



Notice C: Gain immobilier valable dès 2021

Remploi agriculture et remembrement – Report de l'impôt

Art. 132 LI

¹ L'imposition du gain immobilier est différée

a en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble exploité à des fins agricoles ou sylvicoles, à condition que le produit soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par la personne contribuable elle-même ou pour des impenses augmentant la valeur d'immeubles agricoles ou sylvicoles sis en Suisse appartenant à la personne contribuable et exploités par elle-même; les articles 23, alinéa 2 et 89, alinéa 3 s'appliquent par analogie;

b en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectifications de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente.

² Le premier alinéa, lettre a s'applique également par analogie aux amortissements récupérés grâce à l'aliénation.

L'article 132, alinéa 1, lettre a LI n'entraîne pas une exonération fiscale, mais un report d'impôt. En d'autres termes, en cas de vente, tant la plus-value dégagée par l'immeuble de remplacement entre son achat et son aliénation que celle dégagée par l'immeuble remplacé seront imposées, à moins qu'il y ait à nouveau un motif de report de l'impôt (art. 136 LI). Les gains réalisés sur plusieurs immeubles sont donc additionnés en vue de l'imposition.

Même si la personne contribuable estime remplir les conditions autorisant un report de l'impôt, elle doit déposer une déclaration d'impôt Gain immobilier dûment remplie auprès de l'Intendance des impôts du canton de Berne, Impôt sur les gains immobiliers. Elle y joindra les moyens de preuve attestant du fait que les conditions du report de l'impôt sont remplies. Ces diverses conditions sont expliquées ci-après.

1.2 Unicité du sujet fiscal

L'unicité du sujet fiscal, c'est-à-dire le fait que le ou la propriétaire de l'immeuble aliéné et l'acquéreur ou l'acquéreuse du bien de remplacement sont une seule et même personne découle de l'énoncé des faits caractérisant le remploi (propriétaires identiques lors de l'aliénation et du remploi).

1 Remploi dans l'agriculture (art. 132, al. 1, lit. a LI)

1.1 Généralités

L'imposition du gain immobilier est différée en cas d'aliénation totale ou partielle d'un **immeuble agricole ou sylvicole exploité** si les **conditions** suivantes sont remplies cumulativement:

- le ou la propriétaire de l'immeuble aliéné et le ou la propriétaire de l'immeuble de remplacement sont **une seule et même personne** (unicité du sujet fiscal);
- l'immeuble aliéné (bien aliéné) **était utilisé à des fins agricoles ou sylvicoles**;
- le **produit** est utilisé pour l'acquisition d'un **immeuble de remplacement** (réinvestissement);
- l'**immeuble de remplacement** est **exploité par la personne contribuable elle-même** dans le cadre d'une exploitation agricole ou sylvicole;
- le remploi doit intervenir **dans un délai raisonnable**, c'est-à-dire dans les deux ans suivant l'aliénation;
- le remploi n'est possible que **sur le territoire suisse**.

Exemple 1

Un couple marié gère une exploitation agricole que l'épouse a achetée à sa mère. L'épouse aliène un immeuble agricole. L'époux achète un immeuble de remplacement pour l'exploitation agricole.

Appréciation: même si la loi fédérale sur le droit foncier rural considère qu'un domaine agricole exploité par des époux constitue une unité, la condition de l'unicité du sujet fiscal n'est pas remplie puisque l'épouse venderesse et l'époux acquéreur ne sont pas une seule et même personne. Dans ce cas précis, il n'y a donc pas remploi au sens de la loi sur les impôts.

Exemple 2

La personne contribuable, soit le père, aliène le domaine agricole dont elle est l'unique propriétaire. Puis, le père et le fils achètent un nouveau domaine agricole en copropriété, à raison de la moitié chacun.

Appréciation: dans ce cas, l'aliénateur et l'acquéreur du bien de remplacement sont identiques uniquement pour la moitié de la copropriété (père). Le réinvestissement du produit de l'aliénation du domaine se monte au plus à la moitié du prix d'achat du bien de remplacement (JAB 1986 p. 63 ss.).

1.3 Bien aliéné

La nouvelle réglementation légale n'impose plus à la personne contribuable d'avoir exploité elle-même le bien aliéné. Il suffit que celui-ci ait été exploité à des fins agricoles ou sylvicoles (exemple: par un fermier ou une fermière).

1.4 Exploitation de l'immeuble de remplacement par la personne contribuable elle-même
(réinvestissement)

1.4.1 Exploitation par la personne contribuable elle-même
Il faut que l'immeuble de remplacement soit **exploité par la personne contribuable elle-même** au sein de son exploitation agricole ou sylvicole. Cette condition n'est pas remplie si l'immeuble de remplacement est exploité par des membres de la famille de la personne contribuable. Même si le produit de la vente

est réinvesti dans des impenses augmentant la valeur d'un immeuble de la personne contribuable, l'immeuble en question doit également être exploité par elle. Seules les impenses induisant une plus-value à l'exclusion des travaux d'entretien sont considérées comme un réinvestissement. Le catalogue de répartition figurant dans le guide Gain immobilier s'applique en matière de distinction des impenses induisant une plus-value et des frais d'entretien.

1.4.2 Principe de l'évaluation globale

Pour imposer le gain immobilier, le fisc bernois **évalue globalement** le terrain et les bâtiments, c'est-à-dire qu'il se fonde sur le droit civil, qui considère le terrain et les bâtiments comme une unité. Dans cette optique, peu lui importe que la plus-value dégagée par l'aliénation provienne du bâtiment ou du bien-fonds. De même, peu importe que le produit de la vente soit réinvesti à la fois dans un terrain et un bâtiment ou seulement dans un bâtiment (construit sur le terrain de la personne contribuable ou bâtiment de la personne contribuable en droit de superficie).

1.4.3 Amortissements récupérés

L'impôt sur les amortissements récupérés grâce à l'aliénation est aussi différé par analogie (art. 132, al. 2 LI).

1.4.4 Report partiel de l'impôt

Si le **produit de la vente** n'est que partiellement réinvesti, la part non réinvestie est imposée au titre de gain brut (art. 135, al. 2 LI). L'impôt n'est pas reporté si le réinvestissement est inférieur aux dépenses d'investissement de l'immeuble aliéné (art. 135, al. 1 LI). Il n'y a pas de réinvestissement proportionnel de la plus-value (voir exemple 3).

Exemple 3

Un immeuble est aliéné pour la somme de 700 000 francs.
Voici les montants à prendre en compte dans le calcul du gain brut:

Produit (bien aliéné)	CHF 700 000
./. Dépenses d'investissement (bien aliéné)	CHF 500 000
Gain brut	CHF 200 000

Voici trois hypothèses de (ré)investissement dans le bien de remplacement:

Variante A: prix d'achat du bien de remplacement	CHF 720 000
Variante B: prix d'achat du bien de remplacement	CHF 650 000
Variante C: prix d'achat du bien de remplacement	CHF 450 000

Appréciation des trois variantes:

Variante A: report intégral de l'impôt

Se montant à 720 000 francs, le prix d'achat du bien de remplacement est supérieur au produit du bien aliéné, ce qui entraîne un report intégral de l'impôt. En effet, le produit de 700 000 francs est entièrement réinvesti et l'imposition du gain brut total (200 000 CHF) est reportée.

Variante B: report partiel de l'impôt

Le réinvestissement se montant à 650 000 francs, seul un report partiel de l'impôt est possible. Le produit de 700 000 francs est supérieur de 50 000 francs au réinvestissement (650 000 CHF). Cette différence de 50 000 francs entre le produit de la vente et le réinvestissement est imposée au titre de gain brut lors de l'aliénation. L'impôt est donc uniquement reporté pour le réinvestissement de 650 000 francs.

Réinvestissement dans le bien de remplacement	CHF 650 000
./. Dépenses d'investissement (bien aliéné)	CHF 500 000
Gain brut faisant l'objet d'un report de l'impôt	CHF 150 000
Imposition des 50 000 francs non réinvestis.	

Variante C: pas de report de l'impôt

Le réinvestissement de 450 000 francs est inférieur aux dépenses d'investissement du bien aliéné (500 000 CHF). Il n'y a donc pas d'élément constitutif du report de l'impôt. Le gain brut de 200 000 francs est intégralement imposé lors de l'aliénation.

1.5 Conditions de délai

Le report de l'impôt suppose un lien direct entre le emploi et son financement au moyen du produit de la vente de l'immeuble. Il suppose également que le emploi intervienne dans un délai raisonnable **avant** ou **après l'aliénation** de l'immeuble remplacé. La norme est en général de deux ans.

Lorsque le emploi intervient **après l'aliénation**, le délai raisonnable peut s'étendre de deux à quatre ans au plus dans des **circonstances spéciales** attestant du rapport étroit existant entre l'aliénation et le réinvestissement du produit de la vente (pour tenir compte de la lenteur de la procédure visant à l'obtention du permis de construire). Dans ces cas, la personne contribuable doit prouver les motifs et les circonstances spéciales justifiant le dépassement du délai de deux ans normalement accordé.

Lorsque le emploi intervient **avant l'aliénation**, l'appréciation retiendra par contre un délai plus court, de deux ans au maximum.

1.6 Preuve de comptabilisation

En cas de emploi, les réserves latentes réalisées lors de l'aliénation doivent être reportées sur le bien de remplacement exploité personnellement par la personne contribuable. Si le emploi n'est pas effectué pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes doit être constituée. Cette provision doit être utilisée dans un délai raisonnable pour l'amortissement du bien de remplacement. Pour le emploi des biens meubles, cette règle est établie explicitement aux articles 23, alinéa 2 LI (personnes physiques) et 89, alinéa 3 LI (personnes morales). Pour ce qui est des conséquences comptables du emploi, veuillez consulter la pratique publiée par l'Intendance des impôts (NStP 49 [1995] p. 2 ss.).

2 Remembrement

(art. 132, al. 1, lit. b LI)

2.1 Généralités

L'imposition du gain immobilier est différée en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectifications de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente.

Le report de l'impôt a une incidence sur la détermination du prix d'acquisition de l'immeuble de remplacement attribué. En cas de revente de l'immeuble de remplacement, le prix d'acquisition déterminant équivaut aux dépenses d'investissement de l'immeuble cédé (voir chiffre 3.2 ci-après).

Les conditions autorisant un **report de l'impôt** (art. 132, al. 1, lit. b LI) ne sont en particulier **pas remplies** lorsque

- la personne contribuable vend un immeuble à une tierce personne, qui intègre elle-même cet immeuble dans un remembrement;
- la personne contribuable reçoit dans le cadre d'un remembrement une contribution en lieu et place d'un immeuble de remplacement (remplacement réel).

Lorsque la personne contribuable reçoit **en plus** de l'apport réel une **contribution** (soulte) pour l'immeuble apporté dans le remembrement, celle-ci est immédiatement assujettie à l'impôt sur les gains immobiliers, à moins qu'il y ait à nouveau un motif de report de l'impôt au sens de la disposition légale.

2.2 Remembrements opérés en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier ou de rectifications de limites

On considère qu'il y a **remembrement en vue d'un remaniement parcellaire** uniquement lorsque l'aliénation est effectuée dans le but d'une amélioration foncière ou forestière et que la personne contribuable apporte elle-même l'immeuble dans l'opération de réunion parcellaire. En outre, l'immeuble apporté doit se trouver sur le territoire englobé dans le remembrement et la personne contribuable doit se voir attribuer un immeuble de remplacement (remplacement réel). L'impôt n'est pas reporté si ces conditions ne sont pas remplies. Les **remembrements opérés en vue de l'établissement d'un plan de quartier ou de rectifications de limites** doivent remplir les mêmes conditions pour bénéficier du report de l'impôt.

Conformément à l'article 22, alinéa 2 de la loi sur la procédure des améliorations foncières et forestières (LPAF; RSB 913.1), la constitution, l'extinction ou la modification de droits réels dans le cadre d'un projet d'amélioration foncière ou forestière sont régies par les dispositions du droit fiscal sur l'imposition différée en cas de gain immobilier.

2.3 Remembrements opérés en vue de l'arrondissement d'une aire agricole

Par **arrondissement d'une aire agricole**, on entend les améliorations favorisant la gestion rationnelle d'une exploitation agricole.

L'imposition de tous les contribuables participant à l'arrondissement est différée même si l'arrondissement ne permet qu'à un seul d'entre eux de gérer plus rationnellement son exploitation agricole. Les échanges en vue de l'arrondissement d'une aire agricole peuvent s'effectuer entre deux propriétaires fonciers ou plus. L'imposition des soultes est réservée (voir chiffre 2.1).

3 Revente

(art. 140 et 144 LI)

3.1 Emploi dans l'agriculture

En cas de revente consécutive à un report de l'impôt (emploi), le **prix d'acquisition** équivaut au coût d'investissement de l'immeuble de remplacement diminué du gain brut pour lequel l'impôt a été reporté (art. 140, lit. c et f LI). Cette réduction du coût d'investissement garantit l'imposition après coup du gain brut non taxé précédemment.

Pour calculer la **déduction pour durée de possession**, le gain est fractionné. La déduction sur le gain brut ayant fait l'objet d'un report d'impôt lors de la dernière aliénation est calculée à partir de la dernière aliénation imposée ou du dernier transfert de propriété à titre onéreux sans gain. La déduction sur la part du gain correspondant à l'immeuble de remplacement est calculée à compter de la date de son acquisition (art. 144, al. 3 LI).

3.2 Remembrement

En cas de revente consécutive à un remembrement, le **prix d'acquisition** équivaut au prix d'acquisition de l'immeuble cédé (art. 140, lit. b LI).

La **déduction pour durée de possession** se calcule à partir de la dernière aliénation imposée ou du dernier transfert de propriété à titre onéreux sans gain (art. 144, al. 2 LI).

En cas de remplacement réel après un remembrement, le prix d'acquisition de l'immeuble cédé et la durée de possession sont déterminants jusqu'à la prochaine revente.