



Impôt fédéral direct

Berne, le 16 décembre 2009

Circulaire n° 26

Nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II

Table des matières

1.	Objet de la circulaire	2
2.	Faits justifiant un différé	3
2.1.	Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la fortune commerciale à la fortune privée	3
2.2.	Affermage d'une exploitation commerciale	4
2.3.	Report de l'imposition dans le cadre du partage successoral	4
3.	Remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation	5
4.	Imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante	5
5.	Entrée en vigueur	5

1. Objet de la circulaire

Avec l'adoption de 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), quelques nouveautés sont apparues en ce qui concerne l'imposition de l'activité lucrative indépendante. Ces nouveautés sont décrites dans les articles suivants de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD).

Art. 18a Faits justifiant un différé

¹ *Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.*

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

³ *Lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.*

Art. 30 Remploi

¹ *Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.*

Art. 37b Bénéfices de liquidation

¹ *Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'art. 33, al. 1, let. d, sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 33, al. 1, let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable, mais au moins au taux de 2 %.*

² *L'al. 1 s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires, pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise; le décompte fiscal a lieu au plus tard cinq années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé.*

2. Faits justifiant un différé

2.1. Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la fortune commerciale à la fortune privée

On entend par «immeuble» la description qui en est faite à l'article 655 CC. Le différé n'est possible que pour les immeubles que le travailleur indépendant possède dans son actif immobilisé et non pour ceux de son actif circulant (commerce professionnel d'immeubles). Si un immeuble sert de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante du contribuable, il reste dans la fortune commerciale.

Le différé n'est accordé qu'à la demande du contribuable et ne peut concerner que la plus-value. En cas de différé, la différence entre la valeur pour l'impôt sur le revenu et les dépenses d'investissement, c'est-à-dire essentiellement les amortissements récupérés, est tout de suite imposée. Ainsi, pour l'impôt sur le revenu, on considère que l'immeuble a été transféré complètement à la fortune privée. Les amortissements ou les revalorisations n'ont donc plus d'effets fiscaux. Les rendements courants des immeubles ne sont par conséquent pas considérés comme un revenu provenant de l'activité lucrative indépendante.

Si un immeuble transféré dans la fortune privée, pour lequel un report de l'imposition au sens de l'article 18a, alinéa 1, LIFD a été demandé, est utilisé plus tard entièrement ou de manière prépondérante dans le cadre de l'activité lucrative indépendante, il est de nouveau considéré comme fortune commerciale (art. 18, al. 2, LIFD). La valeur d'un tel immeuble pour l'impôt sur le revenu se calcule au moment du transfert dans la fortune commerciale selon l'article 18a, alinéa 1, LIFD, et elle inclut les investissements valant augmentation de valeur effectués pendant l'utilisation privée.

L'imposition de la plus-value est reportée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble. Une interruption prématurée du différé est exclue. On entend par aliénation toute transmission, à titre onéreux ou non, de l'immeuble, à l'exclusion de la dévolution successorale. L'attribution d'un immeuble dans le cadre du partage de la succession est considérée comme une aliénation. Le départ à l'étranger du propriétaire d'un immeuble n'est pas considéré comme une aliénation. Dans un tel cas, toutefois, des sûretés peuvent être demandées, en vertu de l'article 169 LIFD. En cas de vente de l'immeuble à des proches à un prix de faveur, il faut se fonder sur la valeur vénale de l'immeuble.

Si un différé est accordé, la différence entre le produit de la vente, respectivement la valeur vénale, d'un côté, et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (dépenses d'investissement au moment du report d'imposition) plus les investissements entraînant une plus-value depuis le transfert et moins les frais liés à la vente, de l'autre côté, est imposable. Cette différence est communiquée aux autorités compétentes en matière d'AVS. Si la valeur vénale de l'immeuble au moment de l'aliénation est tombée en dessous de la valeur pour l'impôt sur le revenu, cette perte peut être déduite des autres revenus de la même période fiscale. Un report de pertes ne peut être pris en considération que lorsque le contribuable exerce une activité lucrative indépendante. Les pertes reportées non encore compensées et résultant d'une activité lucrative indépendante antérieure ne peuvent plus être prises en compte.

Dans le cadre de l'imposition du bénéfice de liquidation au sens de l'article 37b LIFD, il faut distinguer les cas suivants:

- Le transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée a eu lieu avant la cessation définitive de l'activité lucrative indépendante. A la demande du contribuable, l'imposition a été reportée. L'immeuble est maintenant aliéné dans le cadre de la cessa-

tion de l'activité indépendante. Dans ce cas-là, l'imposition s'effectue selon l'article 18a, alinéa 1, LIFD. En l'occurrence, l'article 37b LIFD n'est pas applicable.

- Lors de la cessation définitive de son activité lucrative indépendante, le contribuable demande un report de l'imposition de son immeuble conformément à l'article 18a, alinéa 1, LIFD. Dans ce cas-là, l'article 37b LIFD ne s'applique qu'à la différence entre la valeur pour l'impôt sur le revenu et les dépenses d'investissement, c'est-à-dire essentiellement aux amortissements récupérés.

Les revers actuels, qui ont pour objet la qualification d'un immeuble en tant que fortune commerciale, sont encore valables. Pour ces cas-là, l'article 18a, alinéa 1, LIFD n'est applicable qu'à la demande. Passé le 31 décembre 2010, il ne sera plus possible d'effectuer de nouveaux revers de ce type.

2.2. Affermage d'une exploitation commerciale

Lors de l'affermage d'une exploitation commerciale, on tient compte de la présomption légale qui veut que les biens affermés restent dans la fortune commerciale de la personne qui procède à l'affermage. Cela est également valable pour les exploitations dont la fortune mobilière est vendue au fermier. Il y a affermage lorsque, en plus de l'immeuble et des installations commerciales, les relations commerciales sont aussi cédées¹. L'affermage d'une exploitation commerciale n'est plus considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande formelle du contribuable (art. 18a, al. 2, LIFD). En l'absence de cette demande, le produit de l'affermage est considéré comme un revenu de l'activité indépendante. Ce revenu est communiqué aux autorités compétentes en matière d'AVS.

Si le contribuable déclare le transfert de l'exploitation commerciale dans la fortune privée lors de la conclusion de l'affermage ou pendant sa période de validité, il peut demander un différé selon l'article 18a, alinéa 1, LIFD ou une imposition selon l'article 37b LIFD, pour autant qu'il remplisse les conditions nécessaires.

Les revers existants, qui ont pour objet l'affermage d'une exploitation commerciale, tombent sous le coup de l'article 18a, alinéa 2, LIFD.

2.3. Report de l'imposition dans le cadre du partage successoral

En cas de décès du travailleur indépendant, les actifs et passifs de l'exploitation commerciale passent à la communauté héréditaire, conformément au principe de la succession universelle. Ce transfert n'a aucune incidence sur l'imposition du revenu. Si certains héritiers décident de ne pas poursuivre l'activité du défunt et cèdent leurs parts aux héritiers qui poursuivent l'exploitation, ils réalisent un bénéfice de liquidation imposable. Les héritiers poursuivant l'exploitation peuvent alors activer le prix d'acquisition ou l'inscrire dans le bilan fiscal.

Selon l'article 18a, alinéa 3, LIFD, l'imposition des réserves latentes peut être reportée jusqu'à leur réalisation ultérieure à la demande des héritiers qui reprennent l'exploitation, pour autant que ces héritiers reprennent les valeurs déterminantes jusqu'alors pour l'impôt sur le revenu. Les héritiers qui reprennent l'exploitation commerciale assument alors la charge latente de l'impôt de liquidation qui grève la fortune commerciale. Si l'exploitation commerciale est aliénée ou liquidée par les héritiers qui la reprennent, le différé prévu par l'article 18a, alinéa 1, LIFD ou l'imposition selon l'article 37b LIFD leur restent ouverts, pour autant qu'ils remplissent les conditions nécessaires.

¹ ATF 103 II 253

Si ni les héritiers ni les légataires ne reprennent l'exploitation, ils peuvent demander à la place du défunt l'imposition du bénéfice de liquidation selon l'article 37b LIFD.

3. Remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation

Jusqu'à présent, lors d'un remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation commerciale, le transfert des réserves latentes était limité à un élément acquis en remploi ayant la même fonction. A présent, il suffit pour un remploi que l'objet soit un bien immobilisé nécessaire à l'exploitation et que ce bien se trouve en Suisse. Il n'est plus obligatoire que l'objet remplisse la même fonction. Le remploi doit, en règle générale, survenir dans les 2 ans, faute de quoi il est procédé à l'imposition des réserves latentes. Si des biens appartenant à la fortune mobilière sont acquis en remplacement d'immeubles, il n'est pas possible de demander un report de l'imposition.

4. Imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante

L'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante prévue par l'article 37b LIFD est réglée dans l'ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante.

5. Entrée en vigueur

Cette circulaire entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011, en même temps que les articles 18a, 30 alinéa 1 et 37b LIFD, et que l'ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante.