

# VD\_OMNI FI.2019.0108 vom 2. März 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-03-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2019.0108](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0108)

FR: VD\_OMNI FI.2019.0108 du 2 mars 2021

IT: VD\_OMNI FI.2019.0108 del 2 marzo 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Après la cessation de l'exploitation du domaine agricole, le propriétaire a fait don à la fin 2011 de deux parcelles situées en zone à bâtir à ses enfants. A la fin de l'exploitation, les parcelles ont été transférées de la fortune commerciale dans la fortune privée, ce qui est assimilé à une aliénation (cas de réalisation systématique) et déclenche en principe l'imposition de la plus-value au titre du revenu. Le contribuable demande toutefois à bénéficier du différé d'imposition prévu par l'art. 18a al. 1 LIFD, disposition introduite par la réforme de l'imposition des entreprises II (RIE II). La question est de savoir si la donation effectuée constitue une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 in fine LIFD, qui interrompt le différé et déclenche l'imposition. Les circulaires fédérale et cantonale y répondent par l'affirmative, alors que la doctrine est très majoritairement d'avis contraire. A la différence de la dévolution successorale, la donation constitue en principe une aliénation. En-dehors du cas de la dévolution, le différé doit bénéficier seulement à l'entrepreneur (ou ancien entrepreneur); maintenir le différé en cas de donation irait au-delà du but poursuivi par la RIE II. En l'occurrence, le donateur ne peut donc pas invoquer le différé. Le cas d'espèce est particulier dans la mesure où la donation est intervenue presque en même temps que l'arrêt du Tribunal fédéral publié ultérieurement aux ATF 138 II 32, qui a modifié la notion d'immeuble agricole. Dans ces circonstances, le contribuable pouvait difficilement prévoir les conséquences de la donation. Cela ne permet pas de s'écarter du droit matériel tel qu'il a été interprété, mais justifie que les recourants n'aient pas à supporter de frais, bien qu'ils succombent. Recours au TF rejeté par arrêt du 11 avril 2022 (2C\_284/2021).

## Erwägungen

### E. 1

Déposé en temps utile (cf. art. 140 al. 1 LIFD et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 LI), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne

distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; CDAP FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

### E. 3

Les recourants soutiennent principalement que les parcelles n°\*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* ont été transférées dans la fortune privée de A. \_\_\_\_\_ en 2006, lorsque celui-ci a remis son exploitation agricole à son épouse, de sorte qu'il n'y a pas de bénéfice de liquidation imposable à la suite de la cessation d'activité de cette dernière en 2011. a) aa) Intitulé "Principe" et faisant partie de la Section 3 "Produit de l'activité lucrative indépendante", l'art. 18 LIFD a la teneur suivante: " 1 Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. 2 Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante [...]." Lorsqu'il dispose que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ("Verwertung" dans le texte allemand) ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante, l'art. 18 al. 2 1 ère phrase LIFD envisage la réalisation des réserves latentes – lesquelles résultent du fait que la valeur réelle d'un actif ou d'un passif respectivement dépasse ou est inférieure à sa valeur comptable – incorporées dans les éléments de la fortune commerciale. D'une manière générale, les réserves latentes sont considérées, fiscalement parlant, comme réalisées, dans trois hypothèses. En premier lieu, lorsque le bien incorporant la plus-value est aliéné ou, d'une autre manière, transformé en somme d'argent (ce qui suppose une contre-prestation effectuée en échange du bien aliéné), il y a réalisation effective. En deuxième lieu, la plus-value peut être matérialisée par son inscription dans la comptabilité; il s'agit alors d'une réalisation comptable. Troisièmement, le droit fiscal parle de réalisation selon la systématique fiscale ou de réalisation systématique, lorsqu'une transaction, sans entraîner de réalisation effective – faute de contre-prestation – ou comptable des réserves latentes, a pour effet d'empêcher une imposition ultérieure de celles-ci. L'idée est que, lorsque des biens sortent de la sphère assurant l'imposition des réserves latentes qu'ils contiennent, le droit fiscal assimile – par l'effet d'une fiction – cette sortie à un cas de réalisation. La plus-value est imposable, alors même que le bien reste dans le patrimoine du contribuable (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5 e éd., 2021, § 7 n. 88 s., 94 s.). L'art. 18 al. 2 2 e phrase LIFD assimile le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (prélèvement privé, "Privatentnahme") à une aliénation. Il s'agit d'un cas de réalisation systématique. La systématique fiscale commande en effet que lorsqu'un actif commercial sort du champ de l'impôt, cette sortie déclenche l'imposition des réserves latentes, réputées réalisées. Lors de son passage dans la fortune privée, le bien passe d'un système imposant les gains en capital (art. 18 al. 2 LIFD) à un autre qui exonère le gain (cf. art. 16 al. 3 LIFD) (Yves Noël in: Noël/Aubry Girardin [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n. 58 ad art. 18 LIFD). Selon certains auteurs, plutôt que d'assimiler ce transfert à

une aliénation, il aurait été plus logique de se référer au cas de la réalisation ("Verwertung"; deuxième terme de la 1<sup>ère</sup> phrase de l'art. 18 al. 2 LIFD), qui recouvre l'hypothèse de la réalisation systématique (Noël, op. cit., n. 77 ad art. 18 LIFD; voir aussi Markus Reich/Julia von Ah, in Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3<sup>e</sup> éd., 2017 [cité: Kommentar DBG], n. 30 ad art. 18 LIFD). bb) Aux termes de l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant (notamment) du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale. La fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 8 al. 2 LHID). Sur le plan cantonal, l'art. 21 al. 1 et 2 LI a une teneur pratiquement identique à l'art. 18 al. 1 et 2 LIFD. cc) La fortune commerciale d'une personne physique est liée à son activité lucrative indépendante. Les autres éléments de fortune de cette personne physique appartiennent à sa fortune privée (arrêt du TF 2C\_332/2019 du 1<sup>er</sup> mai 2020 consid. 2.1). Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de l'élément en question qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est décisive (arrêt du TF 2C\_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.1). Le fait d'activer un bien constitue un indice important et difficile à écarter que ce bien fait partie de la fortune commerciale. D'un autre côté, le simple fait de ne plus comptabiliser un bien et d'informer d'un prélèvement privé ne suffit pas à entraîner un transfert dans la fortune privée, aussi longtemps que la fonction technique et économique de ce bien n'a pas changé (arrêt 2C\_332/2019 précité consid. 2.1). Peuvent constituer des indices pour distinguer la nature commerciale ou privé d'un bien, l'apparence extérieure du bien, l'origine de son financement, la motivation de l'acquisition puis l'utilisation effective, ainsi que, de manière complémentaire, le traitement comptable et les droits de propriété civile (arrêt du TF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 2.3; arrêt FI.2018.0091 du 6 novembre 2018 consid. 3a). Toutes les valeurs patrimoniales utilisées (également) dans le cadre de l'activité lucrative indépendante ne sont pas nécessairement qualifiées de fortune commerciale. La jurisprudence distingue à cet égard les éléments de fortune nécessairement commerciaux (par exemple les machines de construction), les éléments de fortune nécessairement privés (par exemple les objets destinés à l'usage personnel) et les biens alternatifs – tels que les immeubles ou les titres –, qui peuvent appartenir aussi bien à la fortune privée qu'à la fortune commerciale (arrêt FI.2018.0091 précité consid. 3a). L'art. 18 al. 2 3<sup>e</sup> phrase LIFD a introduit la méthode de la prépondérance – à la place de celle du partage de valeur ("Wertzerlegungsmethode"), qui était en vigueur sous le régime de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; en vigueur jusqu'à l'entrée en vigueur de la LIFD le 1<sup>er</sup> janvier 1995) –, pour les biens utilisés par le contribuable pour son activité indépendante, mais aussi à des fins privées, qualifiés de biens à utilisation mixte ou biens alternatifs. On compare par exemple le rendement de la partie de l'immeuble servant à l'exploitation de son propriétaire avec le rendement total. Si celui-là dépasse la moitié du rendement total, le bien est affecté entièrement à la fortune commerciale (Noël, op. cit., n. 65 ad art. 18 LIFD; voir aussi circulaire no 2 de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 12 novembre 1992, ch. 2.2 de la

notice). Il peut être commode pour l'exploitant d'occuper un logement dans l'immeuble abritant l'entreprise ou à proximité, mais cela n'est généralement plus nécessaire. C'est pourquoi le logement privé de l'exploitant de l'entreprise est en principe attribué à sa fortune privée (ATF 133 II 420 consid. 4.5). Il faut toutefois réserver les cas où les conditions d'exploitation imposent d'habiter à proximité de l'entreprise (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2 e éd., 2019, n. 142 ad art. 18 LIFD et la réf. à un arrêt du TF du 5 novembre 1997 concernant l'exploitant d'un élevage de volaille). Pour les biens – en particulier les immeubles – des entreprises agricoles, la circulaire no 3 de l'AFC du 25 novembre 1992 prévoit deux méthodes (voir aussi Locher, op. cit., n. 140 ad art. 18 LIFD et les réf. à la jurisprudence). La première consiste à déterminer la part des rendements commerciaux (fermages payés ou calculés selon la loi fédérale du 4 octobre 1985 sur le bail à ferme agricole [LBFA; RS 221.213.2]) par rapport au total des rendements de l'immeuble (somme des fermages, de la valeur locative et des rendements locatifs). La seconde détermine la part du revenu d'exploitation par rapport au total des rendements (rendements de l'immeuble et revenu d'exploitation).

dd) Selon la jurisprudence (arrêt du TF 2C\_728/2015 et 2C\_729/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 4.2 et réf.), le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée. Lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'à son transfert à ses héritiers (cf. ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125 s.). Toujours selon l'arrêt 2C\_728/2015 et 2C\_729/2015 (consid. 4.2), la cession de sa propre entreprise et l'affermage de l'exploitation ne présentent pas dans tous les cas le caractère d'une réalisation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD. D'une manière générale, l'affermage ne peut être assimilé à une réalisation que s'il apparaît, selon toutes prévisions, comme irrévocable et si la reprise de l'exploitation par son propriétaire semble exclue. Il ne doit donc pas représenter une mesure purement provisoire, même pas lorsqu'une telle mesure est prévue uniquement jusqu'à ce qu'un acheteur soit trouvé pour l'affaire ou que la remise à un héritier puisse être opérée. En cas de vente à un tiers, l'aliénation fait encore partie de la conduite de l'entreprise, alors même qu'elle intervient à un moment où elle n'a plus de liens directs avec l'activité commerciale proprement dite. La liquidation peut souvent durer un certain temps, jusqu'à ce qu'une occasion favorable se présente sur le plan commercial. Il importe donc de tenir compte de toutes ces circonstances lors de l'imposition du bénéfice de liquidation. Au vu de cette interprétation, l'imposition d'un gain de liquidation à l'occasion du transfert d'éléments commerciaux dans la fortune privée ne doit avoir lieu que s'il est établi de manière indiscutable qu'il y a effectivement liquidation, car une telle imposition peut conduire à une charge fiscale lourde pour le propriétaire sur le plan économique, en particulier dans les cas d'affermage de l'exploitation. En conséquence, les autorités fiscales font preuve de retenue dans leur appréciation, sans que cela doive toutefois tourner au désavantage du fisc si le contribuable affirme plus tard que la réalisation du gain serait déjà intervenue précédemment et n'aurait pas été imposée à temps. Il n'est pas davantage exclu qu'en cours

de contrat, l'affermage prene le caractère d'une mesure définitive et qu'il soit ainsi nécessaire d'établir un décompte final à ce moment-là (cf. ATF 126 II 473 consid. 3d p. 476 ss; arrêt 2A.108/1994 du 8 décembre 1995 consid. 3a, relatif à l'art. 21 al. 1 let. d de l'AIFD, dont la teneur est sur ce point comparable à celle de l'art. 18 al. 2 LIFD). Cette jurisprudence a été codifiée à l'art. 18a al. 2 LIFD, en vigueur depuis le 1er janvier 2011, qui prévoit que l'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable (cf. arrêt du TF 2C\_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 4.3). L'art. 18a al. 2 LIFD présume que l'affermage n'entraîne pas la cessation définitive de l'activité lucrative indépendante (arrêt 2C\_332/2019 précité consid. 2.5.1). Un prélèvement privé ne se produit pas de manière automatique, mais suppose une déclaration expresse du contribuable vis-à-vis de l'autorité fiscale. Lorsque l'exploitation de l'entreprise se poursuit, il faut que le bien prélevé ne soit plus comptabilisé au bilan et figure désormais parmi les éléments de la fortune privée dans la déclaration d'impôt (Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2019, § 4 n. 113 et § 14 n. 40 s. et les réf.). b) Selon l'art. 275 CO, le bail à ferme est un contrat par lequel le bailleur s'oblige à céder au fermier, moyennant un fermage, l'usage d'un bien ou d'un droit productif et à lui en laisser percevoir les fruits ou les produits. Le bail à ferme est ainsi un contrat à titre onéreux qui comprend nécessairement une contre-prestation appelée fermage. Celui-ci peut consister en une quote-part des fruits ou des produits, auquel cas on parle de métayage (Tercier/Bieri/Carron, Les contrats spéciaux, 5 e éd., 2016, n. 2313). D'après l'art. 276 al. 1 CO, les baux à ferme portant sur des exploitations agricoles ou sur des immeubles affectés à l'agriculture sont régis par la LBFA, en tant qu'elle contient des dispositions spéciales. Au surplus, le code des obligations est applicable, à l'exception des dispositions relatives aux baux à ferme portant sur des habitations ou des locaux commerciaux (al. 2). Selon l'art. 35a al. 1 LBFA, le fermage peut consister soit en argent, soit en une quote-part des fruits (métayage), soit en une autre prestation en nature. Les parties ne peuvent pas librement convenir du fermage. En vertu des art. 36 ss LBFA, celui-ci est fixé à partir de critères objectifs qui permettent de déterminer la rémunération "licite" et fait l'objet d'un contrôle de l'autorité (Tercier/Bieri/Carron, op. cit., n. 2401). S'il s'agit d'une entreprise, le fermage, pour être valable, doit être approuvé par l'autorité cantonale (art. 42 LBFA). c) aa) En l'occurrence, l'autorité intimée a retenu dans la décision attaquée que les recourants n'avaient fourni aucun élément de preuve concernant la conclusion entre eux d'un contrat d'affermage en 2006. Les recourants objectent que la conclusion d'un tel contrat n'est soumise à aucune forme particulière et peut être convenue oralement. Ils font valoir que, à partir de 2006, la comptabilité de l'entreprise agricole a été établie au nom de la recourante. En 2006, le recourant était âgé de 66 ans, de sorte qu'il était évident que l'affermage – ou la transmission de l'exploitation à son épouse – était définitif. Par ailleurs, le fait que les immeubles en question ont continué de figurer dans la comptabilité de l'exploitation agricole ne constituerait qu'un indice et non une présomption irréfutable de leur appartenance à la fortune commerciale. A l'audience, le recourant a expliqué que sa femme et lui avaient cessé l'élevage des vaches laitières en avril 2005. En 2006, il avait affermé le domaine à son épouse qui avait poursuivi l'exploitation, sans verser de fermage. La recourante a relevé qu'elle avait cinq ans de moins que son mari; le changement d'exploitant avait eu lieu, comme cela se fait couramment dans la branche, afin de pouvoir continuer à percevoir les paiements directs. Dans leur écriture du 10 novembre 2020, les recourants font valoir que la parcelle no \*\*\*\*\* a perdu sa prépondérance commerciale en 2006. Ils ont produit un document intitulé "Détermination de la prépondérance - parcelle RF \*\*\*\*\*"

\*\*\*\*\* propriété des époux A. \_\_\_\_\_ au 31.12.2020", établi par \*\*\*\*\* SA (pièces jointes au recours nos 16 et 19). Selon eux, la comparaison des rendements privés (soit la somme des loyers perçus pour la location de l'appartement du haut et de la valeur locative de l'appartement du bas) avec les rendements commerciaux (produits des animaux) de la parcelle montre que les seconds l'emportaient sur les premiers jusqu'en 2006, année où les rendements privés (27'480 fr.) ont dépassé les rendements commerciaux (1'345 fr.). A partir de 2006, année où A. \_\_\_\_\_ a affermé l'exploitation à son épouse, le revenu d'exploitation agricole a chuté drastiquement, représentant au maximum 23% du rendement total de la parcelle no \*\*\*\*\*. Les recourants ont joint à leur écriture du 30 novembre 2020 un extrait des comptes d'exploitation pour 2010. Ils font valoir que si l'on attribue une partie des autres charges d'exploitation (en sus des charges spécifiques de l'exploitation agricole) aux produits de l'exploitation agricole réalisée sur la parcelle no \*\*\*\*\* , cela a pour effet de réduire encore lesdits produits et, partant, la part de ceux-ci dans le total des rendements liés à cette parcelle. bb) Selon les pièces figurant au dossier de l'autorité intimée, les recourants ont déclaré notamment les parcelles nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* de \*\*\*\*\* comme des immeubles de nature agricole à prépondérance commerciale (formules 03 A jointes aux déclarations d'impôt des périodes 2007, 2009 et 2010). Les comptes de l'exploitation agricole pour l'exercice 2010 ont été établis au nom de B. \_\_\_\_\_. Le recourant fait valoir qu'en 2006, il a affermé (définitivement) le domaine à son épouse. Quoi qu'il en soit de l'existence de ce contrat – qui aurait été passé à titre gratuit –, celui-ci a été conclu avec son épouse. La situation est donc celle où un conjoint met un de ses immeubles à la disposition de l'exploitation de l'autre. Dans un tel cas, l'attribution de l'immeuble à la fortune commerciale ou privée dépend notamment du point de savoir si le conjoint propriétaire participe ou non à l'entreprise. Dans l'affirmative, l'immeuble est considéré comme un actif commercial, du moment que les époux forment une unité économique (Noël, op. cit., n. 74 ad art. 18 LIFD; Simonek, op. cit., § 4 n. 95 avec renvoi à ATF 110 Ib 121 consid. 2b et arrêt du TF 2C\_2/2013 du 9 juillet 2013 consid. 2.3.1). En l'occurrence, il ressort du dossier que le recourant participait à l'exploitation, puisque, dans leurs déclarations d'impôt, les recourants ont répondu par l'affirmative à la question "Votre conjoint-e/partenaire vous seconde-t-il/elle régulièrement et dans une mesure importante dans l'exercice de votre profession ou dans l'exploitation de votre entreprise?". C'est d'ailleurs pourquoi l'autorité intimée a retenu qu'après la reprise de l'exploitation par la recourante en 2006, "dans les faits, les deux époux ont exploité ensemble le domaine jusqu'en 2011" (décision attaquée, partie "Faits" let. B). Ainsi, les immeubles en question ont continué de servir à l'exploitation agricole. Le recourant n'a pas manifesté de manière claire et précise vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer les immeubles en cause dans sa fortune privée. Ceux-ci sont donc restés dans la fortune commerciale du recourant, jusqu'à ce que les recourants informent l'autorité fiscale, dans leur déclaration d'impôt du 3 septembre 2012 pour la période 2011, de la cessation d'exploitation et du "passage au privé" des immeubles (cf. partie "Faits" lettre C ci-dessus). Le recours est mal fondé sur ce point.

#### **E. 4**

Subsidiairement, les recourants soutiennent que la donation des parcelles no \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* en 2011 à leurs filles ne met pas fin au différé d'imposition dont ils ont requis l'application conformément aux art. 18a LIFD et 21a LI. a) Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a retenu que les recourants avaient cessé leur activité lucrative indépendante durant la période 2011, avant la donation du 9 décembre 2011. Du fait de la

cessation d'activité, les immeubles commerciaux avaient été transférés dans la fortune privée, ce qui représentait un cas de réalisation systématique, laquelle déclenchait en principe l'imposition. Les contribuables avaient toutefois demandé à bénéficier du report d'imposition en vertu de l'art. 18a al. 1 LIFD, en faisant valoir que la donation des immeubles en question à leurs enfants ne constituait pas une aliénation au sens de cette disposition, de sorte que l'imposition restait différée. La question était dès lors de savoir si la donation représentait une aliénation au sens de cette disposition. L'autorité intimée s'est référée à la circulaire de l'AFC no 26 du 16 décembre 2009, intitulée "Nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II", aux termes de laquelle une aliénation s'entend de toute transmission, à titre onéreux ou non, de l'immeuble, à l'exclusion de la dévolution successorale (ch. 2.1). Cette définition inclut la donation, dont l'autorité intimée a relevé le caractère volontaire. Ce point de vue était confirmé par l'interprétation, en particulier littérale et systématique, de l'art. 18a LIFD. L'autorité intimée a évoqué également les problèmes de "praticabilité" qui se poseraient, dans l'hypothèse où le donateur pourrait invoquer le report d'imposition, lors de l'aliénation de l'immeuble par le donataire. L'autorité intimée a conclu que, dans le cas particulier, les contribuables ne pouvaient invoquer le report d'imposition. Par conséquent, l'intégralité de la plus-value des immeubles donnés par acte du

## **E. 9**

décembre 2011 était imposable dans leur chef. Les contribuables bénéficiaient toutefois des dispositions sur l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation (art. 37b LIFD). Les recourants font valoir que, d'un point de vue historique et téléologique, le report d'imposition devait éviter de prélever un impôt tant que le contribuable n'encaissait pas d'argent. La notion d'aliénation de l'art. 18a al. 1 LIFD devrait ainsi être interprétée en ce sens qu'elle n'envisage "que les transferts générant un flux de liquidités", ce qui n'est pas le cas d'une donation. L'élément systématique conduirait au même résultat. Les recourants se prévalent par ailleurs de l'avis de la "grande majorité des auteurs". b) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (ATF 146 II 111 consid. 2.3.2 p. 116; 145 I 26 consid. 5 p. 35; 145 II 153 consid. 4.3.1 p. 159). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci 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, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé – interprétation téléologique – ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 145 I 26 consid. 5 p. 35; 145 II 182 consid. 5.1 p. 184, 270 consid. 4.1 p. 271). Pour rendre une décision répondant de manière optimale au système et au but de la loi, le Tribunal fédéral utilise, de manière pragmatique, une pluralité de méthodes, sans fixer entre elles un ordre de priorité (ATF 146 II 111 consid. 2.3.2 p. 116; 144 I 242 consid. 3.1.2 p. 251; 143 I 272 consid. 2.2.3 p. 277). Les travaux préparatoires ont une importance particulière quand il s'agit d'interpréter des textes récents qui se rapportent à des circonstances ayant peu changé et à des conceptions juridiques qui ont à peine évolué (ATF 145 II 270 consid. 4.1 p. 271 s.). Lorsqu'elle n'a pas une telle importance, la genèse n'est pas directement déterminante, mais sert de moyen auxiliaire pour déterminer le sens de la norme (ATF 145 I 26 consid. 5 p. 35; 145 II 270 consid. 4.1 p. 271; 144 I 242 consid. 3.1.2 p. 251 s.). c) Introduit par la novelle du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II (en abrégé RIE II) et entré en vigueur le 1er janvier 2011, l'art. 18a LIFD est intitulé "Faits justifiant un différé". Il a la teneur suivante: "

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." L'art. 8 al. 2bis à 2quater LHID et l'art. 21a LI – tous deux entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009 – ont la même teneur. Il convient de présenter la genèse des art. 18a LIFD et 8 al. 2bis à 2quater LHID. d) aa) Le 22 juin 2005, le Conseil fédéral a adressé aux Chambres son "Message concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II)" (FF 2005 4469 ss; ci-après: le Message). Lors des travaux parlementaires, le projet a été scindé en deux parties. Les mesures les plus urgentes ont été adoptées le 23 juin 2006 et sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007 (loi fédérale du 23 juin 2006 sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises [RO 2006 4883]). La seconde partie, consistant dans la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (loi fédérale sur la réforme de l'imposition des entreprises II; RO 2008 2893), a été adoptée par les Chambres le 23 mars 2007. La nouvelle a été soumise au référendum et acceptée en votation populaire le 24 février 2008 (RO 2008 2893). bb) L'art. 18a LIFD du projet du 22 juin 2005 comportait déjà les trois alinéas actuels. Dans le projet de modification de la LHID, les dispositions correspondant à l'actuel art. 8 al. 2bis à 2quater LHID figuraient à l'art. 8 al. 2ter à 2quinquies. Le texte français de l'art. 18a al. 1 LIFD du projet était identique au texte actuel, si ce n'est que l'expression "coût d'investissement" figurait à la place de "dépenses d'investissement". Sous cette même réserve, l'art. 8 al. 2ter LHID du projet correspondait lui aussi à l'actuel art. 8 al. 2bis LHID. Dans le Message, les mesures prévues aux art. 18a LIFD et 8 al. 2ter à 2quinquies du projet figuraient au chiffre 4 "Allègements en faveur des entreprises de personnes". Selon le Message, les "entreprises de personnes" comprennent les entreprises individuelles et les sociétés de personnes. La notion englobe notamment pratiquement toutes les exploitations agricoles. Les interventions parlementaires et les demandes des milieux économiques faisaient état de trois sujets principaux de préoccupation en lien avec les entreprises de personnes (FF 2005 4550 s.): - le transfert de l'entreprise par succession, que ce soit du vivant de l'entrepreneur ou à son décès entre héritiers; - la fiscalité des gains en capital résultant du transfert d'actifs de la fortune commerciale dans la fortune privée; en effet, imposé dans ce cas sur un bénéfice réalisé selon la systématique fiscale, "l'entrepreneur ne disposerait pas nécessairement des liquidités nécessaires au règlement de l'impôt"; - les modalités d'imposition des gains en capital effectivement réalisés lors de la liquidation de l'entreprise; deux questions se posaient en particulier à cet égard, à savoir la prise en compte des revenus extraordinaires en plus des revenus ordinaires en raison du passage au système postnumerando, d'une part, et l'affectation alléguée du produit de la remise de l'entreprise à la prévoyance professionnelle au sens large, d'autre part. De même, selon le condensé du Message, les

mesures présentées en faveur des entreprises de personnes (plutôt que "sociétés de personnes", voir le texte allemand du Message, Bundesblatt 2005 4736) portaient sur quatre points principaux (FF 2005 4472): - garantir la survie des entreprises de personnes déjà existantes; - faciliter la restructuration des entreprises de personnes; - faciliter les transferts d'entreprise et - accorder des allègements fiscaux en cas de liquidation d'une entreprise intervenue du vivant ou après la mort du propriétaire de l'entreprise concernée. A l'intérieur du chiffre 4 "Allègements en faveur des entreprises de personnes", les mesures prévues aux art. 18a al. 1 LIFD et 8 al. 2ter du projet étaient traitées plus précisément au chiffre 4.3 "Mesures en vue de faciliter la restructuration"; elles étaient visées également – sans l'indication des dispositions légales correspondantes – au chiffre 4.6 "Tableaux synoptiques des mesures proposées pour les entreprises de personnes", sous chiffre 4.6.1 "Transfert d'immeubles de la fortune commerciale à la fortune privée, durant l'exploitation" et 4.6.2 "Transfert d'immeubles de la fortune commerciale dans la fortune privée au moment de la liquidation de l'entreprise". S'agissant des mesures en vue de faciliter la restructuration (ch. 4.3), le Message relève que toute modification de la structure de l'entreprise de personnes, sans modification de sa forme juridique, peut avoir des effets sur la répartition des actifs entre fortune commerciale et patrimoine privé et, par conséquent, entraîner l'imposition des réserves latentes sur les biens transférés d'une masse à l'autre. Cela vaut en particulier pour les immeubles. En raison de l'application du principe de la prépondérance, un changement partiel de l'affectation de l'immeuble peut entraîner son transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale ou inversement. Selon le système d'imposition des gains immobiliers retenu par le canton, ce transfert peut donner lieu à imposition. Dans le système dualiste, le transfert entraîne l'imposition des réserves latentes sur l'immeuble transféré, soit de la différence entre la valeur vénale de l'immeuble au moment du transfert et sa valeur déterminante pour l'imposition du revenu. Dans la logique du système moniste, le transfert a pour seul effet la réalisation selon la systématique fiscale des amortissements "récupérés" de la valeur de l'immeuble, pour autant que la valeur vénale n'ait pas connu une diminution équivalente (FF 2005 4555). L'une des propositions de réforme en vue de faciliter la restructuration des entreprises de personnes était d'éviter que le transfert d'un immeuble entre patrimoine commercial et patrimoine privé ne donne lieu à l'imposition des réserves latentes correspondant aux gains immobiliers. La mise en œuvre de cette proposition ne nécessitait pas une harmonisation complète des systèmes d'imposition des gains immobiliers, mais entraînait un rapprochement de ceux-ci sur des points essentiels. En lien avec les cas de report d'imposition envisagés, il convenait d'ailleurs de préciser que le report accordé par l'autorité fiscale avait également une incidence sur les cotisations AVS, lesquelles ne seraient elles aussi prélevées qu'au moment de la réalisation effective des bénéficiaires concernés. Cela pouvait avoir des conséquences négatives pour les personnes actives au-delà de l'âge de la retraite, dans la mesure où, selon les dispositions en vigueur, les cotisations AVS versées après la retraite n'étaient prises en considération ni pour combler d'éventuelles lacunes, ni pour améliorer la rente. Le Conseil fédéral avait toutefois l'intention de modifier cette réglementation (FF 2005 4556). La proposition permettant d'alléger l'imposition lors du transfert d'immeubles de la fortune commerciale à la fortune privée consistait à permettre au contribuable, pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal dans les cantons connaissant le système dualiste, de demander un report partiel de l'imposition (FF 2005 4556). Il fallait à cet égard distinguer entre les amortissements admis fiscalement en déduction jusque-là et le gain immobilier. Dès le moment où l'immeuble cessait d'être un actif nécessaire à l'exploitation ou d'être utile à l'entreprise par sa valeur de

placement ou son rendement, il ne faisait plus partie de la fortune commerciale, ce qui avait pour effet que les amortissements étaient "récupérés". Il y avait alors imposition dans la mesure où la valeur vénale de l'immeuble était supérieure à sa valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu. Un report d'imposition était exclu, du moment que les amortissements avaient été portés, lors de leur mise en compte, en diminution du bénéfice de l'entreprise (FF 2005 4557). Le transfert de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée entraînait aussi l'imposition du gain immobilier (ou plus-value, "Wertzuwachsgeinn"), soit de la différence entre la valeur vénale au moment du transfert et la valeur d'acquisition de l'immeuble. C'était sur ce second objet de l'impôt que portait le projet. Sur demande de l'entrepreneur, le gain en capital provenant du transfert de l'immeuble dans la fortune privée n'était imposé comme bénéfice commercial ("Geschäftseinkommen") qu'au moment de la réalisation effective ("erst bei effektiver Realisierung"). S'il faisait usage de cette faculté, l'entrepreneur pouvait inscrire l'immeuble en pied de bilan. Du point de vue de l'imposition de la fortune et des éventuels rendements de l'immeuble, celui-ci était alors traité comme un élément de la fortune privée. En revanche, lorsque cet actif était finalement aliéné, le produit de la réalisation était imposé selon les règles applicables aux actifs de la fortune commerciale. Cela valait aussi pour le calcul des cotisations AVS prélevées sur le revenu de l'activité lucrative indépendante (FF 2005 4557, 4578). Dans la partie spéciale du Message consacrée aux commentaires des dispositions légales, il est précisé que le report suppose que le contribuable reste assujéti à l'impôt en Suisse et que la valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur le revenu après l'imposition des amortissements récupérés soit reprise sans changement. Le Message répète qu'en cas de report, la plus-value réalisée sera imposée comme un revenu d'une activité lucrative indépendante et ajoute que cette obligation fiscale "passe au conjoint survivant et aux descendants" (FF 2005 4578). Cette mesure n'était toutefois envisageable que si le suivi des opérations de report d'imposition pouvait être assuré, notamment par le biais de mentions dans la comptabilité de l'entreprise. D'autres façons de procéder étaient envisageables, notamment au niveau du registre foncier (FF 2005 4557). La mesure en question ne concernait que les systèmes dualistes. Elle n'était pas nécessaire dans les systèmes monistes, où le gain immobilier n'est en principe imposable qu'au moment de la réalisation effective et pas déjà au moment du transfert de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée (FF 2005 4557; voir aussi tableaux synoptiques p. 4562 s.). La mesure avait principalement pour effet de faire baisser le taux d'imposition marginal effectif et d'alléger le capital-risque. La restructuration d'une entreprise de personnes pouvait ainsi s'opérer d'une manière neutre fiscalement (FF 2005 4598).

cc) Aux Chambres fédérales, la majorité de la commission du Conseil des Etats voulait reformuler l'art. 18a al. 1 LIFD de la manière suivante (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [ci-après: BO] 2006 E 446): "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." L'art. 8 al. 2ter LHID devait être modifié dans le même sens. Selon la rapporteure de la commission, la proposition d'amendement poursuivait les buts suivants (BO 2006 E 446 s., intervention de la conseillère aux Etats Slongo): - réaliser un transfert complet dans la fortune privée; après le transfert, l'immeuble commercial était attribué à la

fortune privée, avec toutes les conséquences qui en découlaient; - taxer l'impôt sur la plus-value au moment du transfert (en même temps que les autres revenus de l'activité lucrative indépendante), même si la dette fiscale ne devait être acquittée que lors de l'aliénation effective de l'immeuble; avec l'intérêt de 2% l'an, les bénéficiaires du report étaient traités de la même manière que les contribuables qui avaient une dette d'impôt vis-à-vis du fisc; de plus, on savait en tout temps quel montant était dû. S'agissant du report, le principe était qu'aucun impôt ne devait être perçu, tant qu'il n'y avait pas de flux d'argent. Le but restait d'éviter que les exploitants de petites et très petites entreprises ne supportent une charge fiscale indue en cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée. La conseillère aux Etats Slongo a ajouté que la commission s'était posé la question de savoir ce qui se passait en cas de dévolution successorale ou de donation de l'immeuble; ces questions avaient été laissées ouvertes, avec l'espoir que l'autre Chambre, le Conseil national, leur accorderait l'attention nécessaire (BO 2006 E 446 s.). La minorité de la commission était en faveur du projet du Conseil fédéral. Selon elle, la proposition de la majorité posait deux problèmes. D'une part, elle supposait d'estimer la valeur vénale du bâtiment au moment du transfert, ce qui pouvait être difficile à faire. D'autre part, elle prévoyait que le paiement de l'impôt pouvait "avoir lieu des années après la taxation", ce qui posait problème en particulier dans la situation où le bâtiment était vendu à un prix (nettement) inférieur à celui de l'estimation qui avait servi de base à la taxation (BO 2006 E 446, intervention du conseiller aux Etats Berset). Pour sa part, le conseiller fédéral Merz a rappelé que, dans le contexte de ce qu'il appelait les "contrariétés" ("à rgernisse"), soit les règles fiscales qui au fil du temps étaient apparues comme des obstacles au développement des petites et moyennes entreprises (cf. BO 2006 N 850), il avait toujours défendu l'idée selon laquelle aucun impôt ne devait être perçu, tant qu'il n'y avait pas de flux d'argent. Or, les deux solutions, celle proposée par la majorité de la commission (report du paiement) comme celle du Conseil fédéral (report de la taxation), étaient envisageables à cet égard, de sorte qu'il renonçait à faire une recommandation, même s'il relevait que la première engendrait un certain travail administratif (BO 2006 E 447). Au vote, c'est la proposition de la majorité des membres de la commission qui l'a emporté. De son côté, le Conseil national a adhéré au projet du Conseil fédéral, sans débats (BO 2006 N 1481). Lors de l'examen des divergences, le rapporteur de la commission du Conseil des Etats a relevé que les deux solutions, celle du Conseil fédéral et du Conseil national, d'une part, et celle du Conseil des Etats, d'autre part, permettaient de remédier aux défauts de la réglementation alors en vigueur (à savoir que celle-ci imposait des gains "n'existant que sur le papier" et entraînait une inégalité de traitement selon le système, dualiste ou moniste, auquel était soumis le contribuable). La solution du Conseil fédéral et du Conseil national présentait toutefois l'inconvénient de soumettre la plus-value réalisée après le transfert dans la fortune privée à l'impôt sur le revenu, ce qui était contraire au principe selon lequel les gains en capital sur des éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. Tel n'était en revanche pas le cas de la solution préconisée par le Conseil des Etats (BO 2007 E 13, intervention du conseiller aux Etats Germann). Le Conseil des Etats a maintenu sa décision en faveur de la proposition de sa commission. L'objet étant retourné au Conseil national, celui-ci a à son tour maintenu sa position, sans débats (BO 2007 N 309). Lors du second tour d'élimination des divergences, le rapporteur de la commission du Conseil des Etats a présenté les enjeux concernant l'art. 18a LIFD de la même manière que lors du premier tour. Il a toutefois qualifié le fait que la solution du Conseil fédéral et du Conseil national conduisait à soumettre à l'impôt sur le revenu la plus-value réalisée après le transfert dans la fortune

privée, en contradiction avec le principe de la non-imposition des gains en capital privés, de simple imperfection ("Schönheitsfehler"), qui ne justifiait pas le maintien d'une divergence à ce stade de la procédure parlementaire (BO 2007 E 212, intervention du conseiller aux Etats Germann). La commission proposait par conséquent de se rallier au Conseil national s'agissant des art. 18a LIFD et 8 al. 2ter LHID. Le Conseil des Etats a suivi la proposition de sa commission sans autres débats (BO 2007 E 212). dd) Les recourants se prévalent de la brochure contenant les explications du Conseil fédéral en vue de la votation populaire du 24 février 2008, brochure remise à tous les citoyens suisses (pièce jointe au recours no 13). Ils invoquent le passage suivant qui concerne le transfert de biens immobiliers de la fortune commerciale à la fortune privée (cf. note marginale): "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." Ce passage figure sous chiffre III "Suppression des entraves fiscales qui pénalisent les entreprises de personnes". Les recourants invoquent notamment aussi, dans l'argumentaire du Conseil fédéral, le passage concernant les "allègements pour les entreprises de personnes" (cf. note marginale) aux termes duquel: "L'allègement fiscal dont bénéficieront les entreprises de personnes en cas de restructuration et lors des successions éliminera certains obstacles au transfert des entreprises à de nouveaux propriétaires." e) Les recourants se prévalent de l'avis du Conseil fédéral du 25 novembre 2015 au sujet de la motion déposée par le conseiller national Jean-Pierre Grin sous le titre "Fiscalité agricole. Mise en œuvre de la motion Müller Leo" (objet 15.3944). aa) Déposée le 14 mars 2012, la motion "Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles" du conseiller national Leo Müller (objet 12.3172) tendait à modifier la définition de la notion d'"immeuble agricole et sylvicole" dans la LIFD et la LHID, de telle façon que ces immeubles, lorsqu'ils sont transférés de la fortune commerciale à la fortune privée ou qu'ils sont aliénés, ne soient soumis à l'impôt sur le revenu que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement, comme c'était le cas avant que le Tribunal fédéral ne rende l'arrêt 2C\_11/2011 le 2 décembre 2011 (ATF 138 II 32). Selon la motion "Fiscalité agricole. Mise en œuvre de la motion Müller Leo" déposée le 24 septembre 2015 par le conseiller national Jean-Pierre Grin (objet 15.3944), le Conseil fédéral était chargé d'appliquer avec effet rétroactif la nouvelle teneur de la LIFD et de la LHID à tous les contribuables touchés par la décision du Tribunal fédéral de décembre 2011 durant la période transitoire de la mise en application de la motion Leo Müller. Le 25 novembre 2015, le Conseil fédéral s'est déterminé comme suit au sujet de la motion 15.3944: "Les immeubles agricoles et sylvicoles sont traités de manière privilégiée dans le cadre de l'impôt sur le revenu. En 2011, le Tribunal fédéral (ATF 138 II 32) a limité ce privilège aux immeubles qui sont soumis à la loi fédérale sur le droit foncier rural. A la suite de cet arrêt, les réserves de terrains à bâtir, qui font partie de l'actif immobilisé des exploitations agricoles et sylvicoles, ne bénéficient plus de ce privilège depuis 2011. Cet arrêt du Tribunal fédéral n'a toutefois modifié en rien la possibilité de reporter l'imposition dans certains cas. Ainsi, il est toujours possible de faire valoir le report d'imposition, par exemple lors de la cessation d'une activité sans la vente de l'exploitation (le terrain à bâtir est donc affermé à des fins agricoles ou est transféré dans la fortune privée) ou, dans certaines circonstances, lors d'une donation ou d'une vente à un descendant. 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 considérant que les

conditions dont la jurisprudence du Tribunal fédéral fait dépendre la rétroactivité (proprement dite) d'une loi n'étaient pas réunies, le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion. Celle-ci a été retirée le 4 mai 2017. bb) Auparavant, la motion 12.3172 du conseiller national Leo Müller avait été adoptée par le Conseil national (16 septembre 2013) et par le Conseil des Etats (8 décembre 2014). Un projet de loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles avait été élaboré (voir le Message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles du 11 mars 2016 [FF 2016 1649 ss]). Les Chambres ont toutefois décidé de ne pas entrer en matière sur le projet (Conseil des Etats: 12 décembre 2016 [BO 2016 E 1106]; Conseil national: 14 juin 2017 [BO 2017 N 1100]). Lors des débats sur l'entrée en matière au Conseil des Etats, un membre de la commission a déclaré que l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 avait instauré un "impôt fédéral sur les donations des agriculteurs" ("eine eidgenössische Schenkungssteuer für Landwirte"). Du fait de cette jurisprudence, les parents qui avaient fait don des immeubles et remis l'exploitation s'étaient trouvés après coup dans l'obligation d'acquitter un impôt sur les donations pouvant atteindre, selon les cas, plusieurs centaines de milliers de francs, ce qu'ils étaient dans l'incapacité de faire (BO 2016 CE 1101; intervention du conseiller aux Etats Germann). Après plusieurs interventions favorables à l'entrée en matière, le rapporteur de la commission – qui était de l'avis opposé – a relevé (certes sans mentionner en particulier les donations) que les cas de rigueur évoqués auparavant pouvaient être résolus sans problèmes sur la base de la réglementation en vigueur en suspendant la créance fiscale ("durch eine Sistierung der Steuerforderung"), si l'on estimait que, dans ces cas, il n'y avait pas eu de flux de valeurs, de liquidités, permettant d'acquitter l'impôt (BO 2016 E 1105, intervention du conseiller aux Etats Schmid). f) La résolution du cas d'espèce suppose d'interpréter le passage des art. 18a al. 1 LIFD et 8 al. 2bis LHID selon lequel "l'imposition du reste des réserves latentes [...] est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble". Il s'agit en particulier de définir la notion d'aliénation ("Veräusserung", "alienazione"), afin de savoir si elle comprend la donation. Avant de définir la notion d'aliénation au sens des art. 18a al. 1 LIFD et 8 al. 2bis LHID (ci-après consid. 4f/bb, 4f/cc et 4g), il y a lieu – en vertu notamment du principe de l'unité de l'ordre juridique (voir à ce sujet ATF 143 II 685 consid. 4.2.1 p. 690) – d'examiner le sens qu'elle revêt de manière plus générale en droit privé et en droit fiscal. aa) En droit privé, les contrats d'aliénation ("die Veräusserungsverträge", "i contratti d'alienazione") sont ceux par lesquels une partie s'engage à transférer à une autre une chose ou un droit. Font partie de cette catégorie notamment la vente, l'échange et la donation (Pierre Tercier/Laurent Bieri/Blaise Carron, Les contrats spéciaux, 5 e éd., 2016, n. 415). En droit fiscal, la notion d'aliénation apparaît notamment, outre aux art. 18a al. 1 LIFD et 8 al. 2bis LHID, aux art. 16 al. 3 LIFD, 18 al. 2 LIFD (et 8 al. 1 LHID), ainsi que 12 LHID. Aux art. 16 al. 3 et 18 al. 2 LIFD, il est question de l'aliénation d'"éléments" respectivement de la fortune privée ou commerciale. L'art. 12 LHID envisage l'aliénation de "tout ou partie d'un immeuble" (al. 1). Au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD, la notion d'aliénation ne désigne pas seulement les actes juridiques tendant à transférer la propriété d'un bien, mais plus généralement tout procédé par lequel un bien quitte la sphère de propriété d'un contribuable (Markus Reich/Markus Weidmann, in Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3 e éd., 2017 [cité: Kommentar DBG], op. cit., n. 51 ad art. 16 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 e éd., 2016, n. 152 ad art. 16 LIFD). Quant à l'art. 18 al. 2 LIFD (voir aussi l'art. 8 al. 1 LHID), en visant les "bénéfices en capital provenant de

l'aliénation [...] d'éléments de la fortune commerciale", il envisage les réserves latentes contenues dans ces éléments, réserves qui sont en principe réalisées lors de l'aliénation. La réalisation (effective) de ces réserves latentes suppose un échange de prestations: un bien ou un service est aliéné et une contre-prestation généralement sous forme d'argent est obtenue en échange. L'aliénation est ainsi l'un des deux éléments de la réalisation (effective), l'autre étant l'obtention d'une contre-prestation (selon certains auteurs, la réalisation effective suppose en outre que la somme reçue en contrepartie soit librement disponible [cf. Oberson, op. cit., § 7 n. 90 et les réf.]). Faute de contre-prestation, une donation ou la dévolution successorale ne sont pas constitutives d'une réalisation; il s'agit en revanche bien d'aliénations (Markus Reich, *Steuerrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2020, § 15 n. 130; Markus Reich/Julia von Ah, in *Kommentar DBG*, op. cit., n. 25 s. ad art. 18 LIFD; les mêmes, in *Zweifel/Beusch* [édit.], *Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3<sup>e</sup> éd., 2017 [cité: *Kommentar StHG*], n. 29a ad art. 8 LHID). C'est le gain en capital qui constitue l'objet de l'impôt; l'aliénation d'un élément de la fortune commerciale représente seulement l'événement commercial ("Geschäftsvorfall") en présence duquel il y a lieu d'examiner si un bénéfice a été réalisé (Reich/von Ah, in *Kommentar StHG*, op. cit., n. 30 ad art. 8 LHID). Selon d'autres auteurs, la notion d'aliénation relève du droit civil; elle peut intervenir à titre onéreux ou à titre gratuit –comme en présence d'une donation, auquel cas aucun bénéfice n'est toutefois généré – (Noël, op. cit., n. 48 ad art. 18 LIFD; voir aussi Bastien Verrey, in *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, op. cit., n. 34 ad art. 18a LIFD). La notion d'aliénation au sens de l'art. 12 LHID comprend toutes les formes de transfert de la propriété sur des immeubles prévues par le droit privé et par le droit public. Seuls les actes de transfert à titre onéreux sont visés, puisqu'un acte accompli à titre gratuit ne saurait générer un gain, lequel constitue l'objet de l'impôt sur les gains immobiliers (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger, in *Kommentar StHG*, op. cit., n. 31 ss ad art. 12 LHID). bb) Dans sa circulaire no 26 précitée, l'Administration fédérale des contributions définit comme suit la notion d'aliénation de l'art. 18a LIFD (sous ch. 2.1 "Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la fortune commerciale à la fortune privée"): "L'imposition de la plus-value est reportée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble. Une interruption prématurée du différé est exclu. 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. [...]". Ainsi définie, l'aliénation comprend la donation. Il ressort de même du formulaire de l'autorité intimée 21022 "Transfert d'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée", daté de février 2013, qu'une donation constitue, à l'instar d'une vente, une aliénation interrompant le différé et déclenchant l'imposition. On rappelle que les circulaires des administrations fiscales constituent des ordonnances administratives destinées à assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, en explicitant l'interprétation que l'administration leur donne (ATF 142 II 113 consid. 9.1 p. 125 s.). Elles servent à créer une pratique administrative uniforme et présentent à ce titre une certaine utilité. Dépourvues de force de loi, elles ne lient toutefois ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (ATF 145 II 2 consid. 4.3 p. 6). cc) La doctrine majoritaire critique la définition que la circulaire no 26 donne de l'aliénation en tant qu'elle inclut la donation. Selon Lang, lorsque le contribuable, après avoir obtenu le report d'imposition, transfère à titre gratuit l'immeuble à une personne sans lien avec l'entreprise, il n'y a pas lieu d'admettre une réalisation systématique, au risque de contrevenir au but poursuivi par le législateur, soit l'allégement fiscal des restructurations

de fortune dans le cadre des transmissions/successions d'entreprises. Cet auteur relève au surplus que, dans un tel cas, il n'est plus possible d'assurer le "suivi" de l'immeuble à l'aide de la comptabilité de l'entreprise, puisque le (nouveau) propriétaire n'est plus l'exploitant de l'entreprise, mais il n'en conclut pas pour autant que la donation constitue une aliénation mettant fin au différé d'imposition (Peter Lang, *Aufschubtatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II*, IFF Forum für Steuerrecht 2008 p. 110 ss, 114). D'après De Mitri/Gani, la donation ne constitue pas un cas d'aliénation au sens de l'art. 18a LIFD. En relevant que l'un des buts de l'adoption de l'art. 18a LIFD était de permettre un rapprochement des systèmes dualiste et moniste, ces auteurs considèrent que la donation conduisant au report de l'imposition en vertu de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, il doit en aller de même en lien avec un immeuble ayant bénéficié d'un différé et appartenant désormais à la fortune privée (Thierry De Mitri/Raphaël Gani, *Passage de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée – Questions choisies concernant l'application du nouvel article 18a LIFD*, Revue fiscale 2011 p. 564 ss, 576; voir aussi Erich Ettlin, *USTR II – Personengesellschaften profitieren*, L'Expert-comptable suisse 2008 p. 762 ss, 764; Michael Buchser, *Unternehmungsnachfolge bei Personengesellschaften*, Teil 1, Revue fiscale 2008 p. 2 ss, 28). Ettlin envisage d'ailleurs que l'aliénation déclenchant l'imposition puisse intervenir seulement après plusieurs générations (op. cit., p. 764). Obrist considère que, par l'effet de la donation, l'immeuble n'est pas transféré de la fortune commerciale à la fortune privée du contribuable, mais passe de la fortune privée du donateur à celle du donataire. Selon cet auteur, la donation d'un immeuble ayant bénéficié du report d'imposition selon l'art. 18a al. 1 LIFD ne conduit pas à une imposition en raison de la systématique fiscale et la charge fiscale latente est transférée au donataire (Thierry Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, 2012, p. 240 note de bas de page 1159). Selon Verrey, le point déterminant est le but du report d'imposition, qui est d'éviter que le transfert de l'immeuble dans la fortune privée du contribuable ne donne lieu à l'imposition des gains immobiliers, jusqu'à la réalisation effective des bénéfices. Or, la donation ne génère aucun bénéfice, de sorte qu'elle ne déclenche pas l'imposition du reste des réserves latentes. Celles-ci sont reprises par le donataire, ce qui montre "la nécessité d'introduire une mesure (p. ex. au Registre foncier) pour assurer une publicité au report d'imposition" (Verrey, op. cit., n. 36 ad art. 18a LIFD). Richner/Frei/Kaufmann/Meuter relèvent qu'en cas de prélèvement privé avec demande de report d'imposition, l'immeuble est attribué entièrement à la fortune privée. Si cet immeuble est ensuite cédé à un tiers à titre gratuit, il reste un bien de la fortune privée. Ces auteurs se demandent toutefois si une attribution à titre gratuit de ce bien peut conduire à la réalisation systématique de la plus-value. En se référant au passage du Message où il est dit que l'obligation fiscale passe au conjoint survivant et aux descendants, ils considèrent que tel n'est pas le cas. Cette solution se justifie selon eux, car, en cas d'attribution à titre gratuit, on n'est pas en présence d'une aliénation au sens d'une "transformation en une somme d'argent" ("Versilberung"). Il n'y a pas de réalisation effective des réserves latentes sur l'immeuble. La charge fiscale latente passe au reprenant (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 21 s. ad art. 18a LIFD). von Ah relève que le législateur n'a pas défini la notion d'aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD. Selon cette auteure, l'aliénation est, comme à l'art. 18 al. 2 LIFD, le terme technique qui désigne tout événement commercial ("Geschäftsvorfall") conduisant à un gain en capital imposable. Or, l'existence d'un gain en capital imposable suppose la réalisation effective des réserves latentes. On est en présence d'une telle réalisation, lorsque des biens sont échangés, qu'un produit est généré et que les biens

échangés n'ont pas la même fonction économique. A défaut de produit, il n'y a pas de réalisation effective des réserves latentes sur l'immeuble pour lequel l'imposition a été différée, lorsque celui-ci est transféré à titre gratuit, notamment par donation. Par conséquent, la charge fiscale latente passe au reprenant (Julia von Ah, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, 2 e éd., 2011, p. 93 s.; la même, in *Kommentar DBG*, op. cit., n. 15 ad art. 18a LIFD avec référence à la pratique du canton des Grisons; voir aussi Markus Reich/Julia von Ah, in *Kommentar StHG*, op. cit., n. 52m ad art. 8 LHID). En se référant à la circulaire no 26, von Ah relève qu'en lien avec l'art. 18a al. 1 LIFD, l'Administration fédérale des contributions retient une autre définition de la notion d'aliénation qu'en relation avec l'art. 18 al. 2 LIFD (von Ah, in *Kommentar DBG*, op. cit., n. 15 s. ad art. 18a LIFD; voir aussi Markus Reich/Julia von Ah, in *Kommentar StHG*, op. cit., n. 52m et 52n ad art. 8 LHID). Tout en saluant l'introduction de l'art. 18a al. 1 LIFD, von Ah considère que le législateur a créé là une norme aux effets complexes, dont le succès sera en pratique vraisemblablement limité (*Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, op. cit., p. 94). Locher reprend à son compte la notion d'aliénation telle qu'elle est définie dans la circulaire no 26. Selon cet auteur, qualifier une donation d'aliénation peut surprendre de prime abord, mais se justifie. En effet, lorsque le contribuable opte pour le report d'imposition, l'immeuble est transféré dans sa fortune privée du point de vue de l'impôt sur le revenu, mais la plus-value – dont l'imposition est différée – demeure dans une sphère commerciale partielle ("partieller Geschäftsbereich": Locher, op. cit., n. 7 ad art. 18a LIFD). Or, la donation étant nécessairement le fait de la personne privée et non de l'"entreprise", elle suppose au préalable un prélèvement privé de l'immeuble appartenant à cette sphère commerciale partielle. Ce prélèvement constitue un cas de réalisation systématique de la plus-value, de sorte que celle-ci est imposable (Locher, op. cit., n. 106 ad art. 18 LIFD, n. 5 et 11 ad art. 18a LIFD). g) Comme cela a été dit, la LIFD et la LHID ne définissent pas la notion d'aliénation telle qu'elle figure aux art. 18a al. 1 LIFD et 8 al. 2bis LHID. aa) D'un point de vue historique, la notion de donation apparaît une fois dans les débats parlementaires relatifs à la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II et une autre fois dans l'avis du Conseil fédéral du 25 novembre 2015 sur la motion Jean-Pierre Grin. On a vu que la commission du Conseil des Etats s'était posé la question (en lien il est vrai avec sa proposition d'amendement consistant à accorder un report de la perception de l'impôt plutôt que de l'imposition) de savoir ce qui se passait en cas de donation de l'immeuble. La question a été laissée ouverte, avec l'espoir que le Conseil national lui accorderait l'attention nécessaire, ce qui n'a pas été le cas (cf. consid. 4d/bb). S'agissant de l'avis du Conseil fédéral du 25 novembre 2015 sur la motion Jean-Pierre Grin, il faut convenir avec les autorités intimée et concernée que le passage selon lequel "il est toujours possible de faire valoir le report d'imposition, par exemple lors de la cessation d'une activité sans la vente de l'exploitation (le terrain à bâtir [...] est transféré dans la fortune privée) ou, dans certaines circonstances, lors d'une donation [...] à un descendant" est formulé de manière générale et peu précise (cf. "dans certaines circonstances", sans autres précisions). En outre, il ne ressort pas du texte que la donation – comme cas de report de l'imposition – ferait suite au transfert du terrain dans la fortune privée – qui constitue aussi un cas de différé. La donation est plutôt envisagée comme un cas de report indépendant du transfert. Il est dès lors soutenable de considérer, avec les autorités intimée et concernée, que le Conseil fédéral avait en vue par exemple le cas de la donation d'une entreprise, où le report d'imposition est admis pour autant que les valeurs fiscalement déterminantes soient reprises. Aux fins de définir la notion d'aliénation, il importe en outre de tenir compte des passages des travaux

préparatoires qui portent sur la question de savoir à quel moment les réserves latentes – dont l'imposition a été différée – seront imposées. A cet égard, il ressort du Message que le gain en capital provenant du transfert de l'immeuble dans la fortune privée ne devait être imposé qu'au moment de la réalisation effective ("erst bei effektiver Realisierung"; FF 2005 4557; Bundesblatt 2005 4821). Dans les tableaux synoptiques présentant les mesures proposées pour les entreprises de personnes, il est de même question de reporter l'imposition des gains immobiliers jusqu'à la réalisation effective ("bis zur effektiven Realisierung"; FF 2005 4562 s.; Bundesblatt 2005 4826 s.). Dans le même ordre d'idées, la brochure de votation indique que le gain immobilier ne sera imposable que lorsque l'immeuble transféré dans la fortune privée sera "effectivement vendu". bb) D'un point de vue systématique, l'art. 18a al. 1 LIFD doit être lu en relation avec la deuxième phrase de l'art. 18 al. 2 LIFD, puisqu'il constitue 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 (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 9 ad art. 18a LIFD). L'art. 8 al. 2bis LHID présente le même rapport avec l'art. 8 al. 1 LHID, en tant que cette disposition prévoit que le produit de l'activité lucrative indépendante comprend tous les bénéfices en capital provenant du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale. Or, que l'on envisage la notion d'aliénation au sens des art. 18 al. 2 et 18a al. 1 LIFD, ainsi que des art. 8 al. 1 et 2bis LHID, comme relevant du droit civil ou, dans un sens économique, comme un "événement commercial" constituant un élément de la notion de réalisation – effective – des réserves latentes (voir ci-dessus consid. 4f/aa), elle comprend la donation. La notion d'aliénation comprenant la donation, celle-ci aurait donc pour effet d'interrompre le différé d'imposition prévu par ces dispositions. Les auteurs pour qui la donation n'interrompt pas le différé d'imposition interprètent la notion d'aliénation de l'art. 18a al. 1 LIFD dans le sens d'"aliénation à titre onéreux". Ce faisant, ils s'écartent toutefois du texte légal. cc) D'un point de vue téléologique, il ressort des travaux préparatoires relatifs à la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II que le différé d'imposition des art. 18a al. 1 LIFD et 8 al. 2bis LHID devait alléger l'imposition de l'entrepreneur, dans les cantons connaissant le système dualiste, lors du transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée, que ce soit durant l'exploitation ou au terme de celle-ci, lors de la liquidation de l'entreprise (cf. consid. 4d/bb ci-dessus). A l'appui de cette mesure, tant le Conseil fédéral dans son Message que plusieurs intervenants lors des débats parlementaires ont invoqué le principe selon lequel aucun impôt ne devait être perçu, tant qu'il n'y avait pas de flux d'argent. Cela ressort en outre de la brochure de votation. Il convient toutefois de relever qu'il s'agit là de la justification du différé et non d'un but en soi, le but étant, comme il a été dit, d'alléger l'imposition de l'exploitant d'une entreprise de personnes durant l'exploitation ou au terme de celle-ci. En envisageant le cas où l'exploitation se poursuit, le Message indique que l'entrepreneur qui opte pour le différé peut inscrire l'immeuble en pied de bilan; des mentions dans la comptabilité de l'entreprise permettent d'assurer le suivi des opérations de report de l'imposition. Au vu de ces modalités de mise en œuvre du différé, celui-ci apparaît donc essentiellement comme une mesure instituée en faveur de l'entrepreneur. Certes, lorsque l'exploitant décède après avoir demandé le report d'imposition, il est généralement admis, aussi par l'Administration fédérale des contributions dans sa circulaire no 26, que la dévolution successorale ne constitue pas une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD, de sorte que le différé est maintenu. Il ressort d'ailleurs du Message que, dans ce cas, l'obligation fiscale "passe au conjoint survivant et aux descendants". La dévolution successorale apparaît toutefois comme un cas particulier

de transfert de l'immeuble, qui se distingue de la donation. En effet, lors d'une donation, le transfert de propriété a lieu par acte juridique, alors qu'il se produit de plein droit en cas de dévolution successorale (cf. art. 560 al. 1 CC). Cette distinction a une portée quant au point de savoir si l'on a affaire à une aliénation au sens de l'art. 18 al. 2 2 e phrase LIFD. En effet, en droit civil, la notion d'aliénation renvoie à un acte juridique et non à un transfert qui s'opère de plein droit. Dans le même ordre d'idées, en lien avec l'art. 18 al. 2 LIFD, certains auteurs retiennent que la réalisation ("Verwertung") – notion qui comprendrait le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (cf. consid. 3a/aa ci-dessus) – suppose un acte du contribuable, lequel doit pouvoir influencer sur la réalisation (Reich/von Ah, in Kommentar DBG, op. cit., n. 29 ad art. 18 LIFD). A suivre ces auteurs, seule la donation, à l'exclusion de la dévolution successorale, pourrait ainsi constituer une réalisation et une aliénation au sens de l'art. 18 al. 2 2 e phrase LIFD. Tel est bien ce que prévoit la circulaire no 26. De manière plus générale, l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par la dévolution successorale. Ainsi, les actifs de la fortune commerciale du de cujus demeurent commerciaux dans le chef de ses héritiers (cf. arrêt du TF 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4 et les réf.). Il ne ressort pas des travaux préparatoires que le différé serait maintenu aussi dans le cas où l'immeuble est l'objet d'une donation de la part de l'exploitant. Comme on l'a vu, le cas de la donation a certes été évoqué par la commission du Conseil des Etats – qui a laissé la question ouverte –, mais en lien avec la proposition d'amendement qui voulait remplacer le report d'imposition du projet du Conseil fédéral par un report de la perception de l'impôt qui aurait entre-temps déjà été taxé. Cet amendement tendait notamment à ce que l'immeuble transféré dans la fortune privée soit attribué à celle-ci avec toutes les conséquences qui en découlaient. Il s'agissait d'éviter la création d'une fortune hybride, l'immeuble transféré étant considéré comme privé aux fins de l'imposition du revenu (rendement de la fortune immobilière) et de la fortune, mais comportant une charge fiscale latente, au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante, en lien avec la plus-value dont l'imposition a été différée. En rejetant l'amendement en question, les Chambres fédérales ont délibérément accepté l'existence de cette fortune hybride. A cet égard, le texte légal est d'ailleurs clair: l'imposition du reste des réserves latentes, qui est seulement différée, interviendra "à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante" ("als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit", "a titolo di reddito da attività indipendente"). Dans ces conditions, il n'est pas possible d'admettre, comme le font certains des auteurs précités, que l'immeuble transféré constitue un élément de la fortune privée "ordinaire" (ce qui aurait en revanche peut-être été le cas si l'amendement du Conseil des Etats avait été accepté). Il faut plutôt considérer, avec Locher, que l'immeuble appartient à une sphère commerciale partielle. Ainsi, l'immeuble transféré garde, en lien avec la plus-value, un caractère commercial. Or, la donation d'un tel immeuble – acte relevant de la sphère privée et non commerciale (cf. arrêt du TF 2C\_164/2009 précité consid. 5.4, selon lequel une aliénation à titre gratuit n'est pas compatible avec le but lucratif d'une entreprise) – suppose de le transférer dans la fortune privée "ordinaire", ce qui entraîne la réalisation systématique de la plus-value, dont l'imposition avait été jusque-là reportée. Au demeurant, par la donation, qui n'est pas le fait de l'entrepreneur (sous réserve de la donation comme mode de transmission d'une entreprise, auquel cas les éléments sont transférés dans la fortune commerciale d'un tiers), mais un acte de gestion de la fortune privée, le donateur renonce à vendre l'immeuble et par là à la réalisation des réserves latentes, ce qui lui aurait permis d'acquitter l'impôt sur la plus-value. Dans le contexte de l'impôt sur les gains immobiliers, où la règle est également

de ne pas imposer le gain, tant qu'il n'y a pas eu de réalisation effective donnant lieu à un flux de liquidités, on ne saurait certes exclure le report en cas de donation, au motif que le donateur aurait tout aussi bien pu vendre l'immeuble. Mais, outre que la loi prévoit expressément que l'imposition est différée en cas de donation (cf. art.

## **E. 12**

al. 3 let. a LHID), il s'agit ici du régime applicable aux immeubles de la fortune privée, alors qu'en l'occurrence les art. 18 al. 1 et 18a al. 1 LIFD régissent la fortune commerciale. En définitive, il apparaît que le maintien du différé d'imposition en cas de donation par l'entrepreneur (ou ancien entrepreneur) irait au-delà du but poursuivi par la réforme de l'imposition des entreprises II. Le législateur a en effet voulu "immuniser" (provisoirement, sous la forme du report d'imposition) – sur demande – la réalisation systématique découlant du transfert de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée, mais pas la donation ultérieure de celui-ci. Pour les motifs exposés ci-dessus, on admettra ainsi que la donation de l'immeuble constitue une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD, laquelle interrompt le différé et déclenche l'imposition. La même solution s'impose en lien avec l'art. 8 al. 2bis LHID et, en vertu de l'harmonisation fiscale verticale (cf. ATF 146 II 111 consid. 4.2.2 p. 130), en relation avec l'art. 21a al. 1 LI. h) Dans le cas particulier, il s'ensuit que la donation des parcelles nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*, par acte authentique du 9 décembre 2011, dès lors qu'elle constitue une aliénation au sens des dispositions précitées, fait obstacle au différé d'imposition dont les recourants ont demandé à bénéficier par la suite. Au demeurant, les recourants ne contestent pas la décision de taxation du bénéfice de liquidation. Le cas d'espèce a ceci de particulier que la donation du 9 décembre 2011 est intervenue quelques jours après l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 dans la cause 2C\_11/2011 (ultérieurement publié aux ATF 138 II 32). Or, du moment qu'en principe, une nouvelle jurisprudence s'applique immédiatement à toutes les affaires encore pendantes (ATF 146 I 105 consid. 5.2.1 p. 111; 142 V 551 consid. 4.1 p. 558; 135 II 78 consid. 3.2 p. 85), ce qui a été confirmé en lien avec la nouvelle pratique adoptée le 2 décembre 2011 – laquelle était en principe applicable à tous les cas pendants, même si l'immeuble concerné avait été aliéné avant cette date (arrêt du TF 2C\_199/2017 consid. 3.6.1 avec renvoi à 2C\_957/2017 consid. 3.4 et 3.5; voir aussi ch. 5.1 de la circulaire no 38 de l'AFC, du 17 juillet 2013, intitulée "Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs") –, cette donation a entraîné des conséquences fiscales que les recourants pouvaient difficilement prévoir. Cette situation est certes rigoureuse pour les recourants, mais ne permet pas de s'écarter du droit matériel, tel qu'il a été interprété ci-dessus. 5. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée, confirmée. Les recourants qui succombent devraient en principe supporter les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Compte tenu des particularités du cas d'espèce et des rigueurs qui en découlent pour les recourants, la Cour renonce toutefois à prélever un émolument de procédure (cf. art. 50 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).