

Imposition différée : la donation est une aliénation selon le TF

Dans un arrêt très important du 11 avril 2022 (2C_284/2021), le TF a dû résoudre deux questions dans le contexte de l'art. 18a al. 1 LIFD. Cette disposition prévoit un différé d'impôt en cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée. Dans un premier temps, le TF considère que la donation constitue une aliénation devant emporter imposition des réserves latentes et interrompant ainsi le différé d'imposition. De plus, clôturant un débat, le TF arrive à la conclusion que la plus-value immobilière générée après la demande de différé d'impôt doit être soumise à l'impôt sur le revenu ordinaire et à l'AVS et non à l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

Dans le cadre des entreprises de personnes (raison individuelle, société de personnes, profession libérale ou exploitation agricole), il peut arriver qu'un immeuble attribué à la fortune commerciale passe dans la fortune privée. Ce genre de situation, appelé en droit fiscal réalisation systématique, peut conduire au paiement de l'impôt alors même que cette opération, à savoir le passage d'un bien immobilier d'une sphère de patrimoine vers une autre du contribuable, ne génère aucune trésorerie permettant de financer l'impôt. C'est la raison pour laquelle le législateur a souhaité introduire au moment de la Réforme de l'Imposition II (RIE II) des dispositions visant à éviter le paiement de l'impôt dans des situations jugées inopportunes.

Ainsi, le législateur a introduit en 2011 l'art. 18a LIFD prévoyant des situations dans lesquelles l'imposition peut être différée à la demande du contribuable repoussant l'imposition au moment de la réalisation effective du bien immobilier (en principe au moment de la vente). Selon l'art. 18a al. 1 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 (prix d'achat du bien immobilier plus les investissements ayant apporté une plus-value au bien immobilier) et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (correspondant en règle générale à la valeur comptable) soit imposée au moment du transfert. Cela correspond en principe à la part des amortissements effectués sur un bien immobilier.

Dans cette hypothèse, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelles valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu (soit la valeur comptable) et l'imposition du reste des réserves latentes (à savoir les réserves latentes conjoncturelles) à titre de revenu d'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

Ainsi, à titre d'exemple, prenons le cas d'une personne qui possède un bien immobilier dans sa fortune commerciale acquis pour CHF 1'000'000, ayant une valeur vénale de CHF 1'500'000 et figurant dans sa comptabilité pour CHF 800'000. Ce contribuable pourra demander que seule l'imposition correspondant à la différence entre la dépense d'investissement de CHF 1'000'000 et à la valeur comptable de CHF 800'000 soit imposée (correspondant à la plus-value structurelle). L'imposition du solde des réserves latentes correspondant à la plus-value conjoncturelle (soit CHF 1'500'000 sous déduction CHF 1'000'000) est reportée au moment de l'aliénation. De cette façon, l'impôt lié à cette part de la plus-value sera acquitté

au moment de l'aliénation et donc au moment où le contribuable possède la liquidité y relative pour s'acquitter du règlement de l'impôt.

L'une des questions qui n'avait jamais été résolue à ce jour était celle de savoir si le fait de donner un immeuble au sujet duquel un différé d'imposition avait été demandé par le contribuable constituait une *aliénation* alors que cette opération est effectuée précisément à titre gratuit. Était également pendant la question de savoir si la plus-value supplémentaire générée après la demande d'imposition différée devait être également imposée au titre de l'impôt sur le revenu (et AVS plus les charges sociales) ou devait être considérée comme une plus-value immobilière privée imposée selon l'impôt sur les gains immobiliers et exonérée au niveau de l'impôt fédéral et de l'AVS. En d'autres termes, du fait que l'immeuble était passé dans la fortune privée, on pouvait soutenir que la plus-value supplémentaire pouvait être imposé selon l'impôt sur les gains immobiliers (généralement plus favorable) alors les réserves latentes dont l'imposition avait été différée devait être imposée selon l'impôt ordinaire sur le revenu et soumis à l'AVS.

Etrangement, malgré l'entrée en vigueur de ces dispositions en 2011, le TF n'avait jamais eu l'occasion de se prononcer sur ces deux questions fondamentales au sujet desquelles la doctrine avait émis quelques hypothèses très différentes.

De manière générale, une partie de la doctrine estimait que la donation d'un bien immobilier ayant bénéficiée d'un report d'imposition sollicité par le contribuable ne devait pas être considérée comme une aliénation faute d'encaisser une trésorerie lui permettant d'acquitter l'impôt. De plus, certains auteurs estimaient même que la plus-value générée sous l'égide de la fortune privée devait subir un traitement fiscal différencié et que seule plus-value conjoncturelle au moment du passage de la fortune commerciale à la fortune privée devait être soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu et aux charges sociales (imposition partagée) en raison du caractère hybride du bien immobilier.

Dans un long arrêt daté du 11 avril 2022 (2C_284/2021) le TF a donc pris position sur ces deux questions controversées.

Dans le contexte de l'art. 18a al. 1 LIFD et en s'appuyant sur les méthodes d'interprétation classique du droit, à savoir l'interprétation historique, systématique et téléologique, le TF a estimé que la donation est une *aliénation* qui interrompt le différé d'imposition. S'il est incontesté que la dévolution d'un bien immobilier par succession ne constitue pas une aliénation, la question de la donation est plus controversée en droit fiscal. Le TF invoque en premier lieu sur l'interprétation littérale qu'il juge néanmoins équivoque. Cependant, il relève que la donation est une forme d'aliénation en droit civil et le fait que l'aliénation puisse intervenir à titre onéreux ou gratuit est admissible au regard de l'art. 18a al. 1 LIFD. Dès lors, la notion générale d'aliénation engloberait donc la donation.

Le TF relève que ces dispositions légales ont été adoptées dans le cadre de la RIE II dont il apparaît que l'un des objectifs est de ne pas payer des impôts dans des moments jugés inopportuns notamment pour les entreprises de personnes. Malheureusement, les travaux préparatoires n'abordent pour ainsi dire pas cette question et rien ne laisse présupposer que la donation n'est pas de nature à interrompre le différé d'impôt même si cela irait à l'encontre des objectifs assignés à la RIE II.

En procédant à une interprétation systématique des dispositions légales, le TF se pose la même question. Il se demande si l'interruption du différé doit être entendu uniquement au moment d'une réalisation effective, soit en cas de réalisation d'un gain réel comme pour l'art. 18 al. 2 LIFD. Cela exclurait la donation comme étant une aliénation. Cependant, le concept d'aliénation ne permet en réalité que d'interrompre le report d'imposition, soit le moment durant lequel la perception de l'impôt doit être effectuée car le gain a déjà été réalisé. De plus, le TF fait une claire distinction sur la notion d'aliénation telle qu'inscrite à l'art.

18 al. 2 LIFD par rapport à l'art. 18a al. 1 LIFD. Dans le premier cas, l'aliénation constitue une situation de réalisation des réserves latentes alors que dans le second cas il s'agit de l'interruption du report d'imposition. Cette distinction nous semble pourtant critiquable comme on le verra plus loin.

De plus, le TF estime qu'il n'est pas opportun que la charge fiscale et les charges sociales soient transférées au bénéficiaire de la donation alors qu'il s'agit d'un impôt qui appartient en réalité au donateur. Dès lors, il apparaît plus satisfaisant pour le TF que la donation soit interprétée comme un événement mettant fin au différé d'impôt permettant la perception de l'impôt et des charges sociales auprès du donateur.

De plus, s'il est vrai que la donation n'est pas soumise à l'impôt sur les gains immobiliers du fait d'un différé voulu par le législateur (art. 12 al. 3 LHID), rien de tel s'agissant d'un immeuble dans le cadre de l'art. 18a al. 1 LIFD où aucun différé n'est prévu a priori en cas de donation. Selon le TF, l'impôt sur les gains immobiliers suppose effectivement la réalisation d'une plus-value immobilière alors que cela ne semble pas requis pour l'art. 18a al.1 LIFD. Cette remarque est également curieuse et mériterait une réflexion qui sera exposée brièvement plus bas. Cela étant, de l'avis du TF, il y a donc place pour une interprétation différente dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers ou dans le cadre du report d'imposition de l'art. 18a al.1 LIFD.

De ce fait, la notion d'aliénation devrait couvrir les cas de donation sur la base d'une interprétation systématique de la loi.

Enfin, sous l'angle de l'interprétation téléologique, le TF relève que le but de la RIE II est bien d'alléger les entreprises de l'imposition des réserves latentes notamment en cas de réalisation systématique du fait de l'absence de trésorerie liée à l'opération. L'objectif est également de rapprocher le système d'imposition dualiste au système d'imposition moniste.

Cependant, selon le TF, rien n'indique que le privilège du report d'imposition doit s'étendre également aux remises à titre gratuit sous forme de donation. Le report d'imposition doit bien avoir lieu lorsque l'actif immobilier passe d'une sphère de patrimoine à une autre, mais pas forcément à une tierce personne. Enfin, la donation relevant d'un acte privé, les événements relatifs à l'administration des actifs privés ne doivent pas être couverts par le principe du report d'imposition, ce qui irait au-delà du but poursuivi par la RIE II.

Ainsi, le fait que le bien immobilier soit transféré à un tiers est un élément déterminant pour considérer que la donation constitue une aliénation mettant fin au report d'imposition selon le TF. Pour ce dernier, il n'y a pas de place pour comparer l'acquisition du bien immobilier par le biais d'une succession car le transfert d'une succession est effectué à titre universel et non du simple choix du donateur. Cela ne permet en tout cas pas de tirer des enseignements sur la notion d'aliénation.

En conclusion, l'interprétation téléologique permet également de conclure, selon le TF, que la notion d'aliénation englobe également l'acte de donation.

Ce faisant, le TF rejette l'opinion de la grande majorité de la doctrine qui considère que la donation n'est pas un acte d'aliénation conduisant à la réalisation effective des réserves latentes. S'appuyant sur l'opinion du Prof. Locher, le TF s'écarte de la doctrine majoritaire en estimant que, en raison du caractère hybride du bien immobilier (à savoir l'immeuble conserve un caractère commercial lors de l'aliénation), la donation permet de transférer définitivement « la part commerciale » de l'immeuble dans la fortune privée. Or, une donation ne peut porter que sur un actif privé, ce qui suppose une réalisation des réserves latentes préalablement. En définitive, le TF est d'avis que l'imposition déclenchée par la donation n'est pas

en contradiction avec le but de la RIE II du fait qu'il n'appartient qu'au propriétaire du bien immobilier de continuer à bénéficier de l'allègement en renonçant à une cession à titre gratuit ou à titre onéreux du bien immobilier. Ainsi, le TF décide que la donation constitue un acte d'aliénation interrompant le report d'imposition.

Le TF examine un dernier aspect qui a suscité également un débat au sein de la doctrine. Il s'agit de la question de savoir si la plus-value prise par l'immeuble entre le report de l'imposition et son aliénation ultérieure doit être considérée comme un revenu de l'activité lucrative indépendante ou si, au contraire, seule la plus-value jusqu'au différé doit être soumise à l'impôt sur le revenu et que le solde de la plus-value doit être soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers et exonéré au niveau de l'impôt fédéral direct. Inutile de préciser que les autorités fiscales penchent pour la première interprétation, soit une imposition totale des réserves latentes liées à l'immeuble que ce soit celles générées avant ou après le report d'imposition. Dans ce cas, la question revient à savoir s'il s'agit d'un report d'imposition ou d'un report du paiement de l'impôt.

Le TF est d'avis qu'il s'agit d'un report d'imposition de sorte que l'intégralité des réserves latentes doit être soumise à l'impôt sur le revenu et aux charges sociales. Bien que cela représente un inconvénient, le TF estime que le choix du législateur le lie et les inconvénients ne sauraient l'emporter sur le résultat des interprétations littérales et historiques de la base légale.

Ainsi, en résumé cet arrêt très important permet de conclure que la donation est un acte qui interrompt le report d'imposition et le calcul de l'imposition qui doit être effectué porte sur l'intégralité des réserves latentes et non uniquement sur celles qui existaient au moment du report d'imposition. Cet arrêt permet donc de clôturer le débat sur ces deux questions très importantes.

La lecture de cet arrêt suscite quelques brèves réflexions.

Dans cet arrêt, le TF estime que la notion de donation porte sur des circonstances différentes selon que cette notion s'applique à l'art. 18 al. 2 LIFD ou l'art. 18a al. 1 LIFD au motif que dans la première situation il s'agit d'une aliénation générant une plus-value alors que la situation de l'art. 18a al. 1 LIFD porte sur l'interruption du différé. Outre le fait qu'il est malaisé d'avoir une notion différente pour d'autres dispositions légales traitant de l'activité lucrative indépendante, le TF semble occulter que la notion d'aliénation permet précisément d'imposer « *le solde des réserves latentes* » qui n'ont pas été imposées au moment du report. Or, la donation peut également générer la réalisation d'une plus-value portant sur le bénéfice issue des réserves latentes créées *après* le report d'imposition. Bien qu'on ne perçoive pas très bien la raison de faire cette distinction, il n'en demeure pas moins que l'aliénation dans un cas comme dans l'autre entraîne une imposition des réserves latentes de manière effective. Plus rarement, cela pourrait entraîner une perte en capital déductible.

Lorsque le TF fait une comparaison avec l'impôt spécial sur les gains immobiliers en vertu de l'art. 12 LHID, il perd de vue que le législateur a souhaité rapprocher le système moniste du système dualiste. Or une donation ne provoque précisément pas une imposition dans le cadre du système moniste. Il ne s'agit pas d'une aliénation. En estimant que la donation est une aliénation dans le cadre de l'art. 18a al. 1 LIFD, le TF se distancie du système moniste qui était pourtant l'objectif recherché de la RIE II.

De surcroît, il n'est pas exact d'affirmer que la donation constitue systématiquement une aliénation en droit fiscal. Dans le contexte de la transformation d'une entreprise de personnes en société de capitaux, il est prévu à l'art. 19 al. 2 LIFD que si les actions sont aliénées durant le délai de blocage de 5 ans à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré, une imposition doit être effectuée en rappel d'impôt. Or, selon la nouvelle Circulaire n°5a de l'Administration fédérale des

contributions du 1^{er} février 2022, il est clairement prévu que la donation ne constitue pas un cas d'aliénation qui emporte violation du délai de blocage. Il est néanmoins prévu que le donataire doit reprendre à son compte la poursuite du délai de blocage.

Enfin, le lecteur pourra être déçu du fait que le TF n'a pas souhaité, comme il l'a fait pourtant pour la notion de donation, s'étendre de manière plus approfondie sur la question de savoir si les réserves latentes générées après le report d'imposition doivent également être soumises à l'impôt sur le revenu et aux charges sociales. De manière assez rapide et malgré les critiques de la doctrine, le TF rejette une interprétation littérale qui semblait pourtant de nature à ne pas permettre d'imposer les réserves latentes après le report d'imposition.

La loi mentionne bien que l'imposition, en cas de report d'imposition doit être limitée aux réserves latentes provenant de la reprise des amortissements alors que le solde (sous-entendu le solde *au moment* du report d'imposition) doit être taxé au moment de l'aliénation du bien immobilier, soit à un instant où le contribuable possède la trésorerie nécessaire. On peut donc douter que le législateur ait choisi en pleine connaissance de cause la situation qui conduit à une imposition nettement plus sévère en cas de report d'imposition sans option du report d'imposition. De plus, le TF semble oublier que lorsqu'il interprète un texte légal il doit non seulement se référer à l'interprétation littérale et à toutes les méthodes d'interprétation alors qu'il a fondé son choix uniquement en s'appuyant sur l'interprétation littérale et l'interprétation historique. Il n'a pas évoqué l'interprétation systématique et l'interprétation téléologique. Sur cet aspect, l'arrêt est extrêmement décevant et manque de densité. Comme on pourra l'expérimenter en pratique, l'interprétation des autorités fiscales consacrées par le TF pourra conduire à des impositions nettement plus sévères que celles ayant lieu sans demande de report d'imposition.

Malheureusement, il n'y aura sans doute plus place pour une modification de la jurisprudence à court terme sur ce dernier aspect.

Publié sur LinkedIn le 23 mai 2022

[https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/fr/php/aza/http/index.php?lang=fr&type=highlight_simple_query&page=1&from_date=&to_date=&sort=relevance&insertion_date=&top_subcollection_aza=all&query_words=2C 284%2F2021&rank=1&azaclir=aza&highlight_docid=aza%3A%2F%2F11-04-2022-2C 284-2021&number_of_ranks=110](https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/fr/php/aza/http/index.php?lang=fr&type=highlight_simple_query&page=1&from_date=&to_date=&sort=relevance&insertion_date=&top_subcollection_aza=all&query_words=2C%20284%2F2021&rank=1&azaclir=aza&highlight_docid=aza%3A%2F%2F11-04-2022-2C%20284-2021&number_of_ranks=110)