

## **BGE 148 II 299**

Bundesgericht (BGE), 2022-04-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_148 II 299](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_148_II_299)

FR: ATF 148 II 299

IT: DTF 148 II 299

### **Regeste**

Regeste Art. 18a Abs. 1 DBG; Art. 8 Abs. 2 bis StHG; Begriff der "Veräusserung"; Schenkung. Der Begriff "Veräusserung" gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 2 bis StHG umfasst die Schenkung (E. 5, 7, 9 und 13).

### **Erwägungen**

#### **E. 5.1**

Aux termes de l' art. 18a LIFD , 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 (al. 1). L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable (al. 2). 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 (al. 3).

#### **E. 5.2**

La LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "aliénation" (Veräusserung, alienazione) au sens de l' art. 18a al. 1 LIFD . Selon la circulaire n° 26 du 16 décembre 2009 de l'Administration fédérale des contributions relative aux nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II (ci-après: la Circulaire n° 26; ASA 78 p. 571), 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 (ch. 2.1, p. 3). (...)

#### **E. 7.1**

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé BGE 148 II 299 S. 302 (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens

véritable de la norme; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste ( ATF 147 V 35 consid. 7.1; ATF 146 II 111 consid. 2.3.2; ATF 146 IV 249 consid. 1.3). Une ordonnance administrative, comme la Circulaire n° 26, n'a pas force de loi. Le juge peut ainsi s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à l'ordonnance; en revanche, il en tient compte dans la mesure où elle permet une application correcte des dispositions légales dans un cas d'espèce (cf. ATF 146 II 321 consid. 4.3; ATF 142 II 182 consid. 2.3.2).

## **E. 7.2**

Sous l'angle d'une interprétation littérale, on peut relever que, de façon générale, la notion d'aliénation relève du droit civil et concerne les cas où la propriété d'un bien est transférée par son propriétaire à un tiers. L'aliénation peut intervenir à titre onéreux ou gratuit et couvre donc également la donation (cf. MARKUS REICH, *Steuerrecht*, 3 e éd. 2020, p. 408; YVES NOËL, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2 e éd. 2017, n° 48 ad art. 18 LIFD ; BASTIEN VERREY, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2 e éd. 2017, n° 34 ad art. 18a LIFD ). En l'occurrence, l' art. 18a al. 1 LIFD mentionne uniquement une aliénation, sans préciser que celle-ci devrait être accompagnée d'un gain. Si cette disposition reste sur ce point équivoque, le recours à la notion générale d'aliénation plaide plutôt en faveur d'une aliénation qui englobe la donation.

### **E. 7.3.1**

L' art. 18a LIFD du projet du 22 juin 2005 comportait déjà les trois alinéas actuels (FF 2005 4611, 4612). Le texte français de l' art. 18a al. 1 LIFD du projet était identique au texte actuellement en vigueur, à l'exception de l'expression "coût d'investissement" qui a été remplacée par celle de "dépenses d'investissement" (FF 2005 4611, 4612).

### **E. 7.3.2**

L' art. 18a LIFD a été introduit dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II, parmi les mesures destinées à faciliter la restructuration des entreprises de personnes (constituées, selon le Message, soit en entreprise individuelle, soit en sociétés de personnes) (Message du 22 juin 2005 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II [ci-après: Message RIE II], FF 2005 BGE 148 II 299 S. 303 4469, 4550, 4552, 4555 s. ch. 4.1, 4.3). Il ressort des travaux préparatoires que les objectifs visés par cette réforme étaient essentiellement de garantir la survie de ces entreprises, de faciliter leur restructuration et leur transfert par succession, que cela soit du vivant de l'entrepreneur ou à son décès entre héritiers, ainsi que d'alléger la charge fiscale lors de la liquidation d'une entreprise intervenue du vivant ou après la mort de l'exploitant (Message RIE II, FF 2005 4472, 4525 ch. 1.10.3). Toujours selon le Message, pour les entreprises de personnes, parmi les principales préoccupations émises par les milieux économiques intéressés et lors des interventions parlementaires figuraient les potentielles difficultés de disposer des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt lors de la réalisation systématique découlant du transfert d'actifs de la fortune commerciale dans la fortune privée (Message RIE II, FF 2005 4550 s. ch. 4.1). Cette problématique est traitée dans le Message sous le titre "Mesures en vue de faciliter la restructuration" (Message RIE II, FF 2005 4555 ch. 4.3).

### **E. 7.3.3**

La notion d'aliénation n'a pas fait l'objet de précision spécifique ou de discussion dans les travaux préparatoires. Le terme de donation apparaît une fois dans les débats parlementaires relatifs à la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II, dans le cadre de la

proposition faite par la majorité de la commission du Conseil des Etats de reformuler l' art. 18a al. 1 LIFD de la manière suivante: "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 le coût d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Les autres réserves latentes (plus-value) sont imposées avec le reste du revenu de l'activité lucrative indépendante, mais l'impôt n'est payé qu'au moment de l'aliénation effective de l'immeuble; le montant de cet impôt est grevé d'un intérêt de 2 pour cent par an" (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [ci-après: BO] 2006 CE 446). La rapporteure de la commission avait alors indiqué que la commission s'était posée la question de savoir ce qui se passerait en cas de dévolution successorale ou de donation de l'immeuble, mais qu'elle avait laissé ces questions ouvertes, avec l'espoir que l'autre Chambre, le Conseil national, leur accorderait l'attention nécessaire (BO 2006 CE 446 s.), ce qui n'a pas été le cas. Ce projet de modification sera finalement rejeté (BO 2007 CN 309; BO 2007 CE 212). BGE 148 II 299 S. 304

#### **E. 7.3.4**

Le Message précise qu'en cas de report, l'imposition interviendra au moment de la "réalisation effective" ( bis zur effektiven Realisierung ; Message RIE II, FF 2005 4562 s. ch. 4.6.1 s.; BBI 2005 4826 s. ch. 4.6.1 s.), ce qui sous-entend en principe la perception d'une contre-prestation en argent (cf. OBERSON, Droit fiscal suisse, 5 e éd. 2021, p. 139 s.). Il ressort également de la brochure explicative relative à la votation populaire du 24 février 2008 remise aux citoyens suisses en vue de la votation sur la réforme de l'imposition des entreprises II, mentionnée dans l'arrêt attaqué et par les recourants, que "Lors du transfert, au point de vue fiscal, d'un bien immobilier de la fortune commerciale à la fortune privée, en raison d'un changement d'affectation par exemple, le gain immobilier ne sera imposable que lorsque l'immeuble sera effectivement vendu. Ce n'est qu'à ce moment-là qu'un gain est réalisé. Or les impôts ne doivent être prélevés que lorsque l'argent circule." La rapporteure de la commission du Conseil des Etats, en lien avec la proposition de reformulation précitée de l' art. 18a al. 1 LIFD (cf. supra consid. 7.3.3), se référait à l'aliénation effective ( tatsächliche Veräusserung ), le but étant qu'aucun impôt ne soit perçu, tant qu'il n'y a pas de flux d'argent (BO 2006 CE 446 s.; cf. également dans ce sens l'intervention du Conseiller aux Etats Berset; BO 2006 CE 446). Au cours des débats qui ont suivi cette proposition, le Conseiller fédéral Merz a également rappelé son attachement à ce principe (BO 2006 CE 447). Dans le cadre de ses déterminations du 25 novembre 2015 sur la motion Jean-Pierre Grin, "Fiscalité agricole. Mise en oeuvre de la motion Müller Leo", déposée le 24 septembre 2015 (objet 15.3944), le Conseil fédéral a indiqué que "s'il existe un fait justifiant un différé d'imposition, l'imposition du bénéfice résultant de la plus-value n'a lieu qu'au moment de la réalisation effective dudit bénéfice". En outre, le Conseiller aux Etats Schmid, dans son intervention concernant l'entrée en matière sur le projet de loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles (cf. Message du 11 mars 2016 relatif à la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles [FF 2016 1649], faisant suite à la motion Leo Müller précitée), avait également lié le report de l'impôt à l'absence de flux de valeurs, respectivement de liquidités (BO 2016 CE 1105).

#### **E. 7.3.5**

Sur le plan historique, il découle de ce qui précède que l'un des buts visés par le report d'impôt prévu par l' art. 18a al. 1 LIFD était de permettre au contribuable de pouvoir demander un report BGE 148 II 299 S. 305 d'imposition lors du transfert d'un immeuble de

la fortune commerciale à la fortune privée, opéré dans le cadre d'une restructuration d'entreprise, en raison de l'absence de flux d'argent au moment de la réalisation systématique. Toutefois, il ne ressort pas des travaux préparatoires que le législateur aurait envisagé la question d'une donation. Un examen sous l'angle historique ne permet ainsi pas d'affirmer que le différé d'imposition prévu par les dispositions en cause doit être maintenu en cas d'aliénation à titre gratuit.

#### **E. 7.4.1**

Sous l'angle de l'interprétation systématique, l'autorité précédente ne convainc pas lorsqu'elle soutient que l' art. 18a al. 1 LIFD , par rapport à l' art. 18 al. 2 LIFD , représenterait "une *lex specialis* en dérogeant à la règle selon laquelle le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation." L' art. 18a LIFD ne change en effet rien à la qualification dudit transfert, mais représente une exception quant au moment de l'imposition ou de la perception de l'imposition (consid. 11 non publié). En outre, les recourants relèvent à raison que l' art. 18 al. 2 LIFD ne se réfère pas à la notion de donation et n'est pas plus explicite sur le terme d'aliénation que l' art. 18a al. 1 LIFD .

#### **E. 7.4.2**

L' art. 18a LIFD peut néanmoins être considéré comme une disposition spéciale par rapport à l' art. 18 al. 2 LIFD (cf. PETER LANG, *Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II*, IFF Forum für Steuerrecht, 2008, p. 112) et il reste ainsi pertinent d'examiner cette dernière disposition sous l'angle systématique. Le terme d'aliénation au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD , qui se rapporte à la réalisation effective ( *entgeltliche Veräusserung* ), implique l'existence d'un gain, ce qui exclut la donation (cf. REICH, op. cit., p. 408, 410; NOËL, op. cit., n os 47 s. ad art. 18 LIFD ; REICH/VON AH, in *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [ci-après: Kommentar DBG]*, 3 e éd. 2017, n os 25 s. ad art. 18 LIFD ). On pourrait en déduire que, lu conjointement avec l' art. 18 al. 2 LIFD , la notion d'aliénation de l' art. 18a al. 1 LIFD devrait être comprise comme se rapportant à la réalisation effective et donc exclure la donation (dans ce sens, JULIA VON AH, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, 2 e éd. 2011, p. 93 s.; la même , *Kommentar DBG*, op. cit., n° 15 ad art. 18a LIFD avec référence à la pratique du canton des Grisons; voir aussi REICH/VON AH, *Bundesgesetz über die BGE 148 II 299 S. 306 Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] [ci-après: Kommentar StHG]*, n° 52m ad art. 8 LHID ). Ce raisonnement perd toutefois de vue que, contrairement à l' art. 18 al. 2 LIFD , l'aliénation de l'art. 18a al. 1 in fine LIFD ne porte pas sur un bien de la fortune commerciale, puisque le différé d'imposition suppose que le bien ait été transféré dans la fortune privée, et ne nécessite pas un gain, puisqu'il n'est pas ici question, comme dans le cadre de l' art. 18 al. 2 LIFD , de déterminer une opération entraînant un bénéfice en capital, mais uniquement d'examiner si l'aliénation en cause interrompt ledit différé. Les deux notions d'aliénation des art. 18 al. 2 LIFD et 18a al. 1 LIFD portant sur des circonstances différentes, on ne peut pas considérer que la notion de l'un doit s'imposer à celle de l'autre.

#### **E. 7.4.3**

Par ailleurs, le système prévu par le législateur pour les cas de succession souligne la volonté de garder un lien avec l'exploitant (ou l'ancien exploitant) et de ne pas transférer la charge fiscale à une personne étrangère à l'exploitation. En effet, en cas de différé, il

appartiendra aux héritiers qui reprennent l'exploitation commerciale d'assumer cette charge ( art. 18a al. 3 LIFD ), à savoir de supporter l'imposition des réserves latentes liées aux actifs d'exploitation cédés par les héritiers sortants (NOËL, op. cit., n os 54 ss ad art. 18a LIFD ).

#### **E. 7.4.4**

En vertu de la réalisation systématique intervenant lors du passage d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, les réserves latentes rattachées à l'immeuble transféré sont soumises à l'impôt au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante ( art. 18 al. 1 et 2 LIFD ). Un tel revenu est soumis à cotisations sociales (art. 3 et 9 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS;RS 831.10]; art. 2 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité [LAI; RS 831.20]; art. 27 de la loi fédérale du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain [LAPG; RS 834.1]; art. 17 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants [RAVS; RS 831.101]; Directive de l'Office fédéral des assurances sociales sur les cotisations des travailleurs indépendants et des personnes sans activités lucratives dans l'AVS, AI APG[DIN], état au 1<sup>er</sup> janvier 2022, ch. 1089). Le différé d'imposition prévu par l' art. 18a al. 1 LIFD portera également sur les charges sociales (cf. DIN ch. 1089, 1089.1, 1089.2). Ainsi, en retenant que la donation ne met pas fin au différé d'imposition, l'obligation de payer des cotisations sociales sur le revenu de l'activité lucrative indépendante est transférée au donataire. Or, BGE 148 II 299 S. 307 il n'est pas satisfaisant sur le plan de la systématique légale, en particulier pour ce qui concerne la période postérieure à la donation (sur cette problématique, cf. consid. 11 non publié), d'imposer des charges sociales à un tiers, étranger à l'activité lucrative indépendante en cause, en raison uniquement du caractère commercial partiel de l'immeuble qui lui a été donné. Par ailleurs, les recourants prétendent à tort dans leur duplique que le Tribunal fédéral ne pourrait pas prendre en compte la question des cotisations sociales puisque celle-ci n'aurait pas été abordée dans l'arrêt attaqué. En effet, le Tribunal fédéral, qui examine librement le droit fédéral (cf. consid. 2 non publié), n'est pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par les recourants, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (cf. ATF 135 III 397 consid. 1.4; ATF 133 II 249 consid. 1.4.1; arrêt 2C\_849/2018 du 18 septembre 2019 consid. 2.1).

#### **E. 7.4.5**

La réforme de l'imposition des entreprises II et l' art. 8 al. 2 bis LHID en particulier portent notamment sur l'imposition du gain immobilier dans le système dualiste (Message RIE II, FF 2005 4557; sur cette notion et celle de système moniste, cf. Message RIE II, FF 2005 4555; OBERSON, op. cit., p. 360). Sur le plan systématique, il est ainsi cohérent de considérer que la notion d'aliénation de l' art. 8 al. 2 bis LHID , et donc de l' art. 18a al. 1 LIFD qui a la même teneur (cf. infra consid. 13), devrait correspondre à celle de l' art. 12 LHID , qui porte sur l'imposition du gain immobilier. La loi prévoit que toute aliénation est imposable ( art. 12 al. 2 LHID ). La notion d'aliénation est vaste et couvre tous les transferts de propriété au sens du droit civil (cf. arrêt 2C\_704/2013 du 1<sup>er</sup> mai 2014 consid. 3.1, in Archives 82 p. 750, 83 p. 243, StR 69/2014 p. 544, StE 2014 B n° 42.1 5; OBERSON, op. cit., p. 361). La loi précise que l'imposition du gain immobilier est différée en cas de donation ( art. 12 al. 3 let. a LHID ). L'imposition est reportée jusqu'à nouvelle aliénation imposable (cf. arrêt 2C\_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.3), soit jusqu'à ce qu'une

cession à titre onéreux ait lieu. On pourrait estimer qu'il devrait en aller de même dans le cadre de l' art. 8 al. 2 bis LHID . La donation, qui ne génère pas de produit, devrait par conséquent être exclue de la notion d'aliénation de l' art. 18a al. 1 LIFD (dans ce sens, cf. DE MITRI/GANI, Passage de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée - Questions choisies BGE 148 II 299 S. 308 concernant l'application du nouvel article 18a LIFD, RF 7-8/2011 p. 576; THIERRY A. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, 2012, p. 240 n.b.p. 1159). Ce serait toutefois omettre que l'impôt sur le gain immobilier, comme son nom l'indique et comme le précise expressément l' art. 12 al. 1 LHID , requiert que l'aliénation soit accompagnée d'un gain (ce qui permet déjà en soi d'exclure la donation; cf. OBERSON, op. cit., p. 361 s.; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, op. cit., n° 32 ad art. 12 LHID ; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, Recherches juridiques lausannoises, Nr. 51, 2011, p. 254) et que la loi prévoit expressément qu'une telle opération conduit à un report d'imposition ( art. 12 al. 3 let. a LHID ), ce qu'elle ne précise pas dans le cadre des art. 18a LIFD et 8 al. 2 bis LHID. Au surplus, il faut relever que l'impôt sur le gain immobilier est un impôt réel (cf. ATF 145 II 206 consid. 2.2.2 et 3.1) qui ne prend pas ou quasiment pas en compte la situation du contribuable (cf. VERREY, op. cit. p. 90), alors que l' art. 18a LIFD porte sur l'impôt sur le revenu qui est un impôt personnel (cf. OBERSON, op. cit., p. 10). Ce dernier est donc attaché à la personne du contribuable, ce qui n'est pas le cas du premier. Ces différences empêchent a priori de se calquer pleinement sur le système prévu en matière d'impôt sur le gain immobilier.

#### **E. 7.4.6**

Sur le vu de ce qui précède, une interprétation systématique penche aussi plutôt en faveur d'une notion d'aliénation couvrant la donation.

#### **E. 7.5.1**

Sous l'angle téléologique, comme déjà mentionné, il ressort des travaux préparatoires que l'un des objectifs visés par la réforme de l'imposition des entreprises II était d'alléger pour les entreprises l'imposition du passage de la fortune commerciale à la fortune privée, compte tenu de l'absence de liquidités générée par cette opération (cf. Message RIE II, FF 2005 4551, 4556 s. ch. 4.1, 4.3.2; supra consid. 7.3.2 ss). Nous l'avons vu, le législateur n'a pas traité spécifiquement des conséquences d'une aliénation à titre gratuit sur le différé (cf. supra consid. 7.3.3). On ne peut partant pas retenir qu'il aurait envisagé de maintenir celui-ci dans le cas d'une aliénation effectuée à titre gratuit et qu'il conviendrait dès lors de retenir que cette dernière notion, telle qu'elle figure à l' art. 18a al. 1 LIFD , exclut la donation. BGE 148 II 299 S. 309 Par ailleurs, l'imposition des amortissements récupérés au moment du transfert souligne que le but n'était pas en soi d'éviter toute imposition lorsqu'il n'y a pas de flux financier. L'objectif visé par le différé d'imposition était d'atténuer les conséquences fiscales d'un transfert d'immeuble de l'actif immobilisé dans la fortune privée et d'éviter qu'en cas de manque de liquidités, ce bien ne doive être vendu pour pouvoir payer les impôts découlant de la réalisation systématique. Le but était également de rapprocher les systèmes dualiste et moniste d'imposition des gains réalisés sur des immeubles commerciaux (cf. Message RIE II, FF 2005 4551, 4555 s. ch. 4.1, 4.3.1), en faisant en sorte que, comme dans le système moniste, le transfert du bien de la fortune commerciale à la fortune privée ne conduise pas à l'imposition des réserves latentes (cf. Message RIE II; FF 2005 4555 s. ch. 4.3.1). Rien n'indique que l'objectif aurait été de maintenir ce privilège, lorsque, dans un deuxième temps, le contribuable décide de remettre son immeuble à titre

gratuit. On rappellera ici que l'impôt sur le gain immobilier prévoit expressément que la donation diffère l'imposition ( art. 12 al. 3 LHID ), ce que ne fait pas la loi pour l' art. 18a al. 1 LIFD . L'opération de transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, qui déclenche une réalisation systématique, est interne à l'entreprise et, comme le relève l'Administration fédérale des contributions dans sa prise de position, vise le transfert entre deux masses de biens d'un même contribuable. Le report d'imposition ne s'étendait donc a priori pas aux conséquences induites par le transfert de l'actif à une personne tierce. La réforme en cause visait les entreprises de personnes et non les actes ultérieurs décidés par l'entrepreneur (ou l'ancien entrepreneur) dans le cadre de la gestion de ses biens privés. L'autorité précédente peut ainsi être suivie lorsqu'elle retient que le maintien du différé d'imposition en cas de donation, soit d'un acte qui appartient à la gestion de la fortune privée, irait au-delà du but poursuivi par la réforme de l'imposition des entreprises II. Au demeurant, on ne voit pas et les recourants n'expliquent pas en quoi la donation d'un immeuble serait une opération indispensable dans le cadre d'une restructuration ou du transfert d'une entreprise (deux éléments visés par la réforme en cause; cf. supra consid. 7.3.2). En particulier, on ne voit pas pourquoi l'agriculteur qui veut remettre son exploitation à l'un de ses enfants serait tenu, de son vivant, de donner certaines parcelles aux autres héritiers. Il peut rester équitable par d'autres biais, notamment BGE 148 II 299 S. 310 en accordant la gratuité du logement ou un loyer modéré. Il en va différemment en cas de succession. Dans un tel cas, l'absence de possibilité de report de l'imposition (que prévoient expressément les art. 18a al. 3 LIFD et 8 al. 2 quater LHID) pourrait empêcher le ou les héritiers reprenant l'entreprise de compenser les autres héritiers non exploitants, mettant ainsi en danger l'existence de celle-ci. Les recourants ne peuvent rien tirer de la brochure explicative relative à la votation populaire du 24 février 2008. Telle qu'elle est formulée, elle ne permet en effet pas d'exclure que le législateur avait en tête un seul et même contribuable avant et après le différé d'imposition. Enfin, il ressort des travaux préparatoires et du texte même de l' art. 18a al. 1 LIFD que le différé concerne l'imposition et non le paiement de l'impôt (consid. 11.2 non publié). La plus-value prise par l'immeuble, y compris celle acquise postérieurement au passage dans la fortune privée, est alors imposée au titre de l'activité lucrative indépendante. Il est dès lors cohérent de considérer qu'un certain lien, une certaine unité de sujet, doit être maintenu entre l'exploitant (ou l'ancien exploitant) et l'immeuble qui conserve un "caractère partiellement commercial". Admettre que la donation interrompe le différé a pour avantage de clarifier la situation sur le plan de la fortune privée et commerciale et de ne pas transférer une imposition (et non seulement une dette d'impôt), ainsi que des charges sociales, sur un contribuable étranger à l'activité indépendante concernée. L'élément déterminant pour interrompre le différé réside dans le transfert du bien à un tiers et non dans le caractère onéreux ou non de l'opération. Le contribuable au bénéfice d'un différé d'imposition qui fait le choix de renoncer à une réalisation effective de son immeuble en préférant le remettre gratuitement ne peut pas tirer avantage de l' art. 18a LIFD . Par ailleurs, la règle voulant qu'en cas de décès, l'obligation fiscale découlant du différé d'imposition passe au conjoint survivant et aux descendants (Message RIE II, FF 2005 4578) résulte de la succession universelle ( art. 560 CC ) et ne permet pas de tirer des conclusions sur la notion d'aliénation au sens des dispositions concernées.

### **E. 7.5.2**

Une interprétation téléologique parle ainsi en faveur d'une notion d'aliénation englobant la donation.

## E. 7.6

La grande majorité de la doctrine considère que la donation ne constitue pas une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD et ce BGE 148 II 299 S. 311 essentiellement pour des considérations liées à l'interprétation historique et systématique. En substance, les auteurs qui sont en faveur de la thèse des recourants relèvent que la donation ne constitue pas une réalisation effective des réserves latentes, respectivement ne conduit pas à un flux d'argent, et que partant elle ne peut être considérée comme une aliénation au sens des dispositions en cause (VERREY, op. cit., n° 36 ad art. 18a LIFD ; VON AH, Kommentar DBG, op. cit., n° 15 ad art. 18a LIFD ; REICH/VON AH, Kommentar StHG, op. cit., n° 52m ad art. 8 LHID ; MARKUS PFIRTER, Steuerliche Aspekte von Liegenschaften im Nachlass, StR 72/2017 p. 543; RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3 e éd. 2016, n° 22 ad art. 18a LIFD ; OBRIST, op. cit., p. 240 n.b.p. 1159; DE MITRI/ GANI, op. cit., p. 576; VON AH, op. cit., p. 93 s; ERICH ETTLIN, USTR II, ST 10/08 p. 764; MICHAEL BUCHSER, Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften, RF 2008/63 I p. 28). LANG conteste qu'une donation entraîne une réalisation systématique et estime qu'englober un tel acte dans la notion d'aliénation serait contraire au but de la réforme (LANG, op. cit., p. 114). LOCHER est d'un avis contraire et défend la qualification d'aliénation retenue dans la circulaire n° 26 (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2 e éd. 2019, n° 11 ad art. 18a LIFD ). Il considère que l'immeuble transféré dans la fortune privée reste partiellement un bien commercial, pour la durée durant laquelle court le différé d'imposition (LOCHER, op. cit., n° 7 ad art. 18a LIFD ; d'autres auteurs relèvent l'existence de ce caractère hybride: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n os 18 ss ad art. 18a LIFD ; LANG, op. cit., p. 113; VON AH, Kommentar DBG, op. cit., n os

## E. 8

s. ad art. 18a LIFD ; OBRIST, op. cit., p. 242). Les revenus et rendements de l'immeuble, ainsi que la fortune sont imposés au titre de revenu et fortune de la fortune privée, alors que la plus-value l'est au titre de l'activité lucrative indépendante (cf. LOCHER, op. cit., n° 7 ad art. 18a LIFD ; OBRIST, op. cit., p. 242 s). Considérant que l'acte de donation ne peut porter que sur un élément de la fortune privée, il considère que cet acte a pour effet de transférer la "part commerciale" de l'immeuble dans la fortune privée, ce qui justifie l'imposition des réserves latentes (LOCHER, op. cit., n° 11 ad art. 18a LIFD ). La thèse de LOCHER, suivie par l'autorité précédente, est convaincante. Seule la retenue d'un caractère hybride, soit d'un élément de la BGE 148 II 299 S. 312 fortune privée conservant une part commerciale permet de justifier que la plus-value, acquise après le transfert ayant conduit au différé, puisse être considérée comme du revenu de l'activité lucrative indépendante, ce que souhaitait le législateur (cf. consid. 11.2 non publié). Elle est en outre conforme à la systématique fiscale qui veut que seul un bien faisant partie de la fortune privée puisse faire l'objet d'une donation (cf. arrêts 2C\_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.3; 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II p. 531; NOËL, op. cit., n° 51 ad art. 16 LIFD ; VERREY, op. cit., n° 34 ad art. 18a LIFD ). De plus, elle permet d'éviter qu'un tiers soit imposé sur le revenu d'une activité lucrative indépendante et doit payer des cotisations sociales sur celui-ci, alors qu'il n'a aucun lien avec l'exploitation à l'origine de la qualification d'élément de la fortune commerciale de l'immeuble reçu (cf. supra consid. 7.4.4). Enfin, cette approche n'entre pas en contradiction avec l'allègement voulu par le législateur. L'impôt frappant la réalisation systématique en cas de passage de la fortune

commerciale à la fortune privée est bel et bien différé et le propriétaire de l'immeuble reste libre de bénéficier de cet avantage en renonçant à l'aliénation de celui-ci à titre gratuit ou onéreux. (...)

#### **E. 9**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, les règles d'interprétation, en particulier littérale, systématique et téléologique, penchent dans le sens retenu par l'autorité précédente et les autorités fiscales. Le terme d'aliénation prévu à l'art. 18a al. 1 LFD englobe ainsi la donation. (...) V. Impôts cantonal et communal

#### **E. 13**

Les dispositions légales applicables en matière d'ICC, à savoir l'art. 8 al. 2 bis à 2 quater LHID et l'art. 21a LI/VD, ont un contenu identique à l'art. 18a LFD et ni la LHID, ni la LI/VD ne précisent ce qu'il faut entendre par "aliénation" au sens de l'art. 8 al. 2 bis LHID et 21a al. 1 LI/VD. Il peut ainsi être renvoyé aux considérants relatifs à l'IFD (cf. supra consid. 5 ss).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.