



Notice D: Gain immobilier valable dès 2021

# Remploi d'autres éléments de la fortune commerciale et restructurations – Report de l'impôt

## Art. 133 LI

<sup>1</sup> L'imposition du gain immobilier est différée

a en cas d'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie des biens immobilisés, à condition que le produit soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement sis en Suisse, qui constitue des immobilisations nécessaires à l'exploitation (art. 23, al. 3 et 89, al. 4); les articles 23, alinéa 2 et 89, alinéa 3 s'appliquent par analogie;

b en cas de restructurations d'entreprises de personnes (art. 22) et de personnes morales (art. 88); les articles 22, alinéa 2 et 88, alinéas 2 et 4 s'appliquent par analogie;

c en cas de restructurations d'institutions de prévoyance (art. 83, 1<sup>er</sup> al., lit. e).

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

- **l'immeuble de remplacement** constitue **une immobilisation nécessaire à l'exploitation** de la personne contribuable;
- 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**.

Le remploi au sens de la loi n'est autorisé que pour les immobilisations. Il n'y a pas de remploi pour les immeubles qui constituent des marchandises faisant l'objet d'un commerce professionnel.

L'article 133, alinéa 1, lettre a LI n'entraîne pas une exonération fiscale, mais un report d'impôt. En d'autres termes, en cas de revente, 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 Remploi d'autres éléments de la fortune commerciale (art. 133, al. 1. lit. a LI)

### 1.1 Généralités

Selon la systématique de la loi fiscale, les «autres éléments de la fortune commerciale» englobent tous les éléments de la fortune commerciale, exception faite des éléments agricoles (voir Notice C).

L'imposition du gain immobilier est différée en cas d'aliénation de tout ou partie d'un **immeuble faisant partie des immobilisations de l'entreprise** 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) faisait partie **des immobilisations de l'entreprise** de la personne contribuable;
- le produit est utilisé pour l'acquisition d'un **immeuble de remplacement** (réinvestissement);

### 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).

#### Exemple 1

Un actionnaire unique vend un immeuble lui appartenant en faisant valoir le remploi. L'immeuble de remplacement est cependant acquis par la SA qu'il détient.

**Appréciation:** la condition d'unicité du sujet fiscal imposée par la loi n'est pas remplie. Il n'y a donc pas remploi au sens de la loi sur les impôts.

### 1.3 Bien aliéné

La nouvelle réglementation légale n'exige plus que le bien aliéné soit indispensable à l'exploitation. Il suffit que celui-ci ait fait partie des immobilisations de l'entreprise de la personne contribuable (fortune commerciale). Seul l'immeuble de remplacement doit encore faire partie des immobilisations indispensables à l'exploitation (voir chiffre 1.4).

### 1.4 Nécessité de l'immeuble de remplacement pour l'exploitation (réinvestissement)

Seuls les immeubles servant directement ou indirectement à l'activité de l'entreprise sont considérés comme **nécessaires à l'exploitation**. Les immeubles qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou de rendement, notamment ceux qui sont mis en location ou affermés, ne sont pas nécessaires à l'exploitation.

Le emploi est également admis lorsque la personne contribuable réinvestit le produit de la vente dans des **impenses augmentant la valeur** d'un immeuble nécessaire à l'exploitation de son entreprise. 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.

Si l'immeuble de remplacement n'est que **partiellement nécessaire à l'activité de l'entreprise**, seul le produit réinvesti dans la partie indispensable à l'exploitation est considéré comme un réinvestissement.

Les **pures sociétés immobilières** n'ont pas d'exploitation. Leurs propriétés foncières ne constituent donc pas des immobilisations indispensables à l'exploitation.

#### 1.4.1 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).

#### 1.4.2 Amortissements récupérés

L'impôt sur les amortissements récupérés grâce à l'aliénation est aussi différé par analogie (art. 133, al. 2 LI).

#### 1.4.3 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 2).

#### Exemple 2

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:

<b>Variante A:</b> prix d'achat du bien de remplacement	CHF 720 000
<b>Variante B:</b> prix d'achat du bien de remplacement	CHF 650 000
<b>Variante C:</b> 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 généralement 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 nécessaire à l'exploitation. 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 Restructurations

(art. 133, al. 1, lit. b et c LI)

### 2.1 Généralités

En cas de restructuration, il n'y a pas exonération de l'impôt, mais report de l'imposition. L'imposition ultérieure de la plus-value dégagée (réserves latentes) par l'immeuble jusqu'à la restructuration est assurée lors de la détermination du prix d'acquisition lors de la revente. Le ou la cessionnaire reprend les obligations fiscales de son prédécesseur juridique (voir chiffre 3.2 ci-après).

Même si la personne contribuable estime remplir les conditions autorisant un report de l'impôt pour restructuration, elle doit déposer une déclaration d'impôt Gain immobilier. Dans ce cas, elle se contentera d'y déclarer l'intégralité des dépenses d'investissement de l'immeuble transféré et d'y joindre les moyens de preuve attestant du fait que les conditions du report de l'impôt sont remplies.

### 2.2 Entreprises de personnes et personnes morales

L'imposition d'un éventuel gain immobilier est également reportée (art. 133, al. 1, lit. b LI) si la restructuration réunit les conditions de report d'imposition des revenus ou des bénéfices (art. 22 et art. 88 LI). Cette règle s'applique en cas de transfert d'immeubles comme en cas de transfert de participations majoritaires détenues dans des sociétés immobilières (art. 130, al. 2, lit. a LI).

En matière d'imposition des gains immobiliers, les éventuelles «réserves négatives» contenues dans la valeur comptable faisant foi pour l'imposition des revenus ou des bénéfices, notamment lorsque les réévaluations effectuées sont supérieures aux frais d'investissement, passent au successeur juridique (bilan fiscal cantonal). Les paiements compensatoires enregistrés à l'actif sur des immeubles commerciaux suite à un partage successoral ou à un avancement d'hoirie ne sont pas déductibles du gain immobilier (art. 142, al. 3 LI) et constituent des réserves négatives en matière d'imposition des gains immobiliers.

Le fait générateur du report d'imposition visé à l'article 133, alinéa 1, lettre b LI s'applique par analogie aux personnes morales exonérées de l'impôt sur le bénéfice et le capital.

L'éventuelle procédure de rappel d'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 22, al. 2 et 88, al. 2 et 4 LI), qui doit être engagée lorsque les conditions de neutralité fiscale d'une restructuration cessent d'exister avant la fin du délai de blocage de cinq ans, doit être mise à profit pour percevoir l'impôt sur le gain immobilier initialement reporté. Le rappel de l'impôt sur le gain immobilier est garanti par le renvoi aux dispositions correspondantes relatives à l'impôt sur le revenu ou le bénéfice (art. 22, al. 2 et 88, al. 2 et 4 LI).

### 2.3 Institutions de prévoyance

Selon la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP, RS 831.40), les institutions de prévoyance ne sont pas imposées en cas de fusion ou de scission. L'octroi du report de l'impôt en cas de transfert d'immeuble dans ce contexte tient compte de cette norme du droit fédéral.

## 3 Revente

(art. 140 et 144 LI)

### 3.1 Remploi d'autres éléments de la fortune commerciale

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 Restructurations

En cas de revente, le **prix d'acquisition** équivaut au prix d'acquisition de l'immeuble avant les restructurations (art. 140, lit. d 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 d'acquisition suite à une restructuration, le prix d'acquisition et la durée de possession sont ceux du prédécesseur ou de la précédente juridique.