Le traitement fiscal de l'indemnité obtenue en compensation de l'abandon d'un droit d'usufruit

Auteur : Tobias Sievert

Date : 5 décembre 2017

ATF 143 III 402 | TF, 21.06.2017, 2C_82/2017, 2C_83/2017*

L'indemnité reçue en compensation de l'abandon d'un droit d'usufruit doit être qualifiée comme un gain en capital exonéré de l'impôt (art. 16 al. 3 LIFD).

Faits

Un contribuable est constitué **usufruitier** de la moitié d'un immeuble, qu'il finance également par moitié. Quelques années plus tard, lors de la **radiation de la servitude d'usufruit**, le contribuable reçoit du nu-propriétaire une **indemnité de CHF 700'000 en compensation**.

Les autorités fiscales valaisannes décident d'imposer l'indemnité de CHF 700'000 au titre de l'impôt sur le revenu, considérant que cette indemnité a été obtenue par le contribuable en échange de la renonciation d'un droit (art. 23 let. d LIFD).

Le contribuable forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Celui-ci doit déterminer si l'indemnité obtenue en compensation de l'abandon de l'usufruit doit être **considérée comme un gain en capital exonéré de l'impôt ou un revenu soumis à l'impôt**.

Droit

Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, est considéré comme **revenu** imposable tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. **En font partie les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit** (art. 23 let. d LIFD). 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**.

Le Tribunal fédéral indique qu'il faut différencier l'art. 16 al. 3 LIFD de l'art. 23 let. d LIFD. Cette dernière disposition n'a **pas pour but d'imposer les gains en capital issus de la renonciation onéreuse à un bien de la fortune privée et ainsi de contourner l'**art. 16 al. 3 LIFD. L'application de l'art. 23 let. d LIFD suppose que l'indemnité ait le caractère d'un revenu, respectivement d'un rendement.

Le Tribunal fédéral se penche par la suite sur le cas de l'usufruit et considère que la renonciation par le contribuable à son droit d'usufruit ne doit pas être envisagée sous l'angle de l'art. 23 let. d LIFD. En effet, le contribuable **ne perçoit aucun rendement lors de la renonciation à son droit d'usufruit mais diminue uniquement son patrimoine d'un élément ayant une certaine valeur contre une somme d'argent**.

L'éventuelle augmentation de la fortune du contribuable par l'abandon de l'usufruit doit par conséquent être **considérée comme un gain en capital exonéré de l'impôt** et non comme un revenu soumis à l'impôt.

Par conséquent, le recours est admis.