

VD_OMNI FI.2020.0017 vom 21. Mai 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-05-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0017

FR: VD_OMNI FI.2020.0017 du 21 mai 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0017 del 21 maggio 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Commission foncière rurale Section I | Contrat de vente d'une parcelle (en zone agricole, mais pouvant accueillir une décharge), prévoyant le versement par l'acheteur d'un montant au titre de prix d'achat et d'un montant au titre de contrepartie pour l'exploitation de la décharge. Ce second montant a été imposé en tant que revenu par l'ACI; les recourants requièrent qu'il soit soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. La vente d'un bien immobilier représente un cas d'aliénation et constitue à ce titre une opération en principe soumise au gain immobilier, dès lors que, en transmettant la propriété immobilière, le vendeur transmet les droits qu'elle comprend. Néanmoins, le Tribunal fédéral a estimé dans une affaire argovienne 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. Confirmation de la position de l'ACI, compte tenu de la jurisprudence fédérale et des termes du contrat, apparemment simulé en lien avec l'autorisation LDFR (délivrée sur la base du seul montant mentionné au titre de prix de vente dans le contrat). Rejet du recours. (Recours au TF pendant 2C_498/2021)

Erwägungen

E. 1

a) A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 185 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et de celles relatives à la récusation (1^{ère} phrase). A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. b) Le recours ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], par renvoi de l'art. 99 LPA-VD) et dans le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Selon l'art. 25 LPA-VD, l'autorité peut, d'office ou sur requête, suspendre la procédure pour justes motifs, notamment lorsque la décision à prendre dépend de l'issue d'une autre procédure ou pourrait s'en trouver influencée d'une manière déterminante. b) En l'espèce, les recourants ont requis la suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur la demande d'autorisation du 24 juin 2020 déposée auprès de la Commission foncière et sur l'éventuelle

révocation de la décision de cette autorité du 10 juin 2016 (autorisant la vente de la parcelle n° *****). La requête est sans objet dès lors que la Commission foncière a rejeté la demande d'autorisation du 24 juin 2020 par décision du 19 août 2020.

E. 3

Les recourants ont requis que soit produit par J. _____ SA (anciennement F. _____ SA) la convention passée avec H. _____ SA reprenant le droit d'exploiter la décharge sur la parcelle n° *****, cédé par les recourants en date du 12 juin 2012 à H. _____ SA. Les recourants n'ont pas explicité les conséquences juridiques qu'ils entendaient en tirer. Quoi qu'il en soit, au vu des développements qui suivent, ni l'existence d'un accord entre H. _____ SA et F. _____ SA, ni les termes de cet accord, ne sont déterminants pour qualifier l'opération à la base du contrat passé entre les recourants et F. _____ SA. La requête est dès lors écartée.

E. 4

a) Le litige a trait à la détermination du revenu des recourants pour la période fiscale 2016. Cette matière est régie par la LIFD, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la LI. b) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). c) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. Il s'agit de déterminer si la somme touchée par les recourants pour la vente de la parcelle n° ***** comprend une part de revenu en tant que l'aliénation intègre la possibilité d'exploiter une décharge, problématique qui est réglée de manière identique en droit fédéral et en droit cantonal. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire.

E. 5

a) Selon les art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (Reinvermögenszugangstheorie; cf. ATF 143 II 402 consid. 5.1 p. 404, 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s.). De façon générale, le revenu constitue l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période et qu'elle peut

utiliser pour satisfaire ses besoins personnels sans que sa fortune ne diminue. Sous réserve des exceptions et exonérations prévues par la loi, tous les revenus sont imposables en vertu de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI et du catalogue positif non exhaustif des art. 17 à 23 LIFD et 20 à 27 LI (cf. ATF 143 II 402 consid. 5.1 p. 404, 125 II 113 consid. 4a p. 119; TF 2C_625/2015 du 18 février 2016 consid. 5.1). Consacré au rendement de la fortune immobilière, l'art. 21 al. 1 LIFD dispose que sont imposables, en particulier: "a. tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance; b. la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit; c. les revenus provenant de droits de superficie; d. les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières ou d'autres ressources du sol". L'art. 24 LI reprend les termes de l'art. 21 LIFD. Quant au droit harmonisé, il ne contient pas de disposition dédiée au rendement de la fortune immobilière. Il y a lieu de considérer que les revenus qui proviennent de l'exploitation d'une décharge sont des revenus provenant de l'exploitation de ressources du sol (cf. les assimilant aux revenus de l'exploitation de gravières, Peter Locher, Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1-48 DBG, 3 e éd., Bâle 2019, n° 45 ad art. 21). b) Sur le plan fédéral, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD). Le droit harmonisé prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers frappe les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le prix de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (art. 12 al. 1 LHID). L'art. 61 al. 1 LI soumet ainsi à l'impôt sur les gains immobiliers les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, qui fait partie de la fortune privée du contribuable (let. a), qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable (let. b) ou qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice (let. c). Constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune. La notion d'aliénation interprétée en relation avec l'impôt sur les gains immobiliers repose sur une appréciation économique (cf. Laurence Cornu, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Genève/Zurich/Bâle 2014, p. 222 ss, p. 233 s.). Dans cette perspective, l'art. 12 al. 2 let. a LHID assimile à l'aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble. Il en va également de même de la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou des restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité (art. 12 al. 2 let. c LHID). A l'image de l'art. 12 al. 1 LHID, l'art. 64 al. 1 LI définit l'aliénation imposable comme un acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune. Selon l'al. 2 sont assimilés à l'aliénation de tout ou partie de l'immeuble notamment la cession du droit d'acquérir l'immeuble (let. b), la constitution de servitudes de droit privé (notamment, d'un droit de source, d'un droit de superficie, d'un usufruit, d'un droit d'habitation) ou les restrictions de droit public à la propriété foncière (telles que l'expropriation matérielle), lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de tout ou partie de l'immeuble de manière durable et importante et qu'elles donnent lieu à une indemnité, ainsi que l'abandon ou la cession de ces servitudes contre une indemnité (let. e), tout acte qui a

pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique de tout ou partie de l'immeuble (let. f). c) Au vu de ce qui précède, il est fondamental de distinguer les revenus immobiliers des plus-values immobilières (gains en capital), ce qui implique une interprétation coordonnée de l'art. 21 al. 1 LIFD et de l'art. 12 LHID, respectivement 61 LI. aa) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort en particulier des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal fédéral adopte une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité (ATF 143 II 202 consid. 8.5 p. 215, 143 I 109 consid. 6 in initio p. 118). bb) La notion d'aliénation, figurant à l'art. 16 al. 3 LIFD et 12 al. 2 LHID, est centrale car elle permet en principe de distinguer une opération pouvant générer un gain en capital d'une opération pouvant générer un revenu (cf. aussi Thierry Obrist, in : La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2014, RDAF 2015 II, p. 3 ss, spéc. p. 17, Commentaire de l'arrêt TF 2C_902/2013 et 2C_903/2013 du 11 juillet 2014). De manière générale, une aliénation est un transfert de propriété ayant lieu en échange d'une contre-prestation et aboutissant parfois à un gain. Constitue ainsi sans conteste une aliénation, comme le consacrent les dispositions précitées, la vente d'un bien immobilier. Certaines opérations qui n'impliquent pas un transfert complet de propriété sont de par loi assimilées à une aliénation. Dans ces derniers cas, il n'est pas toujours évident de distinguer la contre-prestation due en raison d'une opération assimilée à une aliénation de la contre-prestation consistant en un rendement immobilier. Dans le commentaire de l'art. 21 LIFD (in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2 e éd., Bâle 2017, n° 19 ad art. 21), Nicolas Merlino relève que le critère déterminant est celui " de la préservation ou de l'atteinte à la substance du bien considéré " (Substanzverzehrskriterium ; cf. arrêt TF 2C_902/2013 et 2C_903/2013 du 11 juillet 2014, traduit in RDAF 2014 II, p. 477 ss consid. 4.2 et les références citées). Dans cette perspective, la notion d'aliénation est associée à l'idée de consommation de la fortune. Il en résulte que la reconnaissance d'un gain en capital (exonéré de l'impôt sur le revenu) implique la réalisation (aliénation) totale ou partielle de droits réels ou personnels (cf. ATF 142 II 197 consid.

E. 5.6

p. 204; Bernhard Zwahlen / Natalie Nyffenegger, in : Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3 e éd., Bâle 2017, n° 38 ad art. 12 LHID). Ces derniers "échappent" à la maîtrise de la personne cédante et diminuent momentanément, jusqu'au versement de la contre-prestation, sa fortune. Une réalisation implique aussi qu'existe un rapport de causalité adéquate entre la fortune consommée, respectivement réalisée, et le rendement en résultant (cf. arrêt TF 2C_902/2013 et 2C_903/2013 précité). Pour analyser l'atteinte à la substance, Nicolas Merlino mentionne le critère du temps, en particulier en cas de démembrement du droit de propriété, par exemple entre usufruit et nue propriété (op. cit., n° 20 ad art. 21). Si le démembrement n'a lieu que pour une courte période, la contre-prestation est un revenu de la fortune immobilière. Par contre, s'il a lieu pour une période illimitée, le propriétaire subit une réduction de la substance de son bien et réalise ainsi un produit proche d'une plus-value (dans ce sens aussi Locher, op. cit., n° 5 ad

art. 21 LIFD). Locher reconnaît que le critère de la substance est pertinent en lien avec la fortune mobilière. Il estime cependant que les critères usuels de distinction entre gain en capital et revenu de la fortune que sont l'atteinte à la substance et l'aliénation sont trop schématiques. Dès lors qu'il n'y a pas de critère de délimitation qui vaudrait de manière générale, il considère qu'il revient au législateur de tracer la limite (op. cit. , n° 75 s. ad art. 16 LIFD). La condition sine qua non du gain en capital exonéré est par conséquent l'aliénation intégrale ou partielle de droits réels ou obligationnels. Ceux-ci quittent la propriété de l'aliénateur, ce qui réduit temporairement sa substance jusqu'à la réception de la contre-prestation. cc) La jurisprudence mentionne parfois que l'exonération des gains en capital privés est une exception au principe de l'imposition d'après la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), concrétisé par le principe de l'accroissement du patrimoine. Dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, les exceptions devraient être interprétées restrictivement (ATF 143 II 402 consid. 5.3 p. 404 s. et les références citées). Cela étant, force est de constater que l'art. 12 al. 2 LHID et l'art. 64 al. 2 LI prévoient expressément d'assimiler à l'aliénation des cas de figure qui ne constituent pas des aliénations complètes du droit de propriété. Ainsi le texte de loi lui-même exige de ne pas procéder à une interprétation restrictive de la notion d'aliénation. Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la légalité revêt une importance particulière et est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Cette disposition - qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales - prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 144 II 454 consid. 3.4 et les références). Nicolas Merlino (op. cit. , n° 65 ad art. 16 LIFD) souligne à cet égard que le principe de l'universalité de l'impôt s'applique au sujet de l'impôt, mais que, pour l'objet de l'impôt, c'est le principe de la légalité qui s'applique et qu'il n'y a pas de raison d'interpréter de manière restrictive (pas plus que de manière extensive) la notion de gain en capital. Laurence Cornu (op. cit. , p. 170) considère également qu'il n'y a pas de raison de procéder à une interprétation restrictive de l'art. 16 al. 3 LIFD. d) En l'occurrence, l'autorité intimée a soulevé la question de savoir si la cession du droit d'exploiter une décharge constitue un gain en capital ou un revenu assimilable au revenu provenant de l'exploitation de gravières ou d'autres ressources du sol au sens de l'art. 21 al. 1 let. d LIFD. La jurisprudence ne s'est que peu prononcée sur la portée de l'art. 21 al. 1 let. d LIFD et il est ainsi utile de se référer à la jurisprudence rendue sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). Les revenus provenant de droits d'exploitations de gravières étaient en effet déjà imposés en tant que revenu sous l'empire de l'AIFD. La contre-prestation obtenue à l'occasion de l'affermage d'une gravière était considérée comme un revenu de la fortune immobilière et non comme un gain en capital, sauf dans l'hypothèse où l'exploitation de la gravière devait se faire sur une courte durée en raison de l'épuisement rapide du gisement. Dans ce dernier cas, la jurisprudence considérait qu'il y avait aliénation d'une partie de la substance de l'immeuble et que l'indemnité versée au propriétaire constituait un gain en capital. Le critère déterminant pour distinguer le revenu de la fortune immobilière (imposable) du gain en capital (exonéré en matière d'impôt fédéral direct) était ainsi la durée d'exploitation (cf. arrêt TF du 15 octobre 1996 dans une cause argovienne, traduit in RDAF 1997 II, p. 464, qui relève que le critère de la durée est contesté par certains auteurs; pour un aperçu de la jurisprudence en la matière, voir l'ATF 125 V 383 consid. 2c p. 387 s.). Le Tribunal fédéral, amené à juger de la qualification en matière de sécurité sociale d'une indemnisation pour l'octroi d'un droit

d'exploitation de telles ressources du sol par un agriculteur, a repris le point de vue exposé ci-avant (cf. ATF 125 V 383). La LIFD est venue confirmer expressément l'imposition de ces revenus (cf. Message LIFD in FF 1983 III 1 ss, p.173), en la généralisant à tous les cas de figure. Sous l'empire de la LIFD, la contre-prestation obtenue en lien avec l'exploitation d'une gravière continue à être soumise à l'impôt, mais le critère de la durée et l'atteinte à la substance n'est plus déterminant (cf. Raoul Oberson, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle 1999, point 2.2.4.1.4, déplorant cette simplification excessive; Locher, op. cit. , n° 44 ad art. 21). Dans un arrêt du 12 décembre 2013 concernant le canton d'Argovie (TF 2C_142/2012 , traduit in RDAF 2014 II, p. 309), le Tribunal fédéral a confirmé le point de vue de l'autorité de taxation, qui avait soumis le produit de l'aliénation des parcelles agricoles (comportant des gisements de gravier) à l'impôt sur le revenu (et non à l'impôt sur les gains immobiliers), considérant que la vente de gravier générait dans la règle un revenu imposable. La décision de vendre le terrain pour en faire extraire les ressources du sol faisait que le bien-fonds ne servait plus à la seule exploitation agricole: il était devenu une " réserve de valeur immobilière ", à l'instar d'un immeuble de placement. Partant, l'aliénation d'un tel bien-fonds en vue de la réalisation des réserves latentes que constituaient les ressources du sol ne pouvait plus être considérée comme une simple aliénation de terres (uniquement) agricoles. Il convient de préciser au sujet de cet arrêt qu'il concernait un immeuble servant à une exploitation commerciale, ce qui explique la prise en compte de la réalisation des réserves latentes, prise en compte qui n'aurait pas lieu d'être pour un immeuble relevant de la fortune privée. De plus, la vente comportait l'octroi d'un droit de réméré exerçable à la condition que l'extraction du gravier fût terminée. Cela étant, dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a constaté de manière générale que l'art. 21 al. 1 let. d LIFD s'applique également lorsque le terrain ainsi exploité fait partie de la fortune privée (consid. 3.4) Il importe de souligner, qu'à part le dernier arrêt cité, la jurisprudence rendue en relation avec des revenus de gravières concerne des situations dans lesquelles le propriétaire s'est limité à céder un droit d'usage mais en gardant la propriété de l'immeuble. Cette circonstance est déterminante. On peut tirer à cet égard un parallèle avec la jurisprudence rendue en matière de servitudes, qui s'appuie sur le caractère définitif d'un transfert de propriété. Ainsi, concernant la radiation de servitudes de non-bâtir, en échange d'une compensation en nature d'une valeur de plus de deux millions de francs, cette somme a été considérée comme représentant un gain en capital privé exonéré résultant d'une aliénation partielle de l'immeuble en référence à l'art. 12 al. 2 let. c LHID (ATF 139 II 363 consid. 3.3. p. 371, traduit in RDAF 2013 II, p. 607 ss). Par contre, les indemnités périodiques reçues ensuite de l'octroi d'un droit de superficie de durée limitée ont été considérées comme rendement de la fortune immobilière, qui était assujetti à l'impôt (ordinaire) sur le revenu (ATF 141 II 326 consid. 6 et 7, présentant aussi les différents avis de doctrine en matière d'imposition des droits de superficie). Ces jurisprudences démontrent que le caractère définitif de la renonciation à certains droits implique que ces renoncations sont considérées comme des aliénations et que seules des renoncations non définitives, n'impliquant pas de consommation de la substance restent en principe sujettes à discussion (cf. ATF 141 II 326 consid. 7 p. 337, dans lequel le Tribunal fédéral relève en particulier que "il terreno è rimasto proprietà della comunione ereditaria e l'edificio commerciale è stato realizzato dopo la costituzione del diritto di superficie, da parte del detentore del medesimo e a sue spese: non vi è pertanto stata alcuna alienazione, né consumo di sostanza ", à savoir que le terrain est resté propriété de la communauté héréditaire et que le bâtiment a été construit après la constitution du droit de superficie, par le bénéficiaire de ce droit et à ses frais: il n'y a par

conséquent eu aucune aliénation ni consommation de la substance). Il ressort de ce qui vient d'être exposé que la difficulté de distinguer le gain immobilier du revenu immobilier se présente avant tout dans les cas dans lesquels il n'y a pas d'aliénation, mais uniquement une cession d'un droit. Or une vente d'un bien immobilier représente un cas d'aliénation visé par les art. 16 al. 3 LIFD et 64 al. 1 LI et constitue à ce titre une opération en principe soumise au gain immobilier. En effet, en transmettant la propriété immobilière, le vendeur transmet les droits qu'elle comprend. Une fois la vente réalisée, il ne peut plus aliéner de droits d'exploitation sur cette propriété. Néanmoins, le Tribunal fédéral a estimé dans une affaire argovienne 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 (cf. arrêt précité 2C_142/2012).

E. 6

En l'espèce, il convient d'analyser le contrat conclu entre les recourants et F. _____ SA.

a) Pour interpréter un contrat, le juge doit tout d'abord s'efforcer de rechercher la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention (art. 18 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [Livre cinquième: Droit des obligations, CO; RS 220]). Constituent des indices en ce sens non seulement la teneur des déclarations de volonté, mais aussi le contexte général, soit toutes les circonstances permettant de découvrir la volonté des parties, qu'il s'agisse de déclarations antérieures à la conclusion du contrat, des projets de contrat, de la correspondance échangée ou encore de l'attitude des parties après la conclusion du contrat, établissant quelles étaient à l'époque les conceptions des contractants eux-mêmes (ATF 144 III 93 consid. 5.2.2 p. 98, 143 III 157 consid. 1.2.2 p. 159 et les arrêts cités). La recherche de la volonté réelle des parties est qualifiée d'interprétation subjective (ATF 144 III 93 consid. 5.2.2 p. 98, 131 III 606 consid. 4.1 p. 611, 125 III 305 consid. 2b p. 308). Si la volonté réelle des parties ne peut pas être établie ou si les volontés intimes divergent, le juge doit interpréter les déclarations et comportements des parties selon le principe de la confiance, en recherchant comment une déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances (ATF 144 III 93 consid. 5.2.3 p. 98 s. et les arrêts cités; interprétation dite objective). En droit fiscal, il est admis que le juge peut procéder à une interprétation économique qui lui permet de considérer un état de fait selon la réalité économique en appréciant la situation dans son contexte économique global sans s'arrêter sur les seuls critères des formes juridiques choisies dont il peut être fait abstraction (cf. Cornu, op. cit. , p. 203 ss; Floran Ponce, L'évasion fiscale en droit interne, Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine, RDAF 2010 II, p. 125 ss, p. 139). Du point de vue théorique, l'interprétation économique peut être effectuée en faveur du fisc comme en faveur du contribuable (Ponce, op. cit. , p. 130 avec l'exemple cité en note 20) .

b) Le contrat conclu entre les recourants et F. _____ SA le 29 juin 2016 porte le titre de " Vente ". Sous point B, il mentionne que les vendeurs " vendent conjointement à F. _____ SA qui achète, en propriété individuelle, la parcelle ***** de ***** ". Le chiffre 1 indique que le prix est fixé à 278'811 fr. 50. Le chiffre 3 1 er paragraphe précise: " L'immeuble vendu est transmis dans son état actuel, avec tous ses droits et dépendances, parties intégrantes et accessoires quelconques, libre de mention, d'annotation, de charge foncière et de gage immobilier ". Le chiffre 3 5 e paragraphe ajoute: " En outre, les vendeurs ne garantissent aucun droit ou possibilité de décharge sur la parcelle vendue et l'acquéreuse renonce d'ores et déjà à toute prétention contre les vendeurs en cas d'impossibilité d'exploiter ". Ensuite le chiffre 5 fait

mention d'un contrat d'exploitation dans les termes suivants: "Il est ici précisé que les vendeurs participeront aux revenus de l'exploitation de la parcelle ***** de ***** à titre de décharge, selon les modalités du contrat d'exploitation ci-après mentionné. La présente vente est liée au contrat d'exploitation de décharge à aménager comme suit: ce dernier prévoit des prestations globales à hauteur d'un million cent un mille deux cent cinquante francs et cinquante centimes (CHF 1'101'250.50.--), soit deux cent septante huit mille et huit cent onze mille francs et cinquante centimes (CHF 278'811.50.--) pour la valeur des terrains et huit cent vingt-deux mille quatre cent trente-neuf francs (CHF 822'439.--) pour l'exploitation de la décharge. Ce dernier montant de huit cent vingt-deux mille quatre cent trente-neuf francs (CHF 822'439.--), sous déduction d'un acompte de trois cent mille francs (CHF 300'000.--), soit cinq cent vingt-deux mille quatre cent trente-neuf francs (CHF 522'439.--) est versé ce jour sur le compte de consignation du notaire soussigné et sera libéré en faveur des vendeurs dès l'inscription au journal du Registre foncier confirmée de la réquisition de transfert immobilier de la parcelle ***** de la Commune de *****. L'acquéreuse s'engage quant à elle à reprendre l'ensemble des droits et obligations découlant de la convention d'exploitation de décharge conclue en date du 12 juin 2012 entre les vendeurs et H. _____ SA (IDE : *****), société anonyme dont le siège est à *****, dont elle déclare avoir connaissance, à l'entière décharge et libération des vendeurs. L'acquéreuse relèvera donc les vendeurs de toutes éventuelles prétentions formulées à leur encontre par H. _____ SA. Ces derniers donnent leur accord à ce que la procédure de dénonciation de cette convention soit entreprise par l'acquéreuse, dès signature du présent acte". Le chiffre 8 2 e paragraphe mentionne que " l'entrée en jouissance avec transfert du produit et des risques " a lieu immédiatement. Selon l'art. 184 al. 1 CO, la vente est un contrat par lequel le vendeur s'oblige à livrer la chose vendue à l'acheteur et à lui en transférer la propriété, moyennant un prix que l'acheteur s'engage à lui payer. Le prix de vente est suffisamment déterminé lorsqu'il peut l'être d'après les circonstances (art. 184 al. 3 CO). Le contrat dont les clauses viennent d'être exposées tombe sous le coup de l'art. 184 CO. La propriété de la parcelle a été transférée moyennant un prix de vente clairement mentionné de 278'811 fr. 50. Le contrat prévoit également le transfert d'une somme de 822'439 fr., qualifiée de contrepartie pour l'exploitation de la décharge. Malgré cette dénomination, du point de vue de la volonté réelle des parties que sous l'angle économique, il s'agit d'un élément du prix de vente. En effet, le contrat litigieux ne contient aucune clause qui pourrait relever d'un contrat d'exploitation. Au contraire, il prévoit même que l'entier de la contre-prestation sera versé immédiatement, indépendamment du fait qu'une quelconque exploitation ait débuté et sans même qu'il soit avéré que l'acquéreuse aura la possibilité d'exploiter une décharge (cf. chiffre 3 5 e paragraphe du contrat). En outre, le contrat ne prévoit aucunement que les recourants gardent un quelconque droit en lien avec la parcelle ou l'exploitation de celle-ci. Aux termes du contrat, l'aliénation est entière et définitive. La loi elle-même prévoit d'ailleurs que le produit de l'aliénation peut être composé de plusieurs éléments. L'art. 71 al. 1 LI prévoit ainsi que ce produit est constitué du montant total des prestations pécuniaires ou appréciables en argent que l'acquéreur verse ou s'engage à verser à l'aliénateur ou à des tiers au profit de ce dernier. Selon l'al. 2, sont ajoutées au produit de l'aliénation les prestations obtenues par l'aliénateur pour la constitution ou l'abandon de servitudes ou pour des restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque les indemnités obtenues n'ont pas été imposées selon l'art. 64 al. 2 let. e. Au vu de ce qui précède, force est de constater que la volonté réelle des parties, à savoir l'aliénation simple de la parcelle n° *****, ne coïncide pas avec les termes du

contrat qui font état d'une aliénation couplée à un transfert du droit d'exploiter. Le contrat rédigé apparaît comme un contrat simulé. Comme l'admettent expressément les recourants, la structure d'acquisition proposée par F. _____ SA, et confirmée comme étant légale par le notaire instrumentateur en 2016, était la seule manière pour F. _____ SA d'acquérir cette parcelle au prix exigé par les recourants, au vu des exigences de la LDFR. Le contrat simulé devait ainsi permettre d'obtenir une autorisation au sens de la LDFR. Informée des détails de l'affaire en 2020, la Commission foncière n'a pas constaté la nullité du contrat du 29 juin 2016 et n'a pas non plus révoqué sa décision d'autorisation. Elle a raisonné comme suit: "qu'il apparaît ainsi que les informations communiquées en 2016 à la Commission et qui ont fait l'objet de l'autorisation administrative délivrée le 10 juin 2016 (AUT *****) ne sont pas fausses, qu'or, à rigueur de l'article 71 alinéa 1 LDFR, la Commission ne peut révoquer sa décision que lorsque l'acquéreur l'a obtenue en fournissant de fausses indications, qu'en l'espèce, il ressort bien de l'article 5 de l'acte de vente que le prix convenu était de CHF 278'811.50 pour le terrain et que l'acquéreur verserait en sus un montant de CHF 822'439.- au titre de redevance pour l'exploitation de la décharge, que, si les parties à l'acte de vente entendent aujourd'hui contester l'acte de vente Minute n° *****) au motif qu'aucun contrat d'exploitation n'aurait été finalement conclu et/ou qu'elles auraient été dans l'erreur au moment de la conclusion de l'acte, cela relève du droit civil (art. 23 ss CO), qu'à ce jour et à titre préjudiciel, l'acte Minute n° *****) ne paraît juridiquement pas nul ou annulable". L'art. 18 CO statue que l'acte simulé est nul. La doctrine et la jurisprudence s'accordent cependant sur la nécessité de limiter la nullité, respectivement l'invalidité, résultant de contrats affectés d'un vice de forme. Aussi le Tribunal fédéral refuse-t-il de prendre en considération l'invalidité pour vice de forme et tient-il son invocation pour inadmissible lorsqu'elle viole les règles de la bonne foi et constitue un abus de droit manifeste au sens de l'art. 2 al. 2 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210, pour des détails, cf. arrêt TF 4C.225/2001 du 16 novembre 2001 consid. 2a et les références citées). Les auteurs d'un acte simulé ne peuvent par conséquent pas invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils ont créées; un tel résultat constituerait un abus de droit (cf. arrêt TF 2C_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et les références citées). Il ne saurait non plus être question de permettre aux contribuables qui ne seraient pas satisfaits des conséquences fiscales de leurs actes de renoncer a posteriori aux actes en cause, respectivement d'échapper à de telles conséquences à la seule condition qu'ils rétablissent la situation antérieure; il appartient bien plutôt aux intéressés de se renseigner en temps utile avec toute la diligence requise à ce propos (arrêt FI.2018.0095 du 5 juin 2019 consid. 6). Le Tribunal estime dès lors qu'il doit se baser sur le contrat simulé qui a permis, par l'obtention de l'autorisation LDFR, la finalisation de l'aliénation de la parcelle n° *****). Selon les termes de ce contrat, le prix de vente 278'811 fr. 50 et une somme de somme de 822'439 fr. est versée en échange de l'utilisation des ressources du sol. Il y a au surplus lieu de souligner que, selon l'arrêt 2C_142/2012 précité, il est admissible de considérer qu'une aliénation peut intégrer une composante de revenu, imposable à ce titre. Tenant compte de ces deux éléments, il convient de constater que la somme de 822'439 fr. versée par la société acquéreuse aux recourants pour l'achat de la parcelle n° *****) correspond à un revenu provenant de l'exploitation d'une décharge et peut être imposé au titre du revenu ordinaire.

E. 7

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort de la cause commande que les recourants en supportent les frais (cf. art. 49 al. 1, 91 et

99 LPA-VD), solidairement entre eux (art. 51 al. 2 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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