

## **BGer 2C\_437/2018 vom 25. März 2020**

Bundesgericht, 2020-03-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_437\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_437_2018)

FR: TF 2C\_437/2018 du 25 mars 2020

IT: TF 2C\_437/2018 del 25 marzo 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

La décision attaquée est finale ( art. 90 LTF ) et a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF , de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte ( art. 82 let. a LTF ).

#### **E. 1.2**

Le recourant ne mentionne que l' art. 18 LIFD dans son recours. Il ne formule aucune conclusion relative à l'impôt cantonal et son mémoire ne contient aucune mention de la loi sur l'harmonisation fiscale ou du droit fiscal cantonal fribourgeois. Dans ces circonstances, l'arrêt attaqué ne sera pas examiné en tant qu'il concerne le droit cantonal (cf. art. 42 al. 2 LTF ; arrêt 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 1.4) et, dans la mesure où le recourant conteste devoir payer l'impôt cantonal, son recours sera déclaré irrecevable en lien avec cet impôt.

#### **E. 1.3**

Si le recourant ne peut augmenter ses conclusions devant le Tribunal fédéral (cf. art. 99 al. 2 LTF ), rien ne l'empêche en revanche de les réduire (cf. BERNARD CORBOZ, Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, n° 33 ad art. 99 LTF ). C'est ce que fait le recourant en l'espèce, puisqu'il conclut désormais à ce que le montant du bénéfice agricole imposable au sens de l' art. 18 al. 4 LIFD soit fixé à 10'488 francs, alors qu'il soutenait devant l'instance précédente que le bénéfice agricole devait prendre en compte une perte de 13'503 fr. devant être déduite de l'amortissement cumulé admis de 2'273 francs.

#### **E. 1.4**

Au surplus, le recours a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière.

#### **E. 2.1**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). En vertu de l' art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41).

#### **E. 2.2**

En l'occurrence, le recourant invoque le respect de la Constitution, " prônant l'égalité et la liberté de commerce ", pour requérir un traitement des amortissements objet par objet et non

pas globalement, afin d'être traité de la même manière que les entrepreneurs qui ne sont pas soumis aux exigences de la loi sur le droit foncier rural. La formulation de son grief ne remplit pas les exigences de motivation qualifiées de l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant ne démontrant pas en quoi le traitement fiscal propre à l'aliénation des immeubles agricoles qui lui a été appliqué serait constitutif d'une inégalité de traitement ou d'une violation de sa liberté économique. Il ne sera donc pas examiné.

### **E. 3.1**

Pour trancher, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait (cf. art. 97 al. 1 LTF ) que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( ATF 143 IV 241 consid. 2.3.1 p. 244; 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF , et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 234; 135 III 127 consid. 1.5 p. 129 s.).

### **E. 3.2**

En l'espèce, le recourant soutient que c'est à tort que les juges précédents ont retenu que " la comptabilité présentée par le recourant [n'opère] pas de distinction quant aux valeurs spécifiques attribuées à ses quatre immeubles ". Il n'allègue toutefois pas ni a fortiori ne démontre, contrairement aux exigences de l' art. 97 al. 1 LTF , en quoi les constatations cantonales seraient arbitraires et de nature à influencer sur la décision attaquée. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits établis dans l'arrêt attaqué.

## **E. 4**

Est litigieux le montant que le recourant doit ajouter à son revenu imposable au titre de bénéficiaire agricole réalisé en 2014 en lien avec la fin de son activité agricole.

### **E. 4.1**

Les revenus provenant de l'exploitation agricole ou sylvicole sont imposables au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante (cf. art. 18 al. 1 LIFD ). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation 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 est assimilé à une aliénation (cf. art. 18 al. 2 1 e phrase LIFD). En vertu de l' art. 18 al. 4 LIFD , les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.

### **E. 4.2**

En l'espèce, le recourant a transféré ses immeubles agricoles de sa fortune commerciale à sa fortune privée lorsqu'il a cessé son activité agricole en 2014 (réalisation systématique; art. 18 al. 2 LIFD ). Il n'est pas contesté que le bénéfice en capital ainsi réalisé, qui s'élève, selon les faits constatés, à 326'446 fr., n'est imposable qu'à concurrence des dépenses d'investissement, conformément à l' art. 18 al. 4 LIFD . Le litige porte uniquement sur la détermination du montant de ces dépenses d'investissement.

### **E. 4.3**

Selon le Tribunal cantonal, les dépenses d'investissement s'élèvent à 61'205 francs. Ce montant correspond à la somme des amortissements comptabilisés sur la partie " habitation

" du domaine (2'273 fr.), sur sa partie " stabulation " (58'782 fr.) et sur une annexe (150 fr.).

Le recourant soutient pour sa part qu'il faut calculer les amortissements cumulés de manière distincte pour chaque poste d'actif immobilisé figurant au bilan. S'agissant en particulier de la partie stabulation du domaine, l'amortissement cumulé de 58'782 fr. ne devrait donc être pris en compte qu'à hauteur de la différence entre la valeur licite officielle de cette partie (48'718 fr.) et sa valeur comptable (40'503 fr.), soit 8'215 francs (48'718 fr. - 40'503 fr.). Par conséquent, les dépenses d'investissement s'élèveraient non pas à 61'205 fr., mais à 10'488 fr. (2'273 fr. + 8'215 fr.), étant précisé que le recourant n'a pas pris en compte l'amortissement de 150 fr. opéré sur l'annexe.

#### **E. 4.4**

L'approche préconisée par le recourant ne peut pas être suivie.

Dans un arrêt du 9 mars 2020 (arrêt 2C\_202/2017), le Tribunal fédéral a indiqué que, lorsque l'on se trouve dans un cas d'application de l'art. 18 al. 4 LIFD, la prise en compte globale des amortissements cumulés s'impose au plan fiscal, même si le bilan comptabilise de manière distincte les terres et les constructions. Pour parvenir à cette conclusion, le Tribunal fédéral a procédé à l'interprétation de l'art. 18 al. 4 LIFD, en lien avec l'art. 12 al. 1 LHID. Il a en particulier rappelé le lien systématique étroit entre ces deux dispositions, l'art. 18 al. 4 LIFD prévoyant l'imposition sur le revenu du gain réalisé lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à concurrence des dépenses d'investissement, alors que l'art. 12 al. 1 LHID prévoit que l'impôt spécial cantonal sur les gains immobiliers est prélevé sur le gain réalisé lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement. Dans le contexte agricole et sylvicole, le législateur a ainsi voulu délimiter la part du gain immobilier relevant de l'impôt sur le revenu (à savoir, au maximum, la part correspondant aux amortissements qui avaient pu être antérieurement déduits de l'impôt fédéral direct, soit les amortissements récupérés), de celle qui relève de l'impôt sur les gains immobiliers (soit la plus-value conjoncturelle), sans qu'il y ait de double imposition ni de lacune d'imposition. Dans ces circonstances, il n'est pas concevable de procéder, dans le cadre de l'art. 18 al. 4 LIFD, à un calcul des amortissements cumulés, qui serait fondé sur les différents postes comptabilisés au bilan envisagés distinctement. Une telle manière de calculer pourrait aboutir à une exonération partielle d'amortissements cumulés. Tel serait du reste bien ce qui se produirait en l'espèce si l'on devait suivre cette approche, préconisée par le recourant, puisqu'avec ce mode de calcul, un montant de 50'567 fr. (58'782 fr. - 8'215 fr.) d'amortissement échapperait à l'impôt sur le revenu.

#### **E. 4.5**

Au vu de ce qui précède, c'est de manière conforme au droit fédéral que les juges précédents ont considéré que l'ensemble des amortissements cumulés qui avaient été portés en déduction du revenu imposable faisaient partie des dépenses d'investissement au sens de l'art. 18 al. 4 LIFD et qu'ils s'élevaient en l'espèce à 61'205 francs. Il s'ensuit que les juges précédents ont correctement appliqué l'art. 18 al. 4 LIFD en confirmant que le bénéfice agricole réalisé, soit 326'446 fr., était imposable à hauteur de 61'205 francs.

#### **E. 5**

Ce qui précède conduit au rejet du recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas

alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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