



Impôt fédéral direct

Berne, le 22 décembre 2010

Circulaire n° 31

Exploitations agricoles - report de l'imposition en cas d'affermage

1. Objet de la circulaire

La loi fédérale du 23 mars 2007 sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II) comporte différentes innovations relatives à l'imposition de l'activité professionnelle indépendante.

Le nouvel article 18a (Faits justifiant un différé) de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011. La présente circulaire a pour but d'exposer plus en détail l'application et la mise en œuvre de l'article 18a, alinéa 2, LIFD en cas d'affermage d'une exploitation agricole.

2. Bases légales (extraits)

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Art. 18a Faits justifiant un différé

² *L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.*

Loi fédérale du 4 octobre 1985 sur le bail à ferme agricole (LBFA)

Art. 30 Régime de l'autorisation

¹ *Nul ne peut, sans autorisation, distraire d'une entreprise agricole des immeubles ou des parties d'immeubles en vue de leur affermage.*

Art. 31 Motifs d'autorisation

¹ *Avant que le fermier n'entre en jouissance de la chose affermée, le bailleur doit demander l'autorisation à l'autorité cantonale.*

² *L'autorisation n'est accordée que si l'une des conditions suivantes est remplie:*

(...)

e l'entreprise n'est affermée par parcelles que temporairement et sera, plus tard, reconstituée comme unité économique;

f. le bailleur n'est plus en mesure d'exploiter lui-même tout le domaine pour des raisons telles que maladie grave ou âge avancé;

Art. 42 Approbation du fermage d'une entreprise

¹ *Le fermage d'une entreprise doit être soumis à l'approbation de l'autorité.*

3. Généralités

3.1 Revenus de l'activité lucrative indépendante

En vertu de l'article 18, alinéa 1, LIFD, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables.

D'après l'article 18, alinéa 2, LIFD, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale à la fortune privée ou à une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'article 18b est réservé.

3.2 Méthode de la prépondérance

Il y a donc lieu de faire une distinction entre les actifs qui doivent être affectés intégralement à la fortune commerciale ou à la fortune privée et les actifs à utilisation mixte. Selon le droit fiscal, une répartition par quote-part d'un actif à utilisation mixte entre la fortune commerciale et la fortune privée n'est pas possible. C'est pourquoi, il est recouru à la méthode de la prépondérance fixée à l'article 18, alinéa 2, LIFD pour attribuer un bien intégralement à la fortune commerciale ou à la fortune privée. D'après cette méthode, tous les actifs servant de manière prépondérante à l'activité lucrative indépendante sont attribués à la fortune commerciale. Les immeubles à utilisation mixte sont considérés comme affectés de manière prépondérante à une activité lucrative indépendante si leur utilisation commerciale est supérieure à leur utilisation privée.

4. Examen du report de l'imposition en cas d'affermage d'une exploitation commerciale agricole

4.1 Examen de la prépondérance

Seules seront examinées les exploitations agricoles qui sont affermées après le 1^{er} janvier 2011 et qui étaient affectées précédemment à la fortune commerciale d'après le bilan de l'exploitation. L'inscription au bilan ne constitue cependant qu'un indice de son affectation à la fortune commerciale. L'examen de la prépondérance d'une exploitation agricole doit résulter d'une analyse précédant son affermage basée sur les résultats moyens d'exploitation des cinq dernières années ou sur les résultats depuis le changement d'orientation de l'exploitation.

4.2 Examen de la forme d'affermage

4.2.1 Permanence de l'exploitation commerciale agricole à long terme

Dans le cadre de l'article 18a, alinéa 2, LIFD, on admet qu'il y a exploitation commerciale agricole s'il s'agit:

- a) de l'*affermage d'une entreprise agricole* dont le fermage est soumis à l'approbation prescrite par l'article 42, alinéa 1, LBFA. Il y a entreprise agricole s'il s'agit d'une entreprise au sens des articles 5 et 7, alinéas 1, 2, 3 et 5 de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR). L'entreprise agricole qui était affectée à juste titre à la fortune commerciale selon le bilan et dont le fermage a été approuvé conformément à l'article 42 LBFA peut demeurer dans la fortune commerciale après son affermage;
- b) d'un *affermage temporaire par parcelles* conformément à l'article 31, alinéa 2, lettres e et f, LBFA, si l'exploitation en question était affectée à juste titre à la fortune commerciale selon le bilan. Si tel est le cas ce cas l'exploitation commerciale agricole peut demeurer dans la fortune commerciale après son affermage.

4.2.2 Fractionnement définitif de l'exploitation commerciale agricole

Si le fractionnement d'une exploitation commerciale agricole est définitif, l'affectation des parcelles s'effectuera de la manière suivante:

- a) La parcelle qui était affectée à juste titre à la fortune commerciale selon le bilan et qui est affermée en totalité peut demeurer dans la fortune commerciale.
- b) La parcelle qui n'était affermée qu'en partie ne peut demeurer dans la fortune commerciale que si elle était affectée à juste titre à la fortune commerciale selon le bilan avant son affermage. Dans ce cas, aucun amortissement forfaitaire (global) ne peut plus être entrepris sur les actifs immobilisés situés sur la partie non affermée de la parcelle. Des amortissements ne seront admis que si leur besoin est prouvé.
- c) Une parcelle qui ne comprend que des logements loués doit être transférée à la fortune privée.

4.2.3 Schéma de contrôle

L'examen du report de l'imposition en cas d'affermage d'une exploitation agricole se déroule conformément au schéma de contrôle (organigramme) en annexe.

4.3 Présomption légale en cas d'affermage d'une exploitation commerciale

En cas d'affermage d'une exploitation commerciale, les actifs commerciaux restent affectés à la fortune commerciale du bailleur selon la présomption légale de l'article 18a, alinéa 2, LIFD. Cette présomption s'applique également aux exploitations dont les biens (actifs) mobiliers sont vendus au preneur du bail (fermier). Désormais l'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée qu'à la demande explicite du contribuable. À défaut d'une telle déclaration, le revenu qui en découle est considéré comme un revenu de l'activité lucrative indépendante (voir circulaire n° 26 de l'impôt fédéral direct du 16 décembre 2009 «Nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II»).

5. Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011 en même temps que l'article 18a, alinéa 2, LIFD.

Examen de l'imposition différée selon l'art. 18a, al. 2, LIFD en cas d'affermage

