

# VD\_OMNI FI.2021.0038 vom 11. März 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-03-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0038](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0038)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0038 du 11 mars 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0038 del 11 marzo 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Impôt sur le bénéfice de liquidation, suite à la remise par un agriculteur de son domaine à ses fils et à la cessation de son activité d'exploitant agricole au 1er janvier 2011. Auparavant, ce dernier avait constitué une PPE sur une parcelle qui faisait partie de son patrimoine commercial; c'est au moment de la vente de sept lots de PPE à des tiers et de la donation des trois lots restants aux enfants que la réalisation systématique est intervenue et que l'immeuble est passé dans la fortune privée de l'intéressé. Dans une situation de ce genre, le bénéfice de liquidation qui résulte de la cessation par l'intéressé de son activité indépendante au 1er janvier 2011 s'étend au produit du transfert des réserves latentes de ses actifs commerciaux dans sa fortune privée et doit inclure non seulement le bénéfice résultant des ventes des sept lots de PPE à des tiers, mais également le produit de la donation des trois lots restants. Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 LIFD, 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. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le présent recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Appelé à se prononcer, comme dans le cas d'espèce, sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; CDAP FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

### E. 2.2

et 2.3 p. 36 ss). Cette disposition trouve son pendant dans la législation cantonale à l'art. 21 al. 4 LI, dont la 2<sup>ème</sup> phrase a la teneur suivante: " La plus-value obtenue sur de tels immeubles est imposée conformément aux articles 61 et suivants ". c) La fortune commerciale d'une personne physique est liée à son activité lucrative indépendante. Les autres éléments de fortune de cette personne physique appartiennent à sa fortune privée (arrêt TF 2C\_332/2019 du 1<sup>er</sup> mai 2020 consid. 2.1). Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de l'élément en question qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est décisive (arrêt TF 2C\_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.1). Le fait d'activer un bien constitue un indice important et difficile à écarter que ce bien fait partie de la fortune commerciale. D'un autre côté, le simple fait de ne plus comptabiliser un bien et d'informer d'un prélèvement privé ne suffit pas à entraîner un transfert dans la fortune privée, aussi longtemps que la fonction technique et économique de ce bien n'a pas changé (arrêt TF 2C\_332/2019 précité consid. 2.1). aa) Peuvent constituer des indices pour distinguer la nature commerciale ou privé d'un bien, l'apparence extérieure du bien, l'origine de son financement, la motivation de l'acquisition puis l'utilisation effective, ainsi que, de manière complémentaire, le traitement comptable et les droits de propriété civile (arrêt TF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 2.3; CDAP arrêt FI.2018.0091 du 6 novembre 2018 consid. 3a). Toutes les valeurs patrimoniales utilisées (également) dans le cadre de l'activité lucrative indépendante ne sont pas nécessairement qualifiées de fortune commerciale. La jurisprudence distingue à cet égard les éléments de fortune nécessairement commerciaux (par exemple les machines de construction), les éléments de fortune nécessairement privés (par exemple les objets destinés à l'usage personnel) et les biens alternatifs – tels que les immeubles ou les titres –, qui peuvent appartenir aussi bien à la fortune privée qu'à la fortune commerciale (arrêt FI.2018.0091 précité consid. 3a). bb) Selon la jurisprudence (arrêt TF 2C\_728/2015 et 2C\_729/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 4.2 et réf.), le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concludants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée. Lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'à son transfert à ses héritiers (cf. ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125 s.). Toujours selon l'arrêt 2C\_728/2015 et 2C\_729/2015 (consid. 4.2), la cession de sa propre entreprise et l'affermage de l'exploitation ne présentent pas dans tous les cas le caractère d'une réalisation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD. D'une manière générale, l'affermage ne peut être assimilé à une réalisation que s'il apparaît, selon toutes prévisions, comme irrévocable et si la reprise de l'exploitation par son propriétaire semble exclue. Il ne doit donc pas représenter une mesure purement provisoire, même pas lorsqu'une telle mesure est prévue uniquement jusqu'à ce qu'un acheteur soit trouvé pour l'affaire ou que la remise à un héritier puisse être opérée. En cas de vente à un tiers, l'aliénation fait encore partie de la conduite de l'entreprise, alors

même qu'elle intervient à un moment où elle n'a plus de liens directs avec l'activité commerciale proprement dite. La liquidation peut souvent durer un certain temps, jusqu'à ce qu'une occasion favorable se présente sur le plan commercial. Il importe donc de tenir compte de toutes ces circonstances lors de l'imposition du bénéfice de liquidation. Au vu de cette interprétation, l'imposition d'un gain de liquidation à l'occasion du transfert d'éléments commerciaux dans la fortune privée ne doit avoir lieu que s'il est établi de manière indiscutable qu'il y a effectivement liquidation, car une telle imposition peut conduire à une charge fiscale lourde pour le propriétaire sur le plan économique, en particulier dans les cas d'affermage de l'exploitation. En conséquence, les autorités fiscales font preuve de retenue dans leur appréciation, sans que cela doive toutefois tourner au désavantage du fisc si le contribuable affirme plus tard que la réalisation du gain serait déjà intervenue précédemment et n'aurait pas été imposée à temps. cc) Un prélèvement privé ne se produit pas de manière automatique, mais suppose une déclaration expresse du contribuable vis-à-vis de l'autorité fiscale. Lorsque l'exploitation de l'entreprise se poursuit, il faut que le bien prélevé ne soit plus comptabilisé au bilan et figure désormais parmi les éléments de la fortune privée dans la déclaration d'impôt (Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Zurich/Bâle/Genève 2019, § 4 n. 113 et § 14 n. 40 s. et les réf.). d) La cessation d'une activité lucrative indépendante a pour conséquence la liquidation des actifs détenus dans la fortune commerciale du contribuable. Cette situation entraîne l'imposition des réserves latentes de l'entreprise au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu. Cette imposition est allégée depuis l'introduction de l'art. 37b al. 1 LIFD, aux termes duquel: "Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'art. 33, al. 1, let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 33, al. 1, let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable, mais au moins au taux de 2 %." En vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, cette disposition a été introduite dans la LIFD ensuite de l'adoption de la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II (RO 2008 2893; ci-après: RIE II). Elle est complétée par les art. 11 et 12 de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante (OIBL; RS 642.114). Elle trouve son pendant à l'art. 11 al. 5 LHID et, sur le plan cantonal, à l'art. 48a LI. aa) Ces nouvelles dispositions ont été introduites dans le but d'alléger l'imposition des bénéfices réalisés sur les réserves latentes en cas de fin d'activité indépendante. La cessation d'une activité indépendante a en effet pour conséquence la liquidation de tous les actifs et passifs de l'entreprise, ce qui entraîne la réalisation et partant l'imposition de toutes les réserves latentes. Or, le fait de les imposer avec les autres revenus a été jugé pénalisant pour l'indépendant en raison de la progressivité des taux. Un allègement de l'imposition en cas de fin d'activité a aussi été voulu, afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle, l'indépendant n'étant pas, contrairement au salarié, obligatoirement affilié à une institution de prévoyance (arrêt TF 2C\_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.2, références citées; cf. en outre Raphaël Gani, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, op. cit. n. 1-3 ad art. 37b LIFD; Ivo P. Baumgartner, in : Kommentar DBG, op. cit., n. 2-4b ad art. 37b LIFD

). bb) Selon l'art. 9 OIBL, le reste du bénéfice de liquidation comprend les réserves latentes réalisées pendant l'année de la liquidation et l'année précédente. Le contribuable qui cesse son activité réalisera également les éventuelles réserves latentes contenues dans ses actifs et passifs qui auront été respectivement sous-évalués ou surévalués; la dissolution de ces réserves générera un bénéfice de liquidation imposé de manière privilégiée (Gani, op. cit., n. 31). Ainsi, il y aura lieu d'admettre au titre de dissolution de réserve latente pour l'imposition du bénéfice de liquidation les réserves liées à un immeuble commercial, qu'il constitue un actif de placement ou d'exploitation (Gani, op. cit., n. 34). Les revenus ordinaires de l'activité lucrative dépendante et les autres revenus qui ne proviennent pas de la liquidation de l'entreprise n'entrent en revanche pas dans le bénéfice de liquidation (Gani, op. cit., n. 28). L'année de la liquidation est définie comme l'exercice au cours duquel la dernière opération de la liquidation est effectuée. Le moment de la clôture de la liquidation doit être déterminé de cas en cas; en règle générale, une liquidation est terminée lorsque la dernière opération d'encaissement est entreprise (Circulaire AFC n°28, Imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, p. 4). e) aa) Aux termes de l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet 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 produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). A teneur de l'art. 61 al. 1 LI, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet 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). Dans le système de la LHID, l'impôt sur les gains immobiliers constitue un impôt spécial sur le revenu, qui se substitue à l'impôt ordinaire sur le revenu et le bénéfice dans la mesure de son objet (arrêt TF 2C\_747/2010 du 7 octobre 2011 consid. 5.2, Archives 80 p. 609). Les deux impôts étant similaires, ils ne sauraient frapper le même objet. Les gains en capital sur des éléments de la fortune privée sont exonérés de l'impôt sur le revenu par une disposition expresse qui réserve l'impôt sur les gains immobiliers pour le cas où ces gains proviennent d'un acte juridique assimilé à une aliénation d'immeuble (cf. art. 7 al. 4 let. b en relation avec l'art. 12 al. 2 let. a et d LHID). Dans un tel système, un état de fait relève soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les gains immobiliers: l'on examine dans un premier temps si l'on a affaire à un rendement de fortune – soumis à l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 7 al. 1 LHID – ou à un gain en capital – exonéré selon l'art.

### **E. 3**

Seul est litigieux l'impôt sur le bénéfice de liquidation que l'autorité fiscale réclame aux recourants, suite à la remise par A. \_\_\_\_\_ de son domaine et la cessation de son exploitation agricole. Sur le fond, les recourants contestent le fait que la parcelle n°\*\*\*\*\* de \*\*\*\*\* ait fait partie de la fortune commerciale de A. \_\_\_\_\_; pour eux, le gain réalisé par ce dernier, lors de la vente et de la donation des lots de PPE constitués sur cette parcelle, ne saurait être qualifié de revenu de l'activité lucrative indépendante, comme l'a retenu l'autorité intimée. Ils expliquent que cette parcelle aurait été transférée en fortune privée en 2005 et faisait dès lors partie du patrimoine privé de l'intéressé, de sorte que le bénéfice retiré lors de la vente des lots de PPE ne pouvait générer qu'une imposition spéciale du gain immobilier, conformément à la décision de taxation du 12 août 2011, non contestée et entrée en force. Dans leur recours, les recourants se prévalent en sus d'une violation du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, reprochant

à l'autorité fiscale d'avoir procédé à une imposition au cours de la période fiscale 2011 en lieu et place d'une imposition en 2010; ils expliquent que A. \_\_\_\_\_ avait remis son domaine à ses fils D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ au 31 décembre 2010. L'autorité intimée se réfère, pour sa part, à la décision attaquée. Elle conteste qu'une violation du principe de l'étanchéité des périodes fiscales ait été réalisée, expliquant que la taxation au 1<sup>er</sup> janvier 2011 résultait des éléments transmis par les recourants eux-mêmes. Elle maintient en outre qu'aucune réalisation systématique n'est intervenue durant l'année 2005.

#### **E. 4**

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." L'art. 18 al. 2 LIFD pose le principe de l'imposition du bénéfice en capital, lequel est intégré dans le bénéfice ordinaire de l'indépendant. En cas de réalisation effective, le bénéfice en capital équivaut à la différence entre le prix de vente du bien et la valeur à laquelle celui-ci figure dans la comptabilité de l'aliénateur (Yves Noël in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [édit.], 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017 n. 60 s. ad art. 18 LIFD; cf. aussi TF 2C\_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5). Tel est le régime applicable aux immeubles commerciaux "ordinaires", par opposition aux immeubles agricoles ou sylvicoles. Aux termes de l'art. 8 al. 1 LHID, le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant (notamment) du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale. La fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 8 al. 2 LHID). Sur le plan cantonal, l'art. 21 al. 1 et 2 a une teneur pratiquement identique à l'art. 18 al. 1 et 2 LIFD. bb) Lorsqu'il dispose que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ("Verwertung" dans le texte allemand) ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante, l'art. 18 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase LIFD envisage la réalisation des réserves latentes – lesquelles résultent du fait que la valeur réelle d'un actif ou d'un passif respectivement dépasse ou est inférieure à sa valeur comptable – incorporées dans les éléments de la fortune commerciale. D'une manière générale, les réserves latentes sont considérées, fiscalement parlant, comme réalisées, dans trois hypothèses. En premier lieu, lorsque le bien incorporant la plus-value est aliéné ou, d'une autre manière, transformé en somme d'argent (ce qui suppose une contre-prestation effectuée en échange du bien aliéné), il y a réalisation effective. En deuxième lieu, la plus-value peut être matérialisée par son inscription dans la comptabilité; il s'agit alors d'une réalisation comptable. Troisièmement, le droit fiscal parle de réalisation selon la systématique fiscale ou de réalisation systématique, lorsqu'une transaction, sans entraîner de réalisation effective – faute de contre-prestation – ou comptable des réserves latentes, a pour effet d'empêcher une imposition ultérieure de celles-ci. L'idée est que, lorsque des biens sortent de la sphère assurant l'imposition des réserves latentes qu'ils contiennent, le droit fiscal assimile – par l'effet d'une fiction – cette sortie à un cas de réalisation. La plus-value est imposable, alors même que le bien reste dans le patrimoine du contribuable (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., Bâle 2021, § 7 n. 88s., 94s.). L'art. 18 al. 2 2<sup>e</sup> phrase LIFD assimile le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (prélèvement privé, "Privatentnahme") à une aliénation. Il s'agit d'un cas de réalisation systématique. La systématique fiscale commande en effet que lorsqu'un actif commercial sort du champ de l'impôt, cette sortie déclenche l'imposition des réserves latentes, réputées réalisées. Lors de son passage dans la fortune privée, le bien passe d'un

système imposant les gains en capital (art. 18 al. 2 LIFD) à un autre qui exonère le gain (cf. art. 16 al. 3 LIFD; cf. Noël, op. cit., n. 58 ad art. 18 LIFD). Selon certains auteurs, plutôt que d'assimiler ce transfert à une aliénation, il aurait été plus logique de se référer au cas de la réalisation ( "Verwertung" ; deuxième terme de la 1 ère phrase de l'art. 18 al. 2 LIFD), qui recouvre l'hypothèse de la réalisation systématique (Noël, op. cit., n. 77 ad art. 18 LIFD; voir aussi Markus Reich/Julia von Ah, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Zweifel/Beusch [édit.], 3 e éd. Bâle 2017 [cité: *Kommentar DBG*], n. 30 ad art. 18 LIFD). La réalisation (effective) de ces réserves latentes suppose un échange de prestations: un bien ou un service est aliéné et une contre-prestation généralement sous forme d'argent est obtenue en échange. L'aliénation est ainsi l'un des deux éléments de la réalisation (effective), l'autre étant l'obtention d'une contre-prestation (selon certains auteurs, la réalisation effective suppose en outre que la somme reçue en contrepartie soit librement disponible [cf. Oberson, op. cit., § 7 n. 90 et les réf.]). Faute de contre-prestation, une donation ou la dévolution successorale ne sont pas constitutives d'une réalisation; il s'agit en revanche bien d'aliénations (Markus Reich, *Steuerrecht*, 3 e éd., Zurich/Bâle/Genève 2020, § 15 n. 130; Reich/von Ah, *Kommentar DBG*, op. cit., n. 25 s. ad art. 18 LIFD; les mêmes, in Zweifel/Beusch [édit.], *Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3 e éd., 2017 [cité: *Kommentar StHG*], n. 29a ad art. 8 LHID). La CDAP a confirmé dans un arrêt récent que, lorsqu'elle résulte du transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée du donateur, la donation déclenche l'imposition (arrêt FI.2019.0108 du 2 mars 2021, not. consid. 4f-h, faisant toutefois l'objet d'un recours actuellement pendant auprès du Tribunal fédéral). cc) L'art. 18 al. 4 LIFD limite l'imposition du bénéfice en capital provenant de l'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole: ce bénéfice n'est ajouté au bénéfice ordinaire que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Celles-ci correspondent aux amortissements effectués depuis l'acquisition de l'immeuble et qui ont réduit l'impôt fédéral direct; ce "manco" fiscal est récupéré lors de l'aliénation (d'où le terme d'"amortissements récupérés" ["wiedereingebrachte Abschreibungen"] utilisé notamment dans la circulaire AFC n° 38 sous ch. 1). La part – imposable au titre du revenu – du bénéfice en capital correspondant aux amortissements récupérés équivaut à la différence entre la valeur comptable du bien-fonds et son prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (Noël, op. cit., n. 89 ad art. 18 LIFD). L'imposition limitée décrite ci-dessus équivaut à une exonération partielle de l'impôt sur le revenu, qui se justifie par le fait que l'art. 12 al. 1 LHID soumet le bénéfice provenant de l'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole à l'impôt sur les gains immobiliers (Reich/von Ah, *Kommentar DBG*, op. cit., n. 64 ad art. 18 LIFD). Il s'agit toutefois d'un régime d'imposition privilégié limité, puisque la notion d'immeuble agricole et sylvicole doit être interprétée en conformité avec le champ d'application et de protection ainsi que les restrictions d'aliénation prévus par le droit foncier rural. L'exception ne s'applique donc pas à un terrain non bâti situé intégralement en zone à bâtir qui ne constitue pas l'aire environnante appropriée d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles ( ATF 138 II 32 consid.

## **E. 7**

al. 4 let. b LHID – (sur cette distinction, voir Markus Reich/Markus Weidmann, in : *Kommentar StH G*, op. cit., n. 46s. ad art. 7 LHID ). Alors que, dans le premier cas, seul l'impôt sur le revenu est perçu, dans le second, seule l'imposition sur les gains immobiliers entre en ligne de compte, pour autant qu'il s'agisse d'un gain en capital réalisé lors de

l'aliénation d'un immeuble ou lors d'un acte juridique assimilé à une telle aliénation. Les deux impôts ne peuvent ainsi entrer en conflit, puisque l'objet de l'impôt sur les gains immobiliers est exonéré de toute imposition au titre du revenu (arrêt TF 2C\_906/2010 du 31 mai 2012 consid. 7.4). bb) L'art. 12 al. 2 LHID dispose que toute aliénation d'immeubles est imposable. Cette disposition énumère certaines opérations qui sont assimilées à une aliénation. Au nombre de ces opérations figure le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale du contribuable (art. 12 al. 2 let. b LHID). L'art. 64 al. 2 let. a LI contient la même règle. Dans le système dualiste d'imposition des gains immobiliers, il se justifie d'assimiler le transfert d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale (apport privé, " Privateinlage ") à une réalisation pour des motifs de systématique fiscale. En effet, dans le système dualiste, l'immeuble transféré n'est plus soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, mais à l'impôt général sur le revenu. Lorsque la valeur comptable (valeur vénale) au moment du transfert est supérieure aux dépenses d'investissement, la différence doit être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers, car, dans le cas contraire, la plus-value intervenue entre l'acquisition et le transfert échapperait à l'impôt (cf. sur ce point, Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zurich 2021, § 6 n. 169).

5. a) En l'espèce, la parcelle n°\*\*\*\*\* est issue du morcellement de la parcelle n°\*\*\*\*\*, dont l'a division est intervenue le 2 décembre 2010. Il importe peu à cet égard qu'un précédent morcellement, à l'issue duquel les parcelles nos \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* ont été détachées de la parcelle n°\*\*\*\*\*, soit intervenu en 2003. L'essentiel est de retenir que cette dernière parcelle a toujours fait partie de l'entreprise agricole de A.\_\_\_\_\_, ce qui n'est pas contesté. Elle a constamment figuré dans les comptes de l'exploitation agricole de l'intéressé et les recourants l'ont toujours déclaré comme appartenant à la fortune commerciale de ce dernier. En outre, cette parcelle a été transmise à D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, qui ont repris l'exploitation agricole de leur père; elle fait toujours l'objet d'un droit de gage collectif, conjointement avec les autres parcelles exploitées par ces derniers. En revanche, contrairement à ce que retient l'autorité intimée dans la décision attaquée, cet immeuble n'a jamais fait l'objet d'amortissements. Peu importe cependant, cet élément n'étant pas déterminant pour qualifier l'appartenance d'un bien dans le patrimoine d'un contribuable. Les recourants font cependant valoir que la parcelle n°\*\*\*\*\* serait passée dans le patrimoine privé de A.\_\_\_\_\_ en 2005. Selon leurs explications, cette parcelle n'était plus utilisée à des fins agricoles depuis la construction de la nouvelle ferme et du hangar sur la parcelle n°\*\*\*\*\*. A l'appui de cet argument, ils se prévalent de la condition de démolition des immeubles agricoles non situés en zone à bâtir, nécessaire à l'obtention du permis de construire sur la parcelle n°\*\*\*\*\*. Depuis mai 2005, l'ancienne ferme située sur la parcelle n°\*\*\*\*\* aurait été désaffectée. Ils expliquent en outre que seule la partie correspondant à leur logement servait depuis lors au logement de l'exploitant, ce qui ne représentait plus qu'une partie non prépondérante de la parcelle. Il n'en demeure pas moins qu'en dépit de ce qui précède, les recourants ne se sont jamais manifestés, puisque la parcelle n°\*\*\*\*\* a continué de figurer dans les comptes de A.\_\_\_\_\_, dont l'exploitation agricole a poursuivi ses activités durant plusieurs années. Avant la cessation par ce dernier de son exploitation, elle n'a du reste jamais fait partie des éléments de la fortune privée de ce dernier, dans la déclaration d'impôt des recourants. Dans ces conditions, force est d'admettre que la parcelle n°\*\*\*\*\* partage le même sort que la parcelle n°\*\*\*\*\* dont elle est issue; on retiendra qu'elle faisait donc bien partie du patrimoine commercial de A.\_\_\_\_\_ lorsque ce dernier a

constitué une PPE, le 16 décembre 2010. Comme l'observe par ailleurs l'autorité intimée, cette parcelle n'était pas soumise à la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11). En effet, la taxation et la perception de l'impôt sur les gains immobiliers effectuées par l'office d'impôt le 12 août 2011 n'ont au demeurant, à l'égard de l'impôt fédéral direct, pas le caractère exclusif que leur confère le droit cantonal (arrêt TF 2C\_467/2019 du 24 janvier 2020 consid. 4.2). C'est par conséquent à tort que les recourants soutiennent qu'une réalisation systématique serait intervenue en 2005 déjà. Les faits démontrent que c'est au moment de la vente par A. \_\_\_\_\_ de sept lots de PPE à des tiers et de la donation des trois lots restants à ses fils que cette réalisation est intervenue et que l'immeuble est passé dans la fortune privée de l'intéressé. Or, ces opérations ont toutes eu lieu le 16 décembre 2010, comme on l'a vu plus haut. Les recourants prétendent sans doute remplir les conditions permettant l'application de l'imposition privilégiée de l'article 18 al. 4 LIFD et évoquent la pratique de l'autorité intimée en la matière. Ils font valoir que l'autorité intimée aurait confirmé qu'elle accordait dans des cas de zone à bâtir mixte que le transfert à la fortune privée pour des parcelles d'une superficie supérieure à 2'500m<sup>2</sup> puisse bénéficier de l'imposition privilégiée, sous réserve d'un délai de blocage de cinq ans en cas de morcellement et ou vente à une personne non exploitante. Les recourants perdent de vue que cette pratique qui tend au régime d'imposition privilégié, a trait à la réalisation systématique de parcelles en zone à bâtir mixte, c'est-à-dire, comme l'explique l'autorité intimée, pour partie en zone agricole et pour partie en zone à bâtir. Or, la parcelle n°\*\*\*\*\* était située, au jour où la parcelle n°\*\*\*\*\* en a été détachée, entièrement en zone à bâtir. Cette pratique ne saurait donc s'appliquer, ceci d'autant moins qu'il est douteux que le régime d'imposition prévu par l'art. 18 al. 4 LIFD puisse s'appliquer à un immeuble situé, comme en l'espèce, en zone à bâtir et qui ne relève pas des restrictions au droit de disposer du droit foncier rural (sur ce point, ATF 138 II 32 consid. 2.3.1 p. 39 ; cf. en outre arrêt TF 2C\_467/2019 du 24 janvier 2020 consid. 3.4 ). b) Pour la première fois durant la procédure, les recourants soutiennent, à l'appui de leur recours, que A. \_\_\_\_\_ aurait cessé son activité indépendante non pas en 2011, comme l'a retenu l'autorité intimée, mais au 31 décembre 2010 déjà. Ils font valoir le principe d'étanchéité des périodes fiscales, consacré aux art. 40 LIFD et 15 LHID, dès l'instant où la décision attaquée a trait à l'année 2011. Les recourants rappellent à cet égard que les donations et ventes des parcelles n°\*\*\*\*\*-1 à n°\*\*\*\*\*-10 sont toutes intervenues le 16 décembre 2010 et que le solde des parcelles de l'exploitation appartenant à A. \_\_\_\_\_ ont intégralement été transférées le 27 décembre 2010 aux nouveaux exploitants. Pour l'autorité intimée, les conséquences fiscales auraient été les mêmes, que la cessation d'exploitation ait lieu en 2010 ou en 2011. Peu importe à cet égard que l'arrêt TF 2C\_11/2011 publié in ATF 138 II 32 ait été rendu le 2 décembre 2011. En principe en effet, une nouvelle jurisprudence s'applique immédiatement à toutes les affaires encore pendantes (ATF 146 I 105 consid. 5.2.1 p. 111; 142 V 551 consid. 4.1 p. 558; 135 II 78 consid. 3.2 p. 85), ce qui a été confirmé en lien avec la nouvelle pratique adoptée le 2 décembre 2011, laquelle est en principe applicable à tous les cas pendants, même si l'immeuble concerné avait été aliéné avant cette date (arrêt TF 2C\_199/2017 consid. 3.6.1 avec renvoi à 2C\_957/2017 consid. 3.4 et 3.5; voir aussi ch. 5.1 de la circulaire n°38 de l'AFC, du 17 juillet 2013, intitulée "Imposition des bénéficiaires en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs"). L'essentiel est de constater que la période fiscale 2010 était ouverte lorsque l'arrêt du 2 décembre 2011 a été rendu. L'autorité intimée maintient, ceci étant, que c'est bien durant l'année 2011 que A. \_\_\_\_\_ a mis fin à son activité

indépendante; plusieurs éléments le confirment du reste. La donation du 1<sup>er</sup> avril 2011 fait sans doute mention de ce que la prise de possession par D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ des immeubles du domaine avait eu lieu de façon rétroactive au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (ch. 8). On relève cependant que, dans la déclaration 2010 des recourants, le domaine agricole fait toujours partie de la fortune de A. \_\_\_\_\_, tout comme il figure dans les actifs au bilan de ce dernier au 31 décembre 2010. Invités à renseigner l'autorité intimée sur ce point, en vertu de leur devoir de collaboration (cf. art. 126 al. 1 et 2 LIFD, 42 al. 1 et 2 LHID, 176 al. 1 et 2 LI), les recourants ont du reste répondu, le 5 février 2014, par l'intermédiaire de C. \_\_\_\_\_, que le domaine avait été remis au 1<sup>er</sup> janvier 2011. Dans sa correspondance du 10 novembre 2016, l'autorité intimée a pris acte de cette explication et informé les recourants de ce qu'elle considérerait que le domaine avait été remis au 1<sup>er</sup> janvier 2011 et qu'en conséquence, les immeubles composant celui-ci étaient demeurés la propriété de A. \_\_\_\_\_ au 31 décembre 2010. La taxation de l'année 2010, du 20 décembre 2017, que les recourants n'ont pas contestée, tient précisément compte de ce qui précède. Les recourants reviennent toutefois à l'appui de leurs explications initiales et font maintenant valoir que la remise du domaine se serait faite au 27 décembre 2010. On rappelle à cet égard qu'au vu de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, il appartient sans doute à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent; le contribuable doit cependant démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 143 II 661 consid. 7.2 p. 672; 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006 consid. 8b; FI.2004.0038 du 18 avril 2006 consid. 4d-e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003 consid. 3a/bb). Les recourants ne fournissent aucune pièce à cet égard dont il y aurait lieu de retenir, contrairement aux éléments qui figurent dans leur déclaration d'impôt, que la remise du domaine serait intervenue durant l'année 2010. c) Il suit de ce qui précède que c'est à juste titre que le bénéfice de liquidation qui résulte de la cessation par A. \_\_\_\_\_ de son activité indépendante au 1<sup>er</sup> janvier 2011 s'étend au produit du transfert des réserves latentes de ses actifs commerciaux dans sa fortune privée. Au vu de ce qui précède, il doit inclure non seulement le bénéfice résultant des ventes des sept lots de PPE à des tiers, mais également le produit de la donation des trois lots restants. En effet, il s'agit d'aliénation de biens commerciaux impliquant une réalisation systématique à prendre en compte dans le revenu de l'activité lucrative indépendante. La décision de taxation par laquelle l'impôt sur le gain immobilier résultant de la vente des sept lots de PPE a été notifiée le 12 août 2011, conformément à l'art. 61 al. 1 LI. Cette décision est entrée en force avant que le Tribunal fédéral ne statue dans l'arrêt 2C\_11/2011 du 2 décembre 2011 (publié in ATF 138 II 32). Bien qu'erronée, puisque les recourants ne remettent pas en cause le fait que la parcelle n°\*\*\*\*\* n'est pas soumise à la LDFR, cette décision ne peut pas faire l'objet d'une révision en leur défaveur dont le motif serait une erreur dans l'application du droit (cf. sur ce point, arrêts TF 2C\_495/2018 du 7 mai 2019, consid. 2.2.2; 2C\_200/2014 du 4 juin 2015, consid. 2.4.4.2; 2P.198/2003 du 12 décembre 2003, consid. 3.2 et les références). Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité intimée a limité à l'IFD le prélèvement de l'impôt sur le bénéfice de liquidation, en tant qu'il a trait au bénéfice provenant de la vente de ces sept lots (v. arrêt TF 2C\_467/2019 du 24 janvier 2020 consid. 4.1). En revanche, la donation des trois lots restants doit être prise en compte dans le bénéfice de liquidation, tant en ICC qu'en IFD, comme l'a retenu l'autorité intimée. Pour le surplus, les recourants ne critiquent pas le calcul de l'assiette imposable, ni le calcul de l'impôt. Il n'y a donc pas lieu

de revenir sur ces deux points. d) Les recourants se sont réservés la faculté de requérir une remise d'impôt pour cas de rigueur, expliquant n'avoir pas provisionné le montant d'impôt dû. A ce stade de la procédure, il importe peu de savoir qu'ils n'ont dorénavant plus les moyens d'acquitter leur dette fiscale; cette question relève exclusivement de la perception des impôts (art. 160 et ss LIFD; art. 216 et ss LI). A cet égard, les recourants ne sont pas déchus du droit de requérir une remise d'impôts totale ou partielle. 6. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les frais de justice seront mis à la charge des recourants, qui succombent (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), solidairement entre eux (art. 51 al. 2 LPA-VD). Pour les mêmes raisons, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. 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.