

Urteilkopf

143 II 402

29. Extrait de l'arrêt de la Ite Cour de droit public dans la cause X. contre Service cantonal des contributions du canton du Valais (recours en matière de droit public) 2C_82/2017 / 2C_83/2017 du 21 juin 2017

Regeste (de):

Art. 16 Abs. 1 und 3 sowie Art. 23 lit. d DBG; Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 lit. c StHG; Besteuerung einer Entschädigung, die als Gegenleistung für die Löschung einer Nutzniessung an einem Grundstück geleistet wurde.

Im Bereich der direkten Bundessteuer stellt die Entschädigung, die als Folge des Verzichts auf eine Nutzniessung im Privatvermögen des Steuerpflichtigen geleistet wurde, weder Einkommen noch Vermögensertrag dar. Eine allfällige daraus folgende Vermehrung des Vermögens ist als Kapitalgewinn zu berücksichtigen (E. 6). In Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern kann vorliegend die Frage, ob die Entschädigung der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt, offengelassen werden (E. 7).

Regeste (fr):

Art. 16 al. 1 et 3 et art. 23 let. d LIFD; art. 12 al. 1 et al. 2 let. c LHID; imposition d'une indemnité reçue en contrepartie de la radiation d'un usufruit sur un immeuble.

En matière d'impôt fédéral direct, l'indemnité perçue à la suite de la renonciation à un droit d'usufruit détenu à titre privé par le contribuable ne constitue ni un revenu, ni un rendement de son patrimoine. L'éventuelle augmentation de la fortune qui en découle doit être envisagée sous l'angle du gain en capital (consid. 6). En matière d'impôts cantonal et communal, la question de l'imposition de cette indemnité au titre du gain immobilier a été laissée indécise (consid. 7).

Regesto (it):

Art. 16 cpv. 1 e 3 e art. 23 lett. d LIFD; art. 12 cpv. 1 e cpv. 2 lett. c LAID; imposizione di un'indennità ricevuta in contropartita della radiazione di un usufrutto su di un immobile.

In materia d'imposta federale diretta, l'indennità percepita in seguito alla rinuncia ad un usufrutto detenuto a titolo privato da parte del contribuente non costituisce né un reddito né un provento del proprio patrimonio. L'eventuale aumento della sostanza che ne discende va considerato dal profilo dell'utile in capitale (consid. 6). In materia di imposte cantonale e comunale, è stata invece lasciata indecisa la questione dell'imposizione di tale indennità quale utile immobiliare (consid. 7).

Sachverhalt ab Seite 403

BGE 143 II 402 S. 403

A. X. a vécu en concubinage durant plusieurs années. Par acte notarié du 13 mai 1998, la concubine de l'intéressé a acquis la pleine propriété de la moitié d'un immeuble à Genève et la nue-propriété de la seconde moitié. Dans le même acte, X. a été constitué usufruitier de cette seconde moitié. Les concubins ont financé chacun à moitié l'achat de l'immeuble. Par acte authentique du 2 septembre 2013, à la suite de leur séparation, ils ont fait radier la servitude d'usufruit grevant la moitié de l'immeuble. X. a reçu de son ex-concubine une indemnité de 703'000 fr. en compensation.

B. Le 26 mars 2014, X. a déposé sa déclaration d'impôt pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) de l'année fiscale 2013, année à la fin de laquelle il était domicilié en Valais. Le 9 avril 2015, le Service cantonal des contributions du canton

du Valais (ci-après: le Service des contributions) a taxé l'intéressé en ajoutant l'indemnité de 703'000 fr. aux autres revenus imposables de celui-ci pour l'année en cause. X. a élevé réclamation contre cette décision. A la suite d'une nouvelle décision de taxation du 21 mai 2015, par laquelle le taux d'imposition a été modifié, le contribuable a élevé une nouvelle réclamation. La décision du 21 mai 2015 a été confirmée par le Service des contributions le 25 juin 2015. X. a interjeté recours contre cette décision sur réclamation le 16 juillet 2015 auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours). Cette autorité, par décision du 14 septembre 2016, a rejeté le recours, confirmant l'imposition de l'indemnité de 703'000 fr. au titre de l'impôt sur le revenu.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, outre l'effet suspensif, d'annuler la décision de la Commission de recours du 14 septembre 2016 et de renvoyer la cause à cette autorité pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants. Il se plaint d'établissement inexact des faits et de violations du droit fédéral. Par ordonnance du 8 février 2017, le Président de la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral a rejeté la requête d'effet suspensif.

BGE 143 II 402 S. 404

La Commission de recours, le Service des contributions et l'Administration fédérale des contributions concluent tous trois au rejet du recours. Dans des observations finales, X. a confirmé ses conclusions.

Erwägungen

Extrait des considérants:

I. Impôt fédéral direct

5.

5.1 L'art. 16 LIFD (RS 642.11) exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie"). Fondé sur la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et la liste exemplative des art. 17-23 LIFD, est ainsi considéré comme revenu imposable tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En font donc également partie, les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (art. 23 let. d LIFD). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) et les différents cas de figure prévus par la liste exhaustive de l'art. 24 LIFD font par contre exception (ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s. et les références citées).

5.2 L'accroissement du patrimoine tel que défini à l'art. 16 al. 1 LIFD consiste en un montant net. Il correspond à l'excédent de l'ensemble des entrées patrimoniales par rapport à l'ensemble des sorties sur une même période fiscale. En d'autres termes, il est question d'accroissement du patrimoine lorsque les entrées dans la fortune du contribuable surpassent le montant des sorties durant la période fiscale en cause (cf. ATF 139 II 363 consid. 2.2 p. 366 s. et les références citées). Dans la mesure où la comparaison des entrées et des sorties de la fortune privée fait effectivement apparaître un excédant patrimonial, il convient encore de se demander si celui-ci doit être considéré comme un revenu imposable, comme un gain en capital (art. 16 al. 3 LIFD) ou comme un cas expressément prévu à l'art. 24 LIFD.

5.3 L'exonération des gains en capital privés est une exception au principe de l'imposition d'après la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), concrétisé par le principe de l'accroissement du patrimoine. Cette exception a été voulue par le législateur, notamment pour des motifs d'économie de procédure, mais doit être appliquée avec retenue. Dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu,

BGE 143 II 402 S. 405

les exceptions doivent être interprétées restrictivement (ATF 142 II 197 consid. 5.6 p. 204 et les références citées).

A teneur de l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. L'exception de l'impôt sur les gains immobiliers prévue par le droit cantonal (cf. art. 12 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642. 14]) n'existe pas au niveau fédéral (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd. 2016, p. 224 s.; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, § 13 n. 19). La distinction entre rendement du capital et gain en capital s'opère généralement au moyen du critère de la diminution de la substance

patrimoniale. Le bien aliéné quitte la fortune de la personne concernée et en diminue la substance, jusqu'à réception de la contreprestation (ATF 139 II 363 consid. 2.3 p. 367 et les références citées). Par ailleurs, il faut veiller à différencier l'art. 16 al. 3 LIFD de l'art. 23 let. d LIFD. Cette dernière disposition, qui prévoit l'imposition de l'indemnité perçue pour la renonciation à l'exercice d'un droit, ne vise pas à imposer les gains en capital issus de la renonciation onéreuse à un bien de la fortune privée et ainsi à contourner l'art. 16 al. 3 LIFD (arrêt 2C_368/2013 du 2 février 2014 consid. 5.3, in RDAF 2014 II p. 555; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd. 2017, Zweifel/Beusch [éd.], n° 16 ad art. 23 LIFD; YVES NOËL, in Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, Noël/Aubry Girardin [éd.], n° 29 ad art. 23 LIFD; OBERSON, op. cit., § 7 n. 237; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4e éd. 2002, n. 37 p. 180 s.). Pour faire application de l'art. 23 let. d LIFD, il faut donc que l'indemnité ait le caractère d'un revenu, respectivement d'un rendement (arrêt 2C_622/2011 du 29 février 2012 consid. 8.2, in StE 2012 B 21.1 n. 21).

6.

6.1 En l'espèce, il ressort de l'arrêt entrepris que le recourant a obtenu un usufruit sur la moitié d'un immeuble en 1998 et qu'en 2013, l'inscription de cet usufruit a été radiée du registre foncier contre un montant de 703'000 fr., versé par la nue-propriétaire. La Commission de recours a imposé ce montant au titre du revenu sur la base de l'art. 23 let. d LIFD, estimant que le recourant avait renoncé à l'exercice de son droit d'usufruit.

6.2 L'usufruit est un droit réel. C'est plus précisément une servitude personnelle proprement dite, qui est indissolublement liée à la
BGE 143 II 402 S. 406

personne de son titulaire. Il est donc incessible et intransmissible (cf. ATF 133 III 311 consid. 4.2.2 p. 321 s.; arrêt 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 5.3, in RDAF 2011 II p. 550, StE 2012 B 73.11 n. 1; PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, tome III, 4e éd. 2012, n. 2403). Selon l'art. 755 al. 1 et 2 CC, l'usufruitier a la possession, l'usage et la jouissance de la chose, et il en a aussi la gestion (cf. ATF 130 III 302 consid. 3.1 p. 303). L'usufruit des immeubles s'établit par l'inscription au registre foncier (art. 746 al. 1 CC). Il s'éteint par la radiation de cette inscription (art. 748 al. 1 CC). Les causes de l'extinction sont l'échéance du terme, respectivement la renonciation ou la mort de l'usufruitier (art. 748 al. 2 et 749 al. 1 CC). Ces causes d'extinction expriment le caractère intransmissible du droit d'usufruit et sont de droit impératif (STEINAUER, op. cit., n. 2464).

6.3 Tout d'abord, on doit relever que le point de savoir si le recourant a obtenu l'usufruit en s'acquittant d'une somme d'argent (par exemple la moitié du prix d'achat de l'immeuble) ou s'il a fait donation de la moitié de la valeur de l'immeuble à son ancienne concubine, celle-ci lui ayant fait à son tour donation de l'usufruit, n'est pas pertinent pour la présente cause, pas plus que les suites fiscales de l'achat de cet immeuble. Seule est déterminante la situation en 2013, lors de la renonciation du recourant à son usufruit, la radiation de ce droit du registre foncier et le versement de l'indemnité de 703'000 fr.

6.4 En application de la théorie de l'accroissement du patrimoine telle que développée précédemment (cf. consid. 5.2 ci-dessus), le recourant disposait, au début de l'année fiscale 2013, de l'usufruit en cause dans sa fortune (cf. à ce propos l'art. 13 al. 2 LHID qui prévoit, au niveau cantonal, l'imposition de la fortune grevée d'usufruit auprès de l'usufruitier et pas auprès du nu-propriétaire). Cet usufruit avait une certaine valeur. Si, en raison de son incessibilité, l'usufruit ne peut pas être objet de commerce et n'a par conséquent pas de valeur vénale (arrêt 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 5.3 et la référence citée), sa valeur pour l'usufruitier peut être établie en capitalisant, en fonction de la durée probable du droit, le montant produit par la jouissance de l'objet grevé pendant un an. Pour ce faire, on tient compte, si l'usufruit est viager comme c'est le cas en l'espèce, de la durée présumable qu'il aura au vu de l'âge de l'usufruitier (cf. STEINAUER, op. cit., n. 2406). Deux situations sont alors envisageables. Soit le montant de l'indemnité est inférieur ou égal à la valeur de l'usufruit, soit il en est supérieur. Dans ce dernier cas de figure, la différence existant entre la valeur de l'usufruit et le montant auquel
BGE 143 II 402 S. 407

celui-ci a été cédé représente un accroissement du patrimoine du recourant.

6.5 L'autorité précédente n'a toutefois pas déterminé la valeur de l'usufruit en 2013, lorsque le recourant y a renoncé. Il n'est donc pas possible de savoir si celui-ci a vu sa fortune privée augmenter. Cependant, cette question peut demeurer indécise dans la mesure où, en application de l'art. 16 al. 3 LIFD, l'accroissement éventuel du patrimoine du recourant ne saurait être imposé. En effet, contrairement à l'avis de la Commission de recours, la renonciation par le recourant à son droit d'usufruit ne doit pas être envisagée sous l'angle de l'art. 23 let. d LIFD. Le recourant n'a pas perçu

un revenu, respectivement un rendement lors de la renonciation à son droit d'usufruit (cf. arrêt 2C_622/2011 du 29 février 2012 consid. 8.2), mais a uniquement diminué son patrimoine d'un élément ayant une certaine valeur contre une somme d'argent. Le fait qu'il n'ait pas aliéné son droit (ce qu'il ne pouvait de toute façon pas faire) comme le prévoit la lettre de l'art. 16 al. 3 LIFD, mais l'ait abandonné, n'y change rien (cf. RYSER/ROLLI, op. cit., n. 37 p. 180 s.). Ainsi, dans la mesure où l'abandon du droit d'usufruit venait à augmenter la fortune du recourant, cette augmentation devrait donc être appréhendée sous l'angle d'un gain en capital et pas d'un revenu soumis à l'impôt.

6.6 C'est donc en violation du droit que la Commission de recours a ajouté le montant de 703'000 fr. au revenu du recourant. Le recours, en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct de l'année fiscale 2013, doit donc être admis et l'arrêt entrepris annulé. La cause est renvoyée au Service des contributions, afin qu'il détermine le montant d'IFD dû par le recourant, sans tenir compte du montant de 703'000 fr. précité. II. Impôts cantonal et communal

7.

7.1 Les art. 12 et 19 let. c de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RS/VS 642.1) sont libellés de manière identique aux art. 16 et 23 let. d LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est en principe également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101 s. et les références citées).

7.2 On relèvera toutefois que l'ICC connaît un régime spécial s'agissant des gains en capital issus de l'aliénation d'immeubles faisant
BGE 143 II 402 S. 408

partie de la fortune privée (art. 12 LHID; art. 44 ss LF/VS). L'art. 12 al. 3 LF/VS, qui concerne l'exonération des gains en capital privé, réserve d'ailleurs expressément l'imposition distincte des gains immobiliers. Ainsi, un impôt sur les gains immobiliers est prélevé sur les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (art. 12 al. 1 LHID; art. 44 al. 1 et 48 al. 1 LF/VS). Aux termes de l'art. 12 al. 2 let. c LHID, respectivement de l'art. 45 al. 2 let. c LF/VS, est assimilée à l'aliénation d'un immeuble, la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble, de manière durable et essentielle, et donnent lieu à une indemnité. En l'occurrence, l'usufruit n'est pas un immeuble au sens du droit civil (cf. art. 655 al. 2 ch. 2 et al. 3 ch. 1 CC a contrario). Il n'est toutefois pas exclu que la législation et la pratique valaisannes le considèrent comme tel d'un point de vue fiscal, dès lors que la constitution d'une servitude de droit privé (tel l'usufruit) est assimilée à une aliénation d'immeuble et engendre une imposition en cas de gain (cf. GABRIEL RUMO, *Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg*, 1993, p. 69). Pour le cas d'espèce, le sort à réserver à cette question peut cependant demeurer indécis. En effet, s'il fallait considérer l'indemnité pour la renonciation du droit d'usufruit par le recourant comme un gain immobilier et pas comme un gain en capital exonéré (art. 12 al. 3 LF/VS), celui-ci devrait être imposé au lieu de situation de l'immeuble (cf. art. 4 al. 1 LHID; art. 3 al. 1 let. c LF/VS), c'est-à-dire dans le canton de Genève, ce qui exclut d'emblée une imposition par le canton du Valais. Connaître le sort réservé en droit genevois à ce type de situation ne fait pas partie du litige (ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156).

7.3 Sur le vu de ce qui précède, le recours doit également être admis en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal de l'année fiscale 2013. L'arrêt entrepris est annulé et la cause renvoyée au Service des contributions, afin que celui-ci détermine le montant d'ICC dû par le recourant, sans tenir compte, dans le revenu de celui-ci, du montant de 703'000 fr. d'indemnité perçu en compensation du droit d'usufruit. (...)