

*Syndicat d'amélioration foncière
Le Mont-sur-Lausanne*

Analyse des incidences fiscales de la mise en
œuvre du syndicat des améliorations
foncières

Document établi par
Fiscaplan SA
Cédric Stucker
Rue de la Plaine 9-11
Case postale 599
1401 Yverdon-les-Bains

Remarques introductives

Suite à l'entrée en vigueur, au 1^{er} novembre 2019, du nouvel état (NE) dans le cadre du syndicat d'améliorations foncières du Mont-sur-Lausanne (SAF), plusieurs questions fiscales se posent :

Au moment de l'entrée en vigueur du NE :

- Pour l'ensemble des propriétaires : perception ou non d'un droit de mutation sur les parcelles acquises dans le cadre du NE ?
- Pour les propriétaires détenant des immeubles dans leur fortune commerciale, modalités de comptabilisation du NE ?

Ultérieurement à l'entrée en vigueur du NE :

- Incidences fiscales en cas de vente ultérieure / partage / donation de parcelles issues du NE ?

Incidences fiscales au moment de l'entrée en vigueur du NE

A. Au moment de l'entrée en vigueur du NE - Droit de mutation

Dans le cadre de l'introduction du NE, les propriétaires participant au SAF sont exemptés du droit de mutation aux conditions suivantes :

- a. L'échange de parcelles a lieu en exécution du SAF ;
- b. L'échange porte sur des parcelles non bâties ;
- c. Aucune soulte ou indemnité n'est versée au propriétaire en échange de sa/ses parcelle(s).

Ainsi, sous réserve du paiement de soulte entre propriétaires, l'introduction du NE dans le SAF ne devrait **pas générer de droit de mutation**.

B. Au moment de l'entrée en vigueur du NE - impôt spécial sur les gains immobiliers (IGI) – parcelles en fortune privée

I. Principe

Lorsque la parcelle transférée appartient à la **fortune privée** du propriétaire, le passage de l'AE au NE ne donne **pas** lieu au prélèvement d'un **impôt spécial sur les gains immobiliers**. L'impôt est **différé** et sera prélevé en cas de vente ultérieure de l'immeuble.

II. Influence de l'entrée en vigueur du nouvel état sur la durée de possession en matière d'IGI

En matière de gains immobiliers, le taux de l'impôt est fixé en fonction de la durée de possession (maximum 30% pour une durée de possession d'un an et minimum de 7% dès une durée de possession de 24 ans).

L'entrée en vigueur du NE rompt-il la durée de possession ?

- De manière générale, **non** (pas de base légale pour considérer qu'il y a rupture de la durée de possession)
- Dans des **cas particuliers** et qui devraient demeurer exceptionnels pour les propriétaires privés, si les investissements supplémentaires consentis dans le cadre du SAF étaient d'importance significative, le propriétaire devrait pouvoir choisir entre :
 - i. Ne pas invoquer les frais du SAF et ainsi bénéficier d'une durée de possession ininterrompue ;
 - ii. Invoquer les frais du SAF et devoir reconnaître une nouvelle durée de possession dès l'entrée en force du NE.

C. Au moment de l'entrée en vigueur du NE - Impôt sur le revenu + AVS (fortune commerciale)

Lorsque la parcelle appartient à la **fortune commerciale** du propriétaire, le passage de l'AE au NE ne génère **ni impôt sur le revenu ni prélèvement de charges sociales** (AVS, etc.), pour autant que le propriétaire **ne modifie pas** la valeur comptable, respectivement le prix de revient de la parcelle.

Deux réserves sont à relever :

A. Lorsqu'une indemnité ou une soulte est versée en échange de la parcelle détenue en fortune commerciale, le montant correspondant est imposable au titre du revenu et soumis aux charges sociales (AVS, etc.).

B. Si le propriétaire détenait des terres non bâties en zone agricole et servant à l'exploitation et que ces terres sont, d'une part, affectées dans le NE en zone à bâtir et, d'autre part, ne servent plus à l'exploitation agricole, le NE engendre un transfert des terrains dans la fortune privée du propriétaire avec imposition de la plus-value et des amortissements réintégrés au titre du revenu soumis aux charges sociales (AVS, etc.) sous réserve d'un différé d'imposition.

Distinction entre fortune commerciale et fortune privée

D. Distinction fortune privée / fortune commerciale (i)

I. En général

L'autorité fiscale se base sur différents critères pour attribuer un immeuble à la fortune privée ou à la fortune commerciale de son propriétaire.

Indices en faveur d'une détention commerciale :

- Caractère systématique et/ou fréquence élevée des opérations ;
- Courte durée de possession ;
- Relation étroite entre la détention d'immeubles et la formation ou profession du propriétaire (architectes, techniciens en génie civil, maîtres d'état, etc.) ;
- Engagement de fonds étrangers dépassant les normes « usuelles » ;
- Réinvestissement du bénéfice réalisé lors d'une vente immobilière dans un nouveau projet ;

- Participation à une société de personnes (acquisition avec d'autres professionnels de l'immobilier) ;
- Mise en valeur des parcelles (morcellement, constitution de PPE, vente par lots, etc.) : VOIR ci-après
- Pour les contribuables agriculteurs tenant une comptabilité, la **comptabilisation** des biens immobiliers dans leurs comptes d'exploitation mais plus encore la comptabilisation d'amortissements sur les immeubles constitue un critère important de « commercialisation » du bien.

La réalisation d'un seul indice peut amener l'autorité fiscale à retenir l'existence d'une activité indépendante principale ou accessoire dans le domaine immobilier.

II. Opérations subséquentes à l'entrée en force du nouvel état

Même si, au vu des critères ci-dessus, il est retenu que le propriétaire détient sa parcelle dans sa fortune privée au moment du transfert dans le NE, il n'est pas exclu que, par des **opérations ultérieures** (morcellements, mise en valeur de la parcelle, participation à une société de personnes pour commercialiser l'immeuble, etc.), le terrain soit « commercialisé » et par conséquent, considéré, au moment de la revente comme un actif commercial.

Ainsi, la manière dont le nouvel état peut être « valorisé » par les propriétaires détenant les immeubles dans leur fortune privée doit être analysé avec beaucoup d'attention, afin d'éviter une telle commercialisation. A cet égard, la vente « en l'état » de biens immobiliers à des professionnels ne constitue pas, à lui seul, un critère permettant une « commercialisation » du bien.

De même, de manière générale, le transfert du terrain à un promoteur contre la remise d'un ou plusieurs appartements construits est assimilé, fiscalement, à **deux opérations distinctes**.

III. Acquisition de terres d'un exploitant agricole par un non exploitant

Les personnes privées, non exploitantes agricoles et qui ont acquis dans l'AE une parcelle en zone à bâtir / zone agricole d'un exploitant agricole pour en faire leur **résidence principale** (ou secondaire) devraient pouvoir soutenir que leur immeuble appartient à leur **fortune privée**.

Une telle qualification de fortune privée devrait également être retenue si le non-exploitant a acquis le bien immobilier par **donation** ; par contre, si cette parcelle a été acquise par succession d'un exploitant agricole et qu'elle faisait partie du patrimoine commercial du défunt, une telle qualification pourrait également être opposée à l'héritier, même non exploitant.

Cas particulier des agriculteurs (ou des héritiers d'agriculteurs)

IV. Particularités concernant les agriculteurs

- Si le propriétaire est **exploitant** (et que la parcelle sert à l'exploitation agricole) ou a **hérité** des terres d'un exploitant agricole : en principe, les parcelles sont attribuées à la **fortune commerciale**
- Ainsi, en cas de vente / donation des terrains issus de NE :
 - Impôt sur le revenu
 - + AVS
 - Soit une charge pouvant atteindre **50%** du gain réalisé !!

IV. Particularités concernant les agriculteurs

Exceptions à l'imposition / report d'imposition :

Il peut être possible, à certaines conditions, de reporter la charge fiscale / de l'éviter / de restreindre la charge fiscale au montant des amortissements cumulés en présence de patrimoine commercial, notamment dans les cas suivants :

- a. **Hoirie** dont un membre est l'exploitant et les autres non, l'exploitant payant un **fermage** à ses co-héritiers;
- b. Parcelles en **zone mixte**, dont au moins 2'500 m² sont en zone agricole;
- c. Gain lié à un bien qui servait à l'exploitation réinvesti dans l'exploitation (**remploi**);
- d. Constitution d'un **droit de superficie**;
- e. Transfert du **logement de l'exploitant en fortune privée** en présence d'une entreprise agricole (+ 1 UMOS);
- f. **Transformation** de l'activité indépendante en société de capitaux;
- g. **Vente** d'ici au 31 décembre 2019 et **remise** d'impôt;
- h. **Transfert en fortune privée** d'ici au 31 décembre 2020 et **remise** d'impôt;
- i. Cessation d'activité et application des règles sur le **bénéfice de liquidation**.

E. Recommandations

De manière générale et préalablement à toute transaction, nous vous recommandons d'analyser avec votre mandataire les implications des opérations projetées. De même et fondées sur un état de fait clair et une analyse fiscale détaillée, les autorités fiscales peuvent confirmer (ou infirmer) les éventuelles conséquences fiscales.