

# **BGer 2C\_498/2021 vom 11. Mai 2022**

Bundesgericht, 2022-05-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_498\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_498_2021)

FR: TF 2C\_498/2021 du 11 mai 2022

IT: TF 2C\_498/2021 del 11 maggio 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ) rendue par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est par conséquent en principe ouverte (cf. aussi art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

### **E. 1.2**

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

### **E. 1.3**

Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 al. 1 et 2 LTF ) par les destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à celui de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire ( ATF 144 II 313 consid. 5.3; cf. arrêt 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155 ).

### **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ; ATF 142 I 155 consid. 4.4.3), hormis dans les cas visés à l' art. 105 al. 2 LTF .

### **E. 3**

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a confirmé que la somme de 822'439 fr. versée par la société E. \_\_\_\_\_ SA aux recourants lors de l'achat de la parcelle n° 229 devait être considérée comme un revenu provenant de l'exploitation d'une décharge, et donc comme un rendement de la fortune immobilière assujetti à l'impôt (ordinaire) sur le revenu.

## I. Impôt fédéral direct

### E. 4.1

L'art. 16 LIFD exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net. Fondé sur la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD, sont considérés comme revenus imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques ( ATF 146 II 97 consid. 2.2.1; 143 II 402 consid. 5.1; DANIELLE YERSIN/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd], 2e éd. 2017 [ci-après: CR LIFD], N 2 et 6 ad Remarques préliminaires). En font donc également partie, en tant que rendement de la fortune immobilière, les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières ou d'autres ressources du sol ( art. 21 al. 1 let . d LIFD), auxquels peuvent être assimilés les revenus provenant de l'exploitation d'une décharge (cf. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. 1, 2019, N 45 ad art. 21 LIFD ).

Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ( art. 16 al. 3 LIFD ) font par contre exception et ne sont pas imposables ( ATF 146 II 97 consid. 2.2.1; 146 II 6 consid. 4.1, tous les deux avec les arrêts cités). L'exonération des gains en capital vise tant les gains mobiliers qu'immobiliers (YVES NOËL, in : CR LIFD, N 69 ad art. 16 LIFD ). Les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée sont dès lors exonérés de l'impôt sur le revenu, mais assujettis à l'impôt (cantonal) sur les gains immobiliers (cf. art. 12 al. 1 LHID ; arrêt 2C\_719/2017 du 26 avril 2019 consid. 2.4).

### E. 4.2

La distinction entre rendement du capital et gain en capital s'opère généralement au moyen du critère de la diminution de la substance patrimoniale ( ATF 143 II 402 consid. 5.3; 141 II 326 consid. 7 et les arrêts et références cités). Lorsque la substance d'un bien, définie comme sa capacité à générer un rendement périodique, est entamée pour une longue période ou de façon illimitée, l'indemnité obtenue en échange constitue un gain en capital (cf. NICOLAS MERLINO, in : CR LIFD, N 20 ad art. 21 LIFD ; PETER LOCHER, op. cit., N 5 ad art. 21 LIFD ). Tel est le cas lorsque le bien concerné est aliéné (p. ex. en cas de vente), car il quitte ainsi la propriété de l'aliénateur, ce qui réduit temporairement sa substance jusqu'à la réception de la contre-prestation ( ATF 143 II 402 consid. 5.3; 142 II 197 consid. 5.6; 139 II 363 consid. 2.3 et 2.4).

Au contraire, les droits que le propriétaire accorde temporairement en relation avec chacun des éléments qu'il possède, et qui n'altèrent ainsi pas de façon définitive sa propriété, constituent des rendements de sa fortune (cf. FABIEN LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu : le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, thèse, 2018, N 448 p. 155). Sous cet angle, tous les avantages économiques obtenus par le contribuable en contrepartie de l'usage, de la jouissance ou de la mise à disposition d'un immeuble dont il est propriétaire ou sur lequel il dispose d'un droit d'usage constituent des revenus de la fortune immobilière (cf. arrêt 2C\_510/2017 du 16 septembre 2019 consid. 7.2.1 et les références citées; FABIEN LIÉGEOIS, op. cit., N 445 pp. 154 s.; NICOLAS MERLINO, op. cit., N 16 ad art. 21 LIFD ). Les indemnités versées en contrepartie de la cession du droit d'exploiter le gravier, le sable ou les autres ressources du sol au sens de l'art. 21 al. 1 let . d LIFD constituent ainsi, selon la jurisprudence, des revenus de la fortune immobilière imposables à

ce titre, et ce même si le terrain exploité fait partie de la fortune privée (cf. ATF 125 V 838 consid. 2d; arrêts 2C\_142/2012 du 12 décembre 2013 consid. 3.4; 2A.602/2005 du 27 février 2006 consid. 3.1). Il en va de même des revenus que le propriétaire du terrain obtient directement en exploitant le sol lui-même et en vendant les produits qu'il en extrait à un tiers (cf. arrêt 2A.602/2005 précité consid. 3.1; NICOLAS MERLINO, op. cit., N 140 ad art. 21 LIFD ).

### **E. 5.1**

En l'espèce, le Tribunal cantonal a rejeté le recours et confirmé la décision sur réclamation du 7 janvier 2020 sur la base d'une double motivation.

D'une part, il a retenu que la réelle volonté des parties à la convention du 29 juin 2016 était de conclure un contrat de vente au sens de l' art. 184 CO , portant sur l'aliénation simple, entière et définitive de la parcelle pour un prix total de 1'101'250 fr. 50, dont 278'811 fr. 50 pour la valeur du terrain et 822'439 fr. pour la valeur de l'exploitation d'une décharge. Dans ce contexte-là, la somme de 822'439 fr. constituait un élément du prix de vente. La structure d'acquisition proposée par la convention, à savoir une vente liée à un contrat d'exploitation, était, comme l'admettaient eux-mêmes les recourants, la seule manière pour E. \_\_\_\_\_ SA d'acquérir la parcelle au prix exigé par les vendeurs, compte tenu des exigences de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11). Les juges cantonaux ont dès lors qualifié la convention litigieuse de contrat simulé au sens de l' art. 18 CO (RS 220). Nonobstant la nullité d'un tel acte, l'autorité précédente a considéré que la taxation des recourants devait s'effectuer sur la base des termes de celui-ci, au motif que les intéressés ne pouvaient pas, sauf à commettre un abus de droit, invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences (notamment fiscales) des apparences qu'ils avaient créées. Or, selon ces termes, la propriété de la parcelle avait été vendue pour 278'811 fr. 50 et la somme de 822'439 fr. avait été versée en contrepartie de la cession du droit d'exploiter une décharge. Cette indemnité constituait donc un revenu provenant de l'exploitation d'une décharge au sens de l' art. 21 al. 1 let . d LIFD, qui pouvait être imposée à ce titre.

D'autre part, les juges cantonaux, faisant référence à un arrêt du Tribunal fédéral 2C\_142/2012 du 12 décembre 2013, ont considéré que l' art. 21 al. 1 let . d LIFD pouvait également s'appliquer en cas d'aliénation d'un terrain dont les ressources étaient exploitables, et ce même si le terrain faisait partie de la fortune privée de l'aliénateur. La composante de revenu provenant de l'exploitation des ressources, comprise dans le prix de vente du terrain, pouvait dès lors être imposée au titre du revenu.

### **E. 5.2**

Les recourants contestent les deux pans de cette motivation, de sorte qu'il convient de les examiner, étant précisé qu'il suffit que l'une des motivations soit conforme au droit pour que le recours doive être rejeté (cf. ATF 142 III 364 consid. 2.4 et les arrêts cités).

### **E. 5.3**

Les intéressés considèrent en premier lieu qu'il est arbitraire ( art. 9 Cst. ) de se fonder, en vue de leur taxation, sur les termes du contrat du 29 juin 2016, qualifié selon eux à tort de contrat simulé, pour retenir que la somme de 822'439 fr. correspondait à un revenu provenant de l'exploitation d'une décharge. Non seulement l'exploitation de celle-ci n'avait ni été autorisée, ni n'avait débuté, mais l'autorité précédente avait en tout état de cause retenu que la volonté réelle des parties était l'aliénation définitive de la parcelle n° 229, ce

qui correspondait d'ailleurs au résultat effectivement obtenu. Or, dans la mesure où l'aliénation d'une propriété immobilière impliquait

de jure le transfert des droits qu'elle comprenait, dont celui d'exploiter ses ressources, il était juridiquement impossible de séparer l'aliénation de la parcelle du transfert de son usage, et donc de scinder fiscalement les contre-prestations y relatives. Il n'y avait donc pas de place pour appréhender les gains réalisés dans le cadre de l'aliénation d'une parcelle relevant de la fortune privée autrement que comme une plus-value immobilière bénéficiant de l'exonération de l' art. 16 al. 3 LIFD .

Les intéressés considèrent en deuxième lieu que, lorsqu'un immeuble détenu dans la fortune privée est, comme le cas d'espèce, aliéné à un tiers en vue de l'exploitation de ses ressources, le prix de vente intégrant la part de valeur relevant de l'utilisation potentielle desdites ressources (sous déduction de ses frais d'acquisition) constituait un gain en capital exonéré d'impôt sur le plan de l'IFD, conformément à l' art. 16 al. 3 LIFD , qui ne pouvait être, le cas échéant, soumis qu'à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers. C'était partant en violation de l' art. 16 al. 3 LIFD , et à la suite d'une mauvaise lecture de l'arrêt 2C\_142/2012, que le Tribunal cantonal avait soumis la somme de 822'439 fr. à l'impôt sur le revenu selon l' art. 21 al. 1 let . d LIFD.

### **E. 6.1**

Une décision est arbitraire ( art. 9 Cst. ) lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une solution autre que celle de l'autorité cantonale semble concevable, voire préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat ( ATF 144 I 318 consid. 5.4).

### **E. 6.2**

Un acte est simulé au sens de l' art. 18 CO lorsque les deux parties sont d'accord que les effets juridiques correspondant au sens objectif de leurs déclarations ne doivent pas se produire et qu'elles n'ont voulu créer que l'apparence d'un acte juridique à l'égard des tiers. Leur volonté véritable tend soit à ne produire aucun effet juridique, soit à produire un autre effet que celui de l'acte apparent; dans ce dernier cas, les parties entendent en réalité conclure un second acte dissimulé. Juridiquement inefficace d'après la volonté réelle et commune des parties, le contrat simulé est nul tandis que le contrat dissimulé - que, le cas échéant, les parties ont réellement conclu - est valable si les dispositions légales auxquelles il est soumis quant à sa forme et à son contenu ont été observées ( ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc; arrêt 2C\_681/2018 du 16 janvier 2020 consid. 7.4.1).

En matière fiscale, la simulation a le plus souvent pour but d'éviter une imposition. La nullité par le droit civil déploie alors également ses effets en matière fiscale: l'acte simulé est sans incidence sur l'analyse de la situation en droit fiscal, et les autorités fiscales sont légitimées à soumettre l'acte dissimulé à la norme fiscale pertinente et à lui donner ainsi plein effet sur le plan du droit fiscal (cf. arrêt 2C\_681/2018 précité consid. 7.4.1). En d'autres termes, l'autorité fiscale n'est pas tenue par un acte simulé et doit en principe rétablir les faits et conventions conformément à la réalité en vue de la taxation (arrêt 2A.79/2002 du 27 janvier 2003 consid. 4.1; DANIELLE YERSIN/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in: CR LIFD, N 48 ad Remarques préliminaires). En revanche, les auteurs d'un

acte simulé ne peuvent invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils ont créées; cela constituerait un abus de droit (cf. arrêts 2C\_681/2018 précité consid. 7.4.1; 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et les arrêts cités).

### **E. 6.3**

Le Tribunal fédéral est lié par les constatations de fait de l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ) relatives à la volonté réelle et commune des parties, et aux actes qui ont été effectivement conclus (arrêt 4A\_324/2020 du 18 septembre 2020 consid. 6 et les arrêts cités). Partant, il n'y a pas lieu de s'écarter de l'appréciation du Tribunal cantonal selon laquelle la volonté réelle des parties lors de la conclusion du contrat du 29 juin 2016 était d'aliéner entièrement et définitivement (et non pas de céder le droit d'exploiter) ladite parcelle à E.\_\_\_\_\_ SA pour un montant total de 1'101'250 fr. 50, et que la somme litigieuse de 822'439 fr. n'était qu'un élément du prix de vente.

### **E. 6.4**

En l'occurrence, le Tribunal cantonal a retenu que les clauses du contrat du 29 juin 2016, faisant état d'une vente liée à un contrat d'exploitation de décharge prévoyant des prestations globales à hauteur de 1'101'250 fr. 50, soit 278'811 fr. 50 pour la valeur du terrain et 822'439 fr. pour l'exploitation de la décharge, "tomb[aient] sous le coup de l' art. 184 CO " (cf. arrêt attaqué p. 16). Les juges précédents ont en effet considéré que le contrat "ne cont[enait] aucune clause qui pourrait relever d'un contrat d'exploitation. Au contraire, il prévo[yait] même que l'entier de la contre-prestation sera[it] versée immédiatement, indépendamment du fait qu'une quelconque exploitation ait débuté et ce sans même qu'il soit avéré que l'acquéreuse aura[it] la possibilité d'exploiter une décharge (cf. chiffre 3, 5e paragraphe du contrat). En outre, le contrat ne prévo[yait] aucunement que les recourants garde[raient] un quelconque droit en lien avec la parcelle ou l'exploitation de celle-ci". Il n'était par ailleurs pas contesté que ladite parcelle n'était pas exploitée au moment de la conclusion du contrat litigieux. Dans ces circonstances, les juges précédents ont expressément souligné que "aux termes du contrat", "l'aliénation [était] entière et définitive" (cf. arrêt attaqué, p. 17).

Or, comme on l'a vu précédemment (cf. supra consid. 6.3), la cour cantonale a parallèlement retenu que la réelle volonté des parties était d'aliéner entièrement et définitivement la parcelle en cause, une telle aliénation ayant d'ailleurs été effectivement exécutée sur la base du contrat litigieux. Dans ces conditions, il est exclu de retenir que l'acte de vente conclu le 29 juin 2016 constitue un acte simulé, ce qui fait obstacle à un constat de nullité pour ce motif, tel que retenu par la cour cantonale.

### **E. 6.5**

Cela étant dit, au vu des particularités de la structure d'acquisition prévue par l'acte juridique précité, et dans la mesure où les recourants ont admis que celle-ci - qui séparait le prix de vente en deux prestations appréciables en argent, à savoir 278'811 fr. 50 pour la valeur du terrain et 822'439 fr. pour le potentiel d'exploitation dudit terrain à titre de décharge - avait pour but d'obtenir une autorisation d'acquisition au sens de la LDFR, la question de la nullité aurait pu se poser sous l'angle des prescriptions de la loi fédérale précitée, ce que le Tribunal fédéral peut examiner d'office ( art. 106 al. 1 LTF ).

#### **E. 6.5.1**

Conformément à l' art. 61 LDFR , l'acquisition d'une entreprise ou d'un immeuble agricole est soumise à l'obtention d'une autorisation, dont la procédure est prévue aux art. 61 à 69 LDFR (al. 1). Une telle autorisation est accordée lorsqu'il n'existe pas de motifs de refus au sens de l' art. 63 LDFR (al. 2). Constitue notamment un motif de refus le caractère surfait du prix d'acquisition, à savoir lorsque ce dernier dépasse en principe de plus de 5 pour cent le prix payé en moyenne pour des entreprises ou des immeubles agricoles comparables de la même région au cours des cinq dernières années (cf. art. 63 al. 1 let. b en lien avec l' art. 66 al. 1 LDFR ). Conformément à l' art. 70 LDFR , les actes juridiques qui contreviennent aux dispositions en matière d'acquisition prévues aux art. 61 à 69 LDFR ou qui visent à les éluder sont nuls. Quant à l' art. 71 al. 1 LDFR , il dispose que l'autorité compétente en matière d'autorisation révoque sa décision lorsque l'acquéreur l'a obtenue en fournissant de fausses indications.

Il ressort des dispositions précitées que l'absence d'une autorisation d'acquisition LDFR respectivement la révocation de celle-ci, du fait de son obtention par un comportement dolosif, ont pour conséquence la nullité tant de l'acte générateur d'obligation (en général le contrat de vente) que de l'acte de disposition (la réquisition au registre foncier) (cf. YVES DONZALLAZ, Commentaire de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le nouveau droit foncier rural, 1993, n° 638 ad art. 70 LDFR ).

#### **E. 6.5.2**

En l'occurrence, il est constant que l'autorisation d'acquisition de la parcelle n° 229 a été accordée par la Commission foncière le 10 juin 2016 et que, par décision du 19 août 2020, cette autorité a refusé de révoquer ladite autorisation, au motif que cette dernière n'avait pas été obtenue par le biais de fausses informations, dans la mesure où l'acte de vente litigieux lui avait été communiqué (cf. supra consid. B). Il est, certes, pour le moins étonnant que la Commission ait considéré que la structure d'acquisition prévue par l'acte précité, en ce qu'elle séparait le prix du terrain de celui correspondant à son potentiel d'exploitation, ne contrevient pas aux dispositions en matière d'acquisition prévues par la LDFR, alors qu'elle soulignait parallèlement, dans sa décision du 19 août 2020, qu'un prix de vente pour un montant l'1'01'250 fr. 50 aurait été considéré comme surfait, car largement supérieur au prix moyen pondéré du pré-champ pour la région ( art. 105 al. 2 LTF ). Il n'en demeure pas moins que l'autorisation d'acquisition octroyée par la Commission, quand bien même elle apparaît discutable, est entrée en force et que, en l'absence de motifs de révocation reposant sur de fausses indications ( art. 71 LDFR ), tel que constaté par ladite Commission le 19 août 2020, le transfert de la propriété de la parcelle n'est pas nul en application des prescriptions de la LDFR et déploie donc tous ses effets.

#### **E. 6.6**

Dans ces conditions, le Tribunal cantonal est malvenu de reprocher aux recourants un comportement constitutif d'un abus de droit au motif que ceux-ci sollicitaient à pouvoir être imposés en fonction de la réelle volonté des parties, qui correspondait à la réalité des faits et de la convention litigieuse, à savoir la vente simple de la parcelle n° 229 pour des prestations globales à hauteur de l'1'01'250 fr. 50. Le fait que le prix de vente ait été séparé entre valeur du terrain et valeur estimée pour l'exploitation d'une décharge n'est pas déterminant. Au surplus, on ne voit pas que les recourants auraient eu, en concluant l'acte de vente litigieux, l'intention de créer une apparence vis-à-vis du fisc, dans le but de diminuer ou de supprimer leur imposition. L'arrêt attaqué ne le retient au demeurant à aucun moment.

En définitive, en présence d'une aliénation définitive d'un élément de la fortune privée, comme c'est le cas en l'espèce, le gain réalisé doit donc être traité fiscalement comme un tout et être exonéré de l'impôt sur le revenu, conformément à l' art. 16 al. 3 LIFD .

#### **E. 6.7**

L'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_142/2012 du 12 décembre 2013 ne s'oppose pas à une telle appréciation.

Dans cette affaire, la Cour de céans a considéré que l'aliénation d'un immeuble agricole détenu dans la fortune commerciale - et non pas privée, comme en l'espèce - pour en faire extraire les ressources du sol avait pour effet que le bien-fonds ne servait plus à la seule exploitation agricole, mais était devenu une "réserve de valeur immobilière", à l'instar d'un immeuble de placement. Partant, sa vente ne pouvait plus être considérée comme une simple aliénation d'un immeuble (uniquement) agricole soumise à l'impôt spécial sur les gains immobiliers (cf. art. 12 al. 1 LHID ), mais comme l'aliénation d'un immeuble commercial soumise à l'impôt sur le revenu (cf. art. 18 al. 2 LIFD ).

Il ne ressort pas de ce qui précède que le Tribunal fédéral ait considéré que le produit de l'aliénation d'un immeuble contenant des ressources exploitables et détenu dans la fortune privée pouvait être soumis à l'impôt sur le revenu sur la base de l' art. 21 al. 1 let . d LIFD. La seule référence faite à cette disposition l'est en rappel de la jurisprudence selon laquelle l'indemnité que l'exploitant verse (par définition au propriétaire du bien immobilier ou au titulaire du droit de jouissance sur celui-ci) en contrepartie de la cession du droit d'exploiter les ressources du sol de l'immeuble, et non pas de la vente de celui-ci, est soumise à l'impôt sur le revenu (cf. arrêt 2C\_142/2012 précité consid. 3.4 et 3.5, faisant référence à l' ATF 125 V 383 , qui précise d'ailleurs à son consid. 2d que, lorsque l'indemnité est issue d'une d'aliénation au sens de l' art. 16 al. 3 LIFD , l' art. 21 al. 1 let . d LIFD ne s'applique pas).

En définitive, si l'arrêt 2C\_142/2012 admet que le produit de vente d'un immeuble vendu en vue de l'exploitation de ses ressources peut intégrer la part attribuable à la valeur potentielle desdites ressources, on ne saurait en déduire, à tout le moins lorsqu'il s'agit d'un immeuble détenu dans la fortune privée, qu'il permet d'imposer séparément cette part au titre du revenu selon l' art. 21 al. 1 let . d LIFD. Un tel raisonnement apparaît d'autant moins insoutenable qu'en transmettant la propriété immobilière, le vendeur transmet tous les droits qu'elle comprend, de sorte que, une fois la vente réalisée, il ne peut plus aliéner de droits d'exploitations sur cette propriété. Dans ce contexte, et dans la mesure où l'on ne peut séparer ce qui relèverait du terrain lui-même de ce qui relèverait des possibilités d'exploitation, il ne se justifierait pas de scinder après coup les prestations sous l'angle de l'imposition.

#### **E. 6.8**

C'est donc en violation du droit que le Tribunal cantonal a retenu que la somme de 822'439 fr. versée par E.\_\_\_\_\_ SA aux recourants pour l'achat de leur parcelle devait être imposée séparément en tant que revenu provenant de l'exploitation d'une décharge, au sens de l' art. 21 al. 1 let . d LIFD, et a ajouté la moitié de cette somme, à savoir 411'219 fr., au revenu imposable des recourants.

Cette somme, réalisée à la suite de l'aliénation d'un immeuble faisant partie de la fortune privée des recourants, doit en revanche être prise en compte dans le calcul du gain immobilier des intéressés (cf. art. 12 al. 1 et 2 LHID ), comme ceux-ci l'admettent au

surplus.

Le recours, en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct, doit donc être admis et l'arrêt attaqué annulé. La cause est renvoyée à l'Office d'impôt, afin qu'il détermine le montant de l'IFD dû par les recourants pour la période fiscale 2016, sans tenir compte du montant de 411'219 fr. précité.

## II. Impôts cantonal et communal

### E. 7

La notion de revenu est harmonisée (cf. art. 7 al. 1 LHID ) et doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en matière d'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C\_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 10 non publié in ATF 146 II 6 ; arrêt 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.1). Les dispositions topiques du droit cantonal, soit les art. 19 al. 3 et 24 al. 1 let. d de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11) ont un contenu identique aux art. 16 al. 3 et 21 al. 1 let. d LIFD et sont conformes à la LHID (cf. art. 7 al. 1 et 4 let. b LHID ). Partant, les considérations relatives à l'impôt fédéral direct qui précèdent valent également pour les impôts cantonal et communal, ce qui implique que le recours doit également être admis s'agissant de ces impôts. L'arrêt entrepris est annulé et la cause renvoyée à l'Office d'impôt, afin qu'il détermine le montant d'ICC dû par les recourants, sans tenir compte, dans le revenu de ceux-ci, du montant de 411'219 fr.

Se prononcer sur l'imposition des recourants sous l'angle de l'impôt cantonal sur les gains immobiliers (cf. art. 61 ss LI/VD; cf. supra consid. 6.8) sort de l'objet de la présente procédure.

## III. Conclusion, frais et dépens

### E. 8

La requête d'effet suspensif est sans objet. Les frais judiciaires sont mis à la charge du canton de Vaud, dont l'intérêt patrimonial est en cause ( art. 66 al. 1 et 4 LTF ). Le canton de Vaud doit en outre verser aux recourants une indemnité à titre de dépens (cf. art. 68 al. 1 LTF ). Le Tribunal cantonal procédera à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant lui (art. 67 et 68 al 5 LTF).

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