



RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

ADM 27 / 2015 + susp 32 / 2015

Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Julia Friche-Werdenberg

ARRET DU 17 AOÛT 2015

en la cause liée entre

A.A. et B.A.,

- représentés par **Me Vincent Cattin**, avocat à Saignelégier,

recourants,

et

le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

intimé,

relative à la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 22 janvier 2015 (taxation 2011).

CONSIDÉRANT

En fait :

- A. Le 22 janvier 2015, saisie sur recours contre la décision sur réclamation du Service des contributions (ci-après : l'intimé) du 29 août 2014, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : CCR) a rejeté le recours de A.A. et B.A. (ci-après : les recourants) et confirmé ladite décision. Les frais de la procédure, fixés à CHF 400.-, ont été mis à la charge des recourants (PJ 2 intimé).

Considérant que l'immeuble vendu par les recourants n'est pas soumis au privilège fiscal de l'article 18 al. 4 LIFD, la CCR estime, en substance, qu'il n'y a pas eu de violation du principe de la non-rétroactivité de la loi ni de celui de l'égalité de traitement, étant donné que la jurisprudence sur laquelle se fondent les recourants date d'avant la décision attaquée de l'intimé (PJ 2).

- B. Le 18 février 2015, A.A. et B.A. ont déposé un recours auprès de la Cour de céans contre la décision de la CCR. A titre principal, ils ont conclu à l'annulation de ladite décision et à leur taxation, au niveau de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), conformément à la pratique existant avant l'entrée en vigueur de la Circulaire n° 38 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) du 17 juillet 2013 sur l'imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs (ci-après : circulaire n° 38) , soit sans tenir compte, dans le calcul du revenu imposable, de la transaction immobilière du 20 juin 2011 inscrite au registre foncier le 6 juillet 2011, sous suite de frais et dépens.

Ils estiment qu'en appliquant, avec effet immédiat, la circulaire n° 38, laquelle traite de l'application de l'arrêt 2C_11/2011 du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011, l'intimé a violé le principe de la non-rétroactivité de la loi, celui de l'égalité de traitement et celui de la sécurité du droit. En effet, l'intimé a changé sa pratique fiscale, qui durait depuis 23 ans, seulement après la publication de cette circulaire, soit une année et demie après la publication du jugement précité. Il ne pouvait pas modifier sa pratique sur la base de ladite circulaire, qui constitue une ordonnance administrative, sans en informer au préalable les administrés. Les contribuables qui, comme eux, n'étaient pas encore taxés définitivement pour l'année 2011, lors de l'entrée en vigueur de la circulaire n° 38, ont ainsi été traités différemment de ceux dont ladite taxation était définitive à ce moment. Par ailleurs, les contribuables qui ont déposé leur déclaration d'impôt avant l'entrée en vigueur de cette circulaire ne pouvaient pas savoir que la pratique en matière de taxation de l'IFD sur le revenu perçu lors d'une vente d'un terrain situé en zone à bâtir par un agriculteur allait radicalement changer. Enfin, contrairement à ce que prétend la CCR, l'intimé ne s'est pas trompé en l'espèce ; il s'agit d'un changement d'interprétation qui ne peut entrer en vigueur qu'après que le fisc a nanti du changement.

En parallèle, les recourants requièrent la suspension de la présente procédure jusqu'à droit connu ensuite de la motion «Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles» du 14 mars 2012 (12.3172 ; Müller Leo), précisant que le canton de Vaud, qui a plus de 200 cas en cours, a suspendu tous les dossiers jusqu'à ce que les Chambres se soient prononcées.

- C. Dans sa prise de position du 11 mars 2015, la CCR laisse le soin à la Cour de céans de statuer ce que de droit sur la demande de suspension de la procédure.
- D. Dans sa réponse du 19 mars 2015, l'intimé conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, sous suite des frais.

Il explique que, contrairement à ce qu'avancent les recourants, la décision de taxation litigieuse est fondée sur l'article 18 alinéa 4 LIFD, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995, et non pas sur la circulaire n° 38. Seule l'interprétation de cette disposition a été modifiée par le Tribunal fédéral. Aussi, dans la mesure où, d'après ce dernier, une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au

moment où elle est adoptée, le principe de non-rétroactivité n'a pas été violé. La circulaire n° 38 ne fournit que des explications complémentaires à l'arrêt 2C_11/2011 du Tribunal fédéral. De plus, la disposition prévoyant l'imposition du gain immobilier était en vigueur au moment de la vente du bien en juin 2011, de sorte que le principe de non-rétroactivité est respecté. Les recourants ne peuvent pas se prévaloir d'une violation du principe de l'égalité de traitement puisque la nouvelle jurisprudence fédérale, laquelle a été rendue avant la décision attaquée de l'intimé, doit s'appliquer aux affaires pendantes, ce qui est le cas en l'espèce. Le fait d'avoir appliqué la jurisprudence précitée seulement après la publication de la circulaire n° 38 ne permet pas d'arriver à une autre conclusion, dès lors qu'il a ainsi été remédié à une erreur d'interprétation ; il s'est conformé à l'interprétation faite par le Tribunal fédéral afin d'être en conformité avec la loi.

L'intimé s'oppose par ailleurs à la demande de suspension des recourants, indiquant qu'il doit appliquer le droit en vigueur à ce jour et non celui qui pourrait exister dans plusieurs années. En effet, les nouvelles dispositions pourraient mettre plus de quatre ans avant d'entrer en vigueur, pour autant que la procédure parlementaire aboutisse.

- E. Dans sa détermination du 17 avril 2015, les recourants confirment leur recours et précisent, s'agissant de la question de la suspension de la procédure, que l'acte authentique à l'origine de la décision litigieuse a été déposé au registre foncier le 6 septembre 2012 [recte : 6 juillet 2011] et que la nouvelle pratique a été mise en vigueur après l'édition de la circulaire n° 38, indépendamment de la date à laquelle le jugement du Tribunal fédéral a été rendu. Le fait que le Conseil fédéral conclut au rejet de la motion susmentionnée ne change rien au fait qu'elle sera vraisemblablement acceptée avec effet rétroactif. La suspension de la procédure s'impose puisqu'il s'agit d'éviter que soient rendues des décisions qui devront être désavouées par la suite. La modification de la pratique instaurée par la circulaire n° 38 est une véritable révolution en droit suisse, qui mettrait grand nombre d'agriculteurs dans une situation financière inextricable.
- F. Dans sa détermination du 23 avril 2015, l'intimé confirme son mémoire de réponse et précise que tant la loi que l'arrêt du Tribunal fédéral ont été mis en vigueur, respectivement publiés au moins une année avant l'acte générateur de l'impôt, soit l'inscription de l'opération immobilière au registre foncier. Quant à la suspension de la procédure, elle n'est pas justifiée puisqu'elle ne se fonde sur aucune base légale suffisante pour retarder de plusieurs années la décision à prendre. Enfin, non seulement il n'est pas certain que la modification législative demandée par la motion aboutisse mais, de plus, il n'est pas sûr qu'elle ait un effet rétroactif pour les opérations immobilières ayant eu lieu entre l'arrêt du Tribunal fédéral et l'hypothétique entrée en vigueur de la future base légale. Qui plus est, en cas de changement de loi en cours de procédure de recours, l'autorité de recours doit appliquer, en vertu de l'effet dévolutif, le même droit que celui appliqué par l'autorité précédente pour rendre la décision qui fait l'objet du recours, c'est-à-dire l'ancienne loi.

- G. Dans sa détermination du 23 avril 2015, la CCR renonce à se déterminer et laisse le soin à la Cour de céans de statuer.
- H. Il sera revenu, ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier.

En droit :

1.
 - 1.1 Aux termes de l'article 165 de la loi d'impôt (ci-après LI ; RSJU 641.11), le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la Commission cantonale des recours auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI).
 - 1.2 La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR en matière d'IFD (art. 14 al. 1^{bis} de l'ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11).
 - 1.3 Pour le surplus, déposé dans les forme et délai légaux (art. 165 ss LI), le recours est recevable et il convient d'entrer en matière sur le fond.
2.
 - 2.1 Peuvent être invoqués devant la Cour administrative les griefs relatifs à la violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, et à la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 166 al. 3 LI).
 - 2.2 Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1, in RDAF 2009 II p. 560 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).
3. Au préalable, il convient d'examiner la question de la suspension de la présente procédure.
 - 3.1 D'après l'article 52 Cpa, une procédure peut être suspendue pour de justes motifs, ainsi lorsque la décision à prendre dépend de l'issue d'une autre procédure ou pourrait s'en trouver influencée d'une manière déterminante. La suspension d'une procédure peut être envisagée lorsqu'il ne se justifie pas, sous l'angle de l'économie de la procédure, de prendre une décision dans l'immédiat et lorsqu'elle paraît opportune pour d'autres raisons importantes ; elle ne doit toutefois pas s'opposer à des intérêts publics et privés prépondérants et doit rester l'exception (ATF 130 V 90 consid. 5 ; ATF 119 II 389 consid. 1b et les réf. citées). En particulier, le principe de célérité qui découle de l'article 29 Cst pose des limites à la suspension d'une procédure jusqu'à droit connu sur le sort d'une procédure parallèle. De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité

saisie ; cette dernière procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites. Il appartiendra à l'autorité saisie de mettre en balance, d'une part, la nécessité de statuer dans un délai raisonnable et, d'autre part, le risque de décisions contradictoires. Le caractère raisonnable du délai s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et l'ensemble des circonstances (TAF A-1005/2008 du 13 juillet 2009 consid. 2.2 et les réf. citées).

- 3.2 En l'espèce, la motion «Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles» du 14 mars 2012 (12.3172 ; Müller Leo) a été adoptée tant par le Conseil national (16 septembre 2013) que par le Conseil des Etats (8 décembre 2014). En juin 2015, le Conseil fédéral a mis en œuvre cette motion en ouvrant la procédure de consultation concernant la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles. Le projet mis en consultation prévoit de réintroduire l'imposition privilégiée des bénéficiaires de tous les immeubles d'une exploitation agricole ou sylvicole. Ainsi, le bénéfice résultant de la plus-value continue d'être exonérée. Dans les cantons, le bénéfice doit être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.

Si, dans le cadre des débats parlementaires concernant la motion, il a été question d'une modification avec effet rétroactif, pour des raisons juridiques, le Conseil fédéral s'est toutefois prononcé contre la rétroactivité (<https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=fr&msg-id=57539>). En effet, ni les conditions d'une rétroactivité au sens propre (notamment le critère temporel, l'inégalité de traitement choquante et l'absence d'intérêts publics majeurs), ni celles d'une rétroactivité au sens impropre ne sont réunies. L'effet anticipé n'est, de même, pas admis (cf. rapport explicatif du Département fédéral des finances sur la consultation relative à la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles du 5 juin 2015, p. 7, 18-19 et les réf. citées, en particulier l'expertise concernant l'initiative populaire sur la réforme de la fiscalité successorale et interdiction de la rétroactivité de Georg Müller). Qui plus est, la modification de la loi est sujette au référendum facultatif (<http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39685.pdf>) et entrerait en vigueur, au plus tôt, au 1^{er} janvier 2017 (rapport explicatif précité, p. 19).

Au vu de ce qui précède, le principe de célérité l'emporte au cas présent sur le risque de décisions contradictoires. Le fait que l'administration fiscale vaudoise a vraisemblablement bloqué les taxations fiscales en cours dans l'attente de connaître la réponse aux questions posées par le Conseil d'Etat vaudois à la cheffe du Département fédéral des finances (ci-après : DFF) en relation avec ledit projet de loi (séance du Grand Conseil du canton de Vaud du 16 décembre 2014, interpellation Berthoud 14_INT_323), ne permet pas d'arriver à une autre conclusion, ce d'autant plus que l'intervention du Conseil d'Etat vaudois date d'avant le rapport explicatif du DFF susmentionné, duquel il ressort, entre autres, que le caractère rétroactif de la réglementation, telle qu'elle a été traitée dans le cadre des débats parlementaires, est inadmissible (cf. rapport explicatif du DFF précité, p. 7).

Par conséquent, il ne se justifie pas de suspendre la présente procédure jusqu'à droit connu sur ladite motion.

4.

4.1

En vertu de l'article 18 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (al. 1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable 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 ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18b est réservé (al. 2). 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 (al. 4).

Les bénéfices provenant d'immeubles agricoles et sylvicoles sont imposés de manière privilégiée. Dans le cadre de l'IFD, le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole n'est soumis à l'impôt sur le revenu que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré. Dans tous les cantons, les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (Rapport explicatif du DFF précité, p. 4).

Dans son arrêt 2C_11/2011 du 2 décembre 2011, publié aux ATF 138 II 32, le Tribunal fédéral a décidé d'harmoniser la notion de droit fiscal d'«immeuble agricole et sylvicole» avec le droit foncier rural et de limiter ainsi l'imposition privilégiée. En tenant compte des objectifs et des intérêts de la LDFR, de la LAT et de la loi fédérale sur l'agriculture, le Tribunal fédéral a limité cette notion à des immeubles qui entrent dans le champ d'application de la loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR ; Rapport explicatif du DFF précité, p. 6). C'est principalement le cas, en vertu de l'article 2 al. 1 LDFR, lorsqu'il s'agit d'un ou de plusieurs immeubles faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'article 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles. Il s'agit également de quatre autres cas énumérés à l'article 2 al. 2 LDFR, soit des immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole (a), des forêts qui font partie d'une entreprise agricole (b), des immeubles situés en partie dans une zone à bâtir, tant qu'ils ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation (c) et des immeubles à usage mixte, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole (d) (ATF 138 II 32 consid. 2.2.1 ;

Circulaire n° 38 de l'AFC du 17 juillet 2013, p. 3 s. ; Bastien VERREY, Commentaire de l'arrêt 2C_11/2011 in RDAF 2012 II p. 127 ss). Un bien-fonds comprenant des immeubles et des installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir, entre dans le champ d'application de protection du droit foncier rural et remplit donc, d'après le Tribunal fédéral, les critères de la définition de l'immeuble agricole ou sylvicole, si les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies : l'immeuble doit être utilisé à des fins agricoles en vertu de l'article 6 LDFR et il doit faire partie de l'entreprise agricole conformément à l'article 7 LDFR. Le Tribunal fédéral considère que la réglementation d'exception prévoyant un avantage fiscal ne doit pas être accordée lorsqu'un terrain non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir ne constitue pas une aire environnante appropriée d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles au sens de l'article 2 al. 2 LDFR. En tout état de cause, l'absence de construction sur un bien-fonds exclut d'emblée l'imposition privilégiée, sans qu'il soit besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole (ATF 138 II 32 consid. 2.3.1 ; Circulaire précitée, p. 5 ; Bastien VERREY, op. cit.). Ainsi, les réserves de terrains à bâtir de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole n'entrent notamment pas dans le champ d'application de la LDFR. Suite à cet arrêt, les bénéfices d'aliénation provenant de réserves de terrains à bâtir, sont imposés totalement à l'heure actuelle, et ce, même s'ils ont été utilisés pour l'agriculture ou la sylviculture avant la vente (Rapport explicatif du DFF précité, p. 6).

- 4.2 En l'espèce, il ressort du dossier que l'immeuble vendu le 20 juin 2011 par les recourants à la Commune municipale de U. n'était pas construit et se trouvait en zone à bâtir (PJ 6 intimé, vente immobilière du 20 juin 2011). Il ne constitue donc pas un « immeuble agricole et sylvicole » au sens de la jurisprudence fédérale précitée, ce que les recourants ne contestent d'ailleurs pas, de sorte que, sous réserve de ce qui suit, c'est à juste titre que l'intimé ne l'a pas imposé de manière privilégiée.
5. Les recourants considèrent, dans un premier temps, que la CCR a violé le principe de la non-rétroactivité de la loi en appliquant, avec effet immédiat, à leur taxation 2011, la circulaire n° 38, laquelle traite de l'application de l'ATF 138 II 32, ce d'autant plus que la vente de l'immeuble a eu lieu avant la publication dudit jugement.
- 5.1 Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence. Ne contenant aucune règle de droit "stricto sensu", les directives sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent. Le fisc doit en principe prendre ses décisions sur la base des directives qu'il a établies ; celles-ci ne sont toutefois pas immuables et des motifs sérieux et objectifs, soit une connaissance plus approfondie de l'intention du

législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques, lui permettent de les modifier sans violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (TF 2A.390/2006 précité consid. 4.1 et les réf. citées).

Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois (fiscales) résulte du droit à l'égalité de l'art. 8 Cst., de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi garanties par l'art. 9 Cst. L'interdiction de la rétroactivité des lois (fiscales) fait donc en principe obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 et les réf. citées). Ainsi, en l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (TF 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les réf. citées). En revanche, une nouvelle jurisprudence est en principe applicable à toutes les procédures pendantes qui ne sont pas encore entrées en force au moment du changement de pratique (TF 2C_436/2010 précité consid. 4.3 et les réf. citées). Elle doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée (ATF 135 II 78 consid. 3.2).

5.2 En l'espèce, à l'instar de ce qu'a considéré l'intimé, la décision de taxation litigieuse est fondée sur l'article 18 alinéa 4 LIFD et non pas sur la circulaire n° 38. Seule l'interprétation de cette disposition a été modifiée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 2 décembre 2011. Dès lors, conformément aux considérations ci-dessus, l'application de cette nouvelle jurisprudence à la taxation 2011 des recourants, laquelle n'était pas encore entrée en force au moment de son adoption, ne viole pas le principe de non-rétroactivité de la loi et ce, même si la vente immobilière dont il est question a eu lieu avant ledit jugement du Tribunal fédéral.

6. Les recourants invoquent également une violation de l'égalité de traitement.

6.1 Le principe d'égalité (art. 8 Cst.) et la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liés. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 131 I 394 consid. 4.2 et les réf. citées).

En matière fiscale, l'article 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou

groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique : les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'article 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (TF 2C_300/2009 du 23 septembre 2009 consid. 5.1 et les réf. citées).

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 persévéra dans l'inobservation de la loi ; en principe, si l'autorité ne s'exprime pas sur ses intentions futures, le Tribunal fédéral présume qu'elle se conformera à la loi à l'avenir. 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. C'est seulement lorsque toutes ces conditions sont remplies que le citoyen est en droit de prétendre, à titre exceptionnel, au bénéfice de l'égalité dans l'illégalité (TF 1C_143/2011 du 14 juillet 2011 consid. 4.1 et les réf. citées).

Une modification de jurisprudence ne contrevient pas à la sécurité du droit, au droit à la protection de la bonne foi et à l'interdiction de l'arbitraire lorsqu'elle s'appuie sur des raisons objectives, telles qu'une connaissance plus exacte ou complète de l'intention du législateur, la modification des circonstances extérieures, un changement de conception juridique ou l'évolution des mœurs (ATF 135 II 78 consid. 3.2 et la réf. citée). Une modification de la pratique ou un changement de jurisprudence n'est ainsi pas constitutif d'inégalité de traitement (Arrêt de la Cour de justice du canton de Genève du 29 juillet 2014 ATA/594/2014 consid. 9d et la réf. citée).

- 6.2 La circulaire n° 38 de l'AFC prévoit au chiffre 5.1 que la nouvelle pratique fondée sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011 du 2 décembre 2011 est applicable à toutes les taxations non encore entrées en force au moment de son l'entrée en vigueur.

Cette règle, telle que libellée, ne traite pas de manière semblable, d'une part, les contribuables dont la taxation n'était pas encore entrée en force lors de l'entrée en vigueur de la circulaire susmentionnée et qui ont été taxés conformément aux principes posés par cette dernière et, d'autre part, ceux dont la taxation est entrée en force postérieurement au jugement du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011, mais avant l'entrée en vigueur de ladite Circulaire et qui ont bénéficié d'une interprétation plus large de l'article 18 al. 4 LIFD. En effet, conformément aux motifs précités, ces derniers auraient déjà dû être soumis à la nouvelle jurisprudence fédérale, dès lors

qu'elle était applicable à toutes les procédures pendantes qui n'étaient pas encore entrées en force au moment de son adoption (cf. consid. 5.1 ci-dessus). Toutefois, au vu du dossier, on ne saurait considérer que l'intimé, qui a appliqué la circulaire n° 38 postérieurement à sa publication, se conformant ainsi à l'interprétation faite par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 2 décembre 2011, ne persévérera pas à appliquer, à l'avenir, la nouvelle jurisprudence fédérale à tous les contribuables concernés dont la taxation n'est pas encore entrée en force postérieurement au jugement du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011. Dès lors, conformément à ce qui précède, il convient d'admettre que l'intimé se conformera à l'avenir à la loi et à l'interprétation qui en est donnée actuellement - ce qu'il a d'ailleurs exprimé dans sa réponse du 23 avril 2015, relevant qu'à la suite de la Circulaire précitée, il a remédié à une erreur d'interprétation et s'est conformé à celle faite par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 2 décembre 2011 afin d'être en conformité avec la loi - de sorte que les recourants ne peuvent prétendre à l'égalité de traitement dans l'illégalité.

7. Les recourants avancent encore que le changement de pratique dont il est question entraîne de trop graves conséquences financières pour qu'il puisse intervenir sans information préalable.
- 7.1 Lorsqu'une nouvelle jurisprudence est appliquée à des procédures pendantes, pas encore entrées en force au moment du changement de pratique (cf. consid. 5.1 ci-dessus), le droit à la protection de la bonne foi, qui découle de l'art. 9 Cst., doit néanmoins être pris en considération et peut restreindre l'application de ce principe en cas de modification ou de clarification de la jurisprudence sur des questions de droit de procédure (TF 4P.33/2007 consid. 2.3). Le Tribunal fédéral a précisé, à ce propos, que la modification d'une jurisprudence relative aux conditions de recevabilité d'un recours, notamment à la computation des délais de recours, ne doit pas intervenir sans avertissement, si elle provoque la péremption d'un droit (ATF 138 II 78 consid. 3.2).
- 7.2 Au cas présent, la modification intervenue dans le cadre de l'ATF 138 II 32 ne concerne pas une question de recevabilité entraînant la péremption d'un droit. On ne saurait donc considérer que les recourants auraient dû nécessairement être informés préalablement du changement de pratique.
8. Il ressort de ce qui précède que le recours doit être rejeté.
9. Les frais de la procédure sont mis à la charge des recourants qui succombent (art. 168 LI ; 219 Cpa). Il n'est pas alloué de dépens (art. 230 Cpa).

PAR CES MOTIFS

LA COUR ADMINISTRATIVE

rejette

la demande de suspension et le recours ; partant,

confirme

la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 22 janvier 2015 ;

met

les frais judiciaires de la présente procédure, par CHF 1'000.-, à la charge des recourants et les préleve sur leur avance ;

n'alloue pas

de dépens ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

ordonne

la notification de la présente décision :

- aux recourants, par leur mandataire, Vincent Cattin, avocat à Saignelégier ;
- à l'intimé, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- à la Commission cantonale des recours, case postale 2059, 2800 Delémont ;
- à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne.

Porrentruy, le 17 août 2015

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. :

La greffière :

Daniel Logos

Julia Friche-Werdenberg

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*