



**2C\_498/2021**

**Arrêt du 11 mai 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz, Beusch, Hartmann et Ryter.

Greffier : M. Rastorfer.

Participants à la procédure

1. A.A. \_\_\_\_\_,

2. B.A. \_\_\_\_\_,

tous les deux représentés par Me Nicolas Urech, avocat,  
recourants,

*contre*

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD,  
intimée.

Objet

Impôt cantonal et communal, impôt fédéral direct, période fiscale 2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du  
21 mai 2021 (FI.2020.0017).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A.A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ étaient copropriétaires pour une demie chacun de la parcelle n°  
229 du cadastre de la commune de U. \_\_\_\_\_. Cette parcelle, d'une superficie de 50'693 m<sup>2</sup>, est  
sise en zone agricole et est incluse dans un périmètre d'extraction et de dépôt de matériaux. Les  
intéressés, qui n'exerçaient pas en tant qu'indépendants, détenaient ladite parcelle dans leur fortune  
privée.

**A.b.** Le 12 mai 2012, A.A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ ont conclu avec la société D. \_\_\_\_\_ SA une  
convention "pour ouverture de décharge de matériaux terreux ou inertes" sur la parcelle précitée, par  
laquelle ils donnaient un droit exclusif à cette société d'entreprendre "toutes les démarches auprès de  
l'Etat de Vaud afin d'obtenir les autorisations nécessaires en vue de l'exploitation d'un dépôt de  
matériaux terreux" pour une durée de 10 ans, en contrepartie de quoi D. \_\_\_\_\_ SA s'engageait à

leur verser une indemnisation globale de 1'246'400 fr., calculée en tenant compte du cubage des matériaux pouvant potentiellement être déposés sur la décharge.

**A.c.** Le 5 mars 2014, les copropriétaires ont promis de vendre la parcelle n° 229, ainsi que la parcelle adjacente n° 234 (sise en zone agricole), à la société E. \_\_\_\_\_ SA - actuellement F. \_\_\_\_\_ (VD) SA - pour le prix de 352'561 fr. L'acte précisait que les promettants-vendeurs participeraient aux revenus d'exploitation desdites parcelles à titre de décharge par le paiement d'un montant de 822'439 fr., l'addition des deux montants menant à une prestation globale de 1'175'000 fr.

**A.d.** Par décision définitive et exécutoire du 24 [recte: 10] juin 2016, la Commission foncière rurale du canton de Vaud (ci-après: la Commission foncière) a autorisé l'acquisition de la parcelle n° 229 par E. \_\_\_\_\_ SA au prix de 278'811 fr. 50. Ce montant correspondait à celui annoncé dans la requête d'acquisition adressée le 7 juin 2016 à ladite Commission par le notaire instrumentateur de la promesse de vente du 5 mars 2014. Le motif de vente invoqué était de "vendre la parcelle (...) qui ne fait pas partie d'une entreprise agricole pour être exploitée comme gravière" (art. 105 al. 2 LTF).

**A.e.** Par acte notarié du 29 juin 2016, A.A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ ont cédé la propriété de la parcelle n° 229 à E. \_\_\_\_\_ SA. L'acte stipulait que la vente était "liée au contrat d'exploitation de décharge à aménager comme suit: ce dernier prévoit des prestations globales à hauteur [de 1'101'250 fr. 50], soit [278'811 fr. 50] pour la valeur des terrains et [822'439 fr.] pour l'exploitation de la décharge". E. \_\_\_\_\_ SA s'engageait à reprendre l'ensemble des droits et obligations découlant de la convention d'exploitation de décharge conclue le 12 mai 2012 avec D. \_\_\_\_\_ SA, "à l'entière décharge et libération des vendeurs". Ces derniers ne garantissaient toutefois aucun droit ou possibilité de décharge sur la parcelle vendue et E. \_\_\_\_\_ SA renonçait d'ores et déjà à toute prétention contre les vendeurs en cas d'impossibilité d'exploiter la parcelle vendue. Le montant de 278'811 fr. 50 a été versé à A.A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ au moment de la vente. Ce même jour, le montant de 822'439 fr. a également été versé sur le compte de consignation du notaire, avant d'être libéré par la suite en faveur des intéressés.

**A.f.** Le transfert immobilier a été inscrit au Registre foncier en date du 5 juillet 2016 (art. 105 al. 2 LTF).

**A.g.** Le 22 mai 2017, l'Office d'impôt du district de Nyon (ci-après: l'Office d'impôt) a informé A.A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ qu'il considérait que la somme de 822'439 fr. ne faisait pas partie du prix de vente du terrain, mais constituait une contre-prestation provenant de l'exploitation de la décharge. Il s'agissait dès lors d'un revenu immobilier. La moitié de ce montant, soit 411'219 fr., devait partant figurer dans les revenus de la déclaration d'impôt 2016 de chacun des anciens copropriétaires.

## **B.**

Par décision de taxation du 16 février 2018, l'Office d'impôt a fixé le revenu net imposable de A.A. \_\_\_\_\_ et de son épouse B.A. \_\_\_\_\_ à 497'200 fr. pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD), ainsi que leur fortune imposable à 1'151'000 fr. pour les ICC de la période 2016.

Le 16 mars 2018, les époux A.A. \_\_\_\_\_ ont formé réclamation contre la décision de taxation précitée, contestant que la somme de 411'219 fr. puisse être imposée au titre du revenu, celle-ci devant, selon eux, être soumise à l'impôt cantonal spécial sur le gain immobilier.

Par décision du 7 janvier 2020, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a rejeté la réclamation des époux et a confirmé la décision de taxation précitée.

Parallèlement, par requête du 24 juin 2020 adressée à la Commission foncière, A.A. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ ont sollicité de celle-ci qu'elle révoque sa décision d'autorisation d'acquisition du 10 juin 2016 et qu'elle rende une nouvelle décision autorisant l'acquisition de la parcelle n° 229 par la société F. \_\_\_\_\_ (VD) SA pour le prix de 1'101'250 fr. 50. Par décision définitive et exécutoire du 19 août 2020, la Commission a rejeté la requête et a refusé de révoquer sa décision d'autorisation initiale, au motif que les informations qui lui avaient été fournies par l'acquéreur en 2016 - faisant état d'un prix de vente de 278'811 fr. 50 pour le terrain et du versement en sus d'un montant de 822'439 fr. au titre de redevance pour l'exploitation de la décharge - n'étaient pas fausses. Au surplus, elle a précisé que l'acte de vente du 29 juin 2016 ne lui paraissait pas nul ou annulable.

Par arrêt du 21 mai 2021, le Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours formé par les époux A.A. \_\_\_\_\_ à l'encontre de la décision sur réclamation du 7 janvier 2020.

### C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, outre l'effet suspensif, de réformer l'arrêt du 21 mai 2021 du Tribunal cantonal en ce sens que le montant de 411'219 fr. soit retranché du revenu imposable tant pour les ICC que pour l'IFD 2016 et que les autres éléments découlant de cette diminution (déductions sociales) soient adaptés; subsidiairement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal cantonal se réfère aux considérants de son arrêt. L'Administration cantonale conclut au rejet du recours et de la demande d'effet suspensif. L'Administration fédérale des contributions se rallie à la position de l'Administration cantonale et conclut au rejet du recours. Les recourants déposent des observations finales.

### Considérant en droit :

#### 1.

**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]).

**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.

**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.

#### 2.

**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).

**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.

#### 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 assujéti à l'impôt (ordinaire) sur le revenu.

#### *1. Impôt fédéral direct*

#### 4.

**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).

**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).

## 5.

**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.

**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).

**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.

## 6.

**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).

**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).

**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.

**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.

**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).

**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).

**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 contrevenait 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 1'101'250 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.

**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 1'101'250 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.

**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 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.

**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*

### **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*

### **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).

## **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

### **1.**

Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016.

### **2.**

Le recours est admis en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal de la période fiscale 2016.

### **3.**

L'arrêt rendu le 21 mai **2021** par le Tribunal cantonal est annulé. La cause est renvoyée à l'Office d'impôt pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

### **4.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge du canton de Vaud.

### **5.**

Le canton de Vaud versera aux recourants une indemnité de 2'000 fr. à titre de dépens.

### **6.**

La cause est renvoyée au Tribunal cantonal pour nouvelle décision sur les frais et les dépens de la procédure antérieure.



7.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Office d'impôt du district de Nyon, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 11 mai 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : H. Rastorfer