

BGer 2C_467/2019 vom 24. Januar 2020

Bundesgericht, 2020-01-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_467_2019

FR: TF 2C_467/2019 du 24 janvier 2020

IT: TF 2C_467/2019 del 24 gennaio 2020

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale qui concerne l'impôt fédéral direct. Déposé en temps utile par les destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celui-ci, le présent recours en matière de droit public est en principe recevable en vertu des art. 82 ss LTF et 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

E. 2

Le litige porte sur le régime fiscal du gain provenant de l'aliénation par le recourant, le 14 octobre 2011, de la parcelle de la parcelle n° ***, correspondant à une surface non bâtie et en nature de pré-champ, sise en zone d'habitation de très faible densité, appartenant à sa fortune commerciale d'agriculteur exploitant.

E. 3.1

En matière d'impôt fédéral direct, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante imposable (art. 18 al. 1 et 2 LIFD). Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont toutefois ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement (art. 18 al. 4 LIFD).

E. 3.2

En matière d'impôt cantonal et communal harmonisé, à l'instar de l' art. 18 LIFD , les art. 8 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; LHID, RS 642.14) prévoit que le produit de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu comprend tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale; en sont exclus les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement. La part du produit d'aliénation supérieure aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) d'un immeuble agricole ou sylvicole, soit la plus-value, est quant à elle soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 al. 1 LHID).

En conformité avec la loi sur l'harmonisation fiscale, la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSVD 642.11) prévoit que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante imposable (art. 21 al. 1 et 2 LI/VD). Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont toutefois ajoutés au revenu imposable que pour la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur

déterminante pour l'impôt sur le revenu. La plus-value obtenue sur de tels immeubles est en revanche imposée conformément aux articles 61 ss LI/VD (art. 21 al. 4 LI/VD) sur l'impôt sur les gains immobiliers.

E. 3.3

En résumé, les gains provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles bénéficient de l'exception selon laquelle seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt fédéral et cantonal sur le revenu, alors que le gain issu d'une augmentation de valeur à proprement parler est soumis exclusivement à l'impôt sur le gain immobilier cantonal et communal et n'est pas assujéti à une imposition au plan fédéral (ATF 138 II 32). Comme le souligne à juste titre l'instance précédente, l'imposition limitée des immeubles agricoles et sylvicole équivaut à une exonération partielle de l'impôt sur le revenu, du moment que le gain provenant de l'aliénation de tout autre immeuble faisant partie de la fortune commerciale est soumis entièrement à l'impôt sur le revenu.

E. 3.4

Selon la jurisprudence issue de l'arrêt 2C_11/2011 du 2 décembre 2011, ce privilège est limité puisque la notion d' "immeuble agricole et sylvicole" doit être interprétée en conformité avec le champ d'application et de protection ainsi que les restrictions d'aliénation prévus par le droit foncier rural. L'exception ne s'applique donc pas à un terrain non bâti situé intégralement en zone à bâtir qui ne constitue pas l' "aire environnante appropriée" d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles (ATF 138 II 32 consid. 2.2. et 2.3 p. 36 ss).

E. 4.1

En l'espèce, contrairement à l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 (publié au recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral en début mai 2012), l'Office d'impôt de district a, par décision du 30 janvier 2012, qualifié d' "immeuble agricole" la parcelle n° *** et soumis le gain provenant de l'aliénation de la parcelle le 14 octobre 2011 à l'impôt sur les gains immobiliers en application de l'art. 21 al. 4 LI/VD. Cette décision, non contestée, est entrée en force. Bien qu'erronée, puisque les recourants ne remettent pas en cause le fait que la parcelle aliénée n'est pas soumise à la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11), elle ne peut pas faire l'objet d'une révision en leur défaveur dont le motif serait une erreur dans l'application du droit (cf. arrêts 2C_495/2018 du 7 mai 2019, consid. 2.2.2; 2C_200/2014 du 4 juin 2015, consid. 2.4.4.2; 2P.198/2003 du 12 décembre 2003, consid. 3.2 et les références).

La décision de taxation d'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2011 du 6 mai 2014 de l'office d'impôt, qui a arrêté à 127'800 fr. le revenu et à 1'409'000 fr. la fortune imposables des recourants tient en outre dûment compte de la décision du 30 janvier 2012, en ce qu'elle n'a, à bon droit et conformément à la jurisprudence (ATF 93 I 689), pas ajouté de revenus provenant de l'aliénation du 14 octobre 2011 (art. 61 al. 3 LI/VD) au revenu imposable sur le plan cantonal des recourants, le bénéfice de celle-ci ayant été déjà soumis à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers.

E. 4.2

C'est en revanche de manière conforme à la jurisprudence mise en place par l' ATF 138 II 32 et donc au droit fédéral que, pour l'impôt fédéral direct, le revenu des recourants a été fixé à 535'900 fr., l'immeuble en cause devant être qualifié d'immeuble commercial non

agricole. La taxation et la perception de l'impôt sur les gains immobiliers effectuées par l'autorité intimée n'ont au demeurant, à l'égard de l'impôt fédéral direct, pas le caractère exclusif que leur confère le droit cantonal (art. 61 al. 3 LI/VD).

E. 5.1

Les recourants contestent ce résultat. Ils soutiennent en substance que l'instance précédente a violé le principe de l'harmonisation verticale confirmant une imposition de l'immeuble en matière d'impôt fédéral direct différente de celle adoptée en matière d'impôt cantonal direct et d'impôt sur les gains immobiliers. Ils affirment que le législateur aurait édicté une norme spécifique s'il avait voulu que la qualification de l'immeuble en matière d'impôt sur les gains immobiliers ne soit pas opposable en matière d'impôt cantonal et fédéral direct. Enfin, ils font valoir que l'instance précédente a violé l'interdiction du comportement contradictoire en qualifiant le terrain d'immeuble agricole en matière d'impôt sur les gains immobiliers et d'immeuble commercial non agricole en matière d'impôt fédéral direct.

E. 5.2

Tous ces griefs tendent globalement, mais sous diverses approches, à prolonger les effets de l'erreur commise lors de la taxation de l'impôt sur le gain immobilier. Les recourants perdent de vue qu'en droit suisse, le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi. Il faut encore que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés, et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ATF 139 II 49 consid. 7.1 p. 61 et les références citées).

E. 5.3

En l'espèce, la taxation de l'impôt sur les gains immobiliers résulte de l'application par l'autorité intimée d'une solution juridique que le Tribunal fédéral a jugé contraire au droit et non pas d'une pratique constante dans laquelle elle aurait persévéré, puisqu'elle a corrigé cette erreur lors de la taxation de l'impôt fédéral direct. Les recourants ne peuvent par conséquent pas se prévaloir du droit à l'égalité dans l'illégalité. Le grief de violation de l'interdiction du comportement contradictoire ne revêt pas de portée propre par rapport au droit à l'égalité dans l'illégalité en l'espèce. En particulier, contrairement à ce qu'affirment les recourants, l'interdiction jurisprudentielle du dualisme de méthodes dans l'interprétation d'une même notion juridique, qui relève de l'interdiction du comportement contradictoire (ATF 103 Ia 20), ne leur est d'aucun secours en l'espèce. En effet, ni l'instance précédente ni l'autorité intimée n'ont usé de méthodes d'interprétations, toutes valides pour elle-mêmes mais dont l'usage successif dans la même affaire est prohibé, puisqu'elles se sont bornées à appliquer la notion juridique d'immeuble contenue dans la loi, une première fois, de façon erronée par méconnaissance de la jurisprudence la plus récente et, une deuxième fois en matière d'impôt fédéral direct, de façon correcte et conforme à dite jurisprudence. Le grief doit par conséquent également être rejeté.

E. 5.4

Il n'y a pas non plus de violation du postulat d'harmonisation verticale puisqu'en l'espèce, ce ne sont pas les règles de droit qui ne sont pas harmonisées, la jurisprudence résultant de l'ATF 138 II 32 étant une interprétation de ces règles valable tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, mais uniquement leur application, accidentellement différente en raison d'une erreur de droit. En réalité, le postulat d'harmonisation verticale invoqué par les recourants vaut pour les règles contenues dans la loi et non pas devant la loi, domaine dans lequel il est sauvegardé par le droit à l'égalité précisément devant la loi, qui, on l'a vu, n'est en l'espèce pas violé (cf. consid. 5.3 ci-dessus).

E. 5.5

A cela s'ajoute enfin que, par analogie au régime applicable aux mandataires professionnels en matière de responsabilité contractuelle (cf. ATF 134 III 534), il est en principe exclu de reprocher à l'Administration fiscale la méconnaissance de la jurisprudence résultant de l'arrêt 2C_11/2011 du 2 décembre 2011, qui n'a été publiée au Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral qu'en début mai 2012, lorsqu'elle a procédé, en janvier 2012, à la taxation de l'impôt cantonal sur les gains immobiliers.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants supportent les frais de la procédure fédérale, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

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