



2C_284/2021

Arrêt du 11 avril 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux, Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz, Beusch, Hartmann et Ryter.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

1. A.A. _____,
 2. B.A. _____,
- tous les deux représentés par Me Yves Noël, avocat,
recourants,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct pour la période fiscale 2011,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du
2 mars 2021 (FI.2019.0108).

Faits :

A.

A.a. Les époux A.A. _____ et B.A. _____ (ci-après aussi: les contribuables ou les recourants),
nés respectivement en 1940 et 1945, sont domiciliés à C. _____. A.A. _____ exploitait un
domaine agricole. Ayant atteint l'âge de la retraite, il a affermé en 2006 l'exploitation du domaine à son
épouse, qui en est devenue titulaire. L'exploitation du domaine a cessé en 2011.

A.b. Par acte authentique du 9 décembre 2011, A.A. _____ a donné l'intégralité des parcelles dont
il était propriétaire à ses trois filles. Il a en particulier fait don à deux de celles-ci des parcelles n° s xx
et xxx du cadastre de C. _____, classées entièrement en zone à bâtir. Lors de cette donation, les
époux A. _____ se sont constitués un droit d'habitation sur la parcelle n° 54, ainsi qu'un droit au
gain au sens des art. 28 et suivants de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural
(LDFR; RS 211.412.11) sur les parcelles n° s xx et xxx. Par courrier du 6 février 2012, la Commission
foncière rurale section I du canton de Vaud a attesté que l'opération n'était pas soumise au droit
foncier rural, au motif notamment que les immeubles donnés ne constituaient pas une entreprise
agricole au sens de l'art. 7 LDFR.

A.c. Dans leur déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2011 du 3 septembre 2012, les contribuables ont indiqué un revenu imposable au titre des impôts cantonal et communal (ICC) de 8'100 fr. et pour l'impôt fédéral direct (IFD) de 25'300 fr., ainsi qu'une fortune imposable de 850'000 fr. Ils ont en outre informé l'autorité de taxation qu'il avait été mis fin à l'activité indépendante. Sous la rubrique "7. Justification des augmentations et diminutions du revenu et de la fortune", il était indiqué: "[...] Transaction immobilière, passage au privé puis donation des terrains et immeubles selon acte de donation. Merci de tenir compte de la réforme d'imposition d'entreprise II en vigueur". Les contribuables ont demandé par là à bénéficier des dispositions des art. 37b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 48a de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11) relatives à l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation. En particulier, ils ont fait valoir un rachat fictif de 114'337 fr. et demandé à bénéficier d'une imposition allégée du bénéfice de liquidation de 115'339 fr. Après des échanges de courriers, le traitement du dossier a été suspendu compte tenu des débats sur la fiscalité agricole aux Chambres fédérales, en lien notamment avec la motion "Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles" déposée le 14 mars 2012 par le conseiller national Leo Müller (objet 12.3172).

A.d. Agissant le 4 juillet 2018 par l'intermédiaire de leur mandataire, les contribuables ont informé l'Office d'impôt des districts de Nyon et Morges (ci-après: l'Office d'impôt) qu'ils demandaient à bénéficier du différé d'imposition au sens des art. 18a al. 1 LIFD et 21a al. 1 LI/VD. A titre subsidiaire, ils ont demandé que la plus-value immobilière soit soumise à l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation.

Par courriel du 13 août 2018, les contribuables ont adressé à l'Office d'impôt un document intitulé "estimation de la valeur de partage des biens-fonds propriété de M. A.A. _____ et d'un bien-fonds propriété de Mme B.A. _____". Ledit document arrête à 1'661'550 fr. la valeur de partage des parcelles n° s xx et xxx, étant précisé que ce montant se situe entre la valeur vénale et la valeur de rendement et qu'il a été tenu compte d'un prix modéré pour le terrain.

B.

Le 23 août 2018, l'Office d'impôt a rendu, pour la période fiscale 2011, notamment une décision de taxation ordinaire du revenu et de la fortune et une décision de taxation (distincte) concernant le bénéfice de liquidation et rachat fictif. Dans la décision de taxation ordinaire, le revenu imposable a été arrêté à 56'200 fr. au taux de 31'200 fr. pour l'ICC et la fortune imposable à 519'000 fr. au taux de 519'000 fr.; pour l'IFD, le revenu imposable a été fixé à 58'700 fr. au taux de 58'700 fr. Dans la décision de taxation du bénéfice de liquidation, le revenu imposable a été arrêté à 1'183'700 fr., montant qui comprenait un revenu imposable au titre de rachat fictif de 177'200 fr. Le bénéfice issu de la réalisation systématique afférente aux immeubles n° s xx et xxx se montait à 1'300'932 fr. (soit la valeur de partage selon expertise de 1'661'550 fr./.. valeur déterminante avant le transfert de 360'618 fr.). Une provision AVS de 12% a été octroyée sur l'entier du bénéfice de liquidation imposable.

Les contribuables ont formé une réclamation contre ces décisions. Selon eux, les immeubles pour lesquels une réalisation systématique avait été admise appartenaient à la fortune privée de A.A. _____ en raison de l'affermage définitif de son exploitation à son épouse en 2006. Ils concluaient ainsi à l'absence de bénéfice de liquidation résultant de la cessation d'activité de B.A. _____. A titre subsidiaire, ils demandaient de bénéficier du différé de l'imposition de la plus-value conjoncturelle sur les parcelles n° s xx et xxx, nonobstant la donation faite à leurs filles. Par décision du 15 mai 2019, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a rejeté la réclamation et confirmé les décisions de taxation du 23 août 2018.

Par arrêt du 2 mars 2021, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: Tribunal cantonal) a rejeté le recours interjeté par les contribuables contre la décision sur réclamation du 15 mai 2019.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A. _____ et B.A. _____ demandent au Tribunal fédéral, par acte du 1er avril 2021, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt susmentionné du 2 mars 2021 en ce sens que le différé d'imposition prévu aux art. 18a LIFD et 21a LI/VD est maintenu et de renvoyer le dossier à l'autorité de taxation pour nouvelle décision dans le sens des considérants en matière d'ICC et d'IFD.

Le 6 avril 2021, les recourants ont fait parvenir au Tribunal fédéral le même recours comportant une correction en p. 7. Le Tribunal cantonal, l'Administration cantonale, ainsi que l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Les recourants répliquent.

Considérant en droit :

I. Recevabilité

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 146 LIFD; 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3).

1.2. L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'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 la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (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 LTF). Les (légères) corrections qui ont été apportées au mémoire de recours sont en tout les cas recevables car elles sont intervenues avant l'échéance du délai de recours (cf. FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in Commentaire de la LTF, 2e éd., 2014, n° 20 ad art. 42 LTF). Les contribuables, destinataires de l'acte attaqué, ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

II. Pouvoir d'examen du Tribunal fédéral

2.

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. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (arrêts 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 1.3; 2C_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 2 tous deux avec références).

III. Objet du litige et droit applicable

3.

Le litige concerne les taxations en matière d'IFD et d'ICC 2011 et porte sur la question de savoir si les donations des immeubles en cause ont mis fin au différé d'imposition fondé sur les art. 18a LIFD, 8 al. 2bis LHID et 21a LI/VD. La qualification de ces immeubles d'éléments de la fortune commerciale retenue par les autorités précédentes n'est plus remise en question devant le Tribunal fédéral.

4.

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in ATF 140 I 68; 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1).

L'art. 18a LIFD est entré en vigueur le 1er janvier 2011. L'art. 8 al. 2bis LHID, le 1er janvier 2009 (RO 2008 2893), comme l'art. 21a LI/VD (art. 2 de la loi vaudoise du 9 septembre 2008 modifiant celle du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux). Les dispositions en cause sont donc applicables au cas d'espèce qui porte sur la période fiscale 2011.

IV. Impôt fédéral direct

5.

5.1. Aux termes de l'art. 18a LIFD, *lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble* (al. 1). *L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable* (al. 2). *Lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises* (al. 3).

5.2. La LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "aliénation" (Veräusserung, alienazione) au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD.

Selon la circulaire n° 26 du 16 décembre 2009 de l'Administration fédérale des contributions relative aux nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II (ci-après: la Circulaire n° 26; ASA 78 p. 571), *on entend par aliénation toute transmission, à titre onéreux ou non, de l'immeuble, à l'exclusion de la dévolution successorale. L'attribution d'un immeuble dans le cadre du partage de la succession est considérée comme une aliénation* (ch. 2.1, p. 3).

6.

6.1. Les recourants sont d'avis qu'une donation ne constitue pas une aliénation au sens des art. 18a al. 1 LIFD. Ils critiquent les interprétations historique et systématique de l'art. 18a al. 1 LIFD effectuées par le Tribunal cantonal et lui reprochent de s'être limité en fin de compte à une interprétation purement grammaticale. S'appuyant essentiellement sur les débats parlementaires et la doctrine, ils font valoir que le différé d'imposition ne peut répondre au but exprimé par le législateur que s'il se poursuit jusqu'à la "monétarisation" effective des réserves latentes par la perception d'une contre-prestation.

6.2. Après avoir recouru aux moyens classiques d'interprétation, le Tribunal cantonal est arrivé à la conclusion que la donation représentait une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD, suivant en cela la Circulaire n° 26. En substance, sur le plan historique, il a considéré que les travaux préparatoires n'indiquaient pas que le différé devrait être maintenu aussi dans le cas où un immeuble, transféré dans la fortune privée, était par la suite donné par l'exploitant. Selon lui, l'interprétation systématique, en particulier, sous l'angle des art. 18 al. 2 et 18a al. 1 LIFD, confirmait que la donation constituait un acte d'aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD. D'un point de vue téléologique, l'autorité précédente a estimé que le différé d'imposition était destiné à alléger l'imposition de l'exploitant d'une entreprise de personnes durant l'exploitation ou au terme de celle-ci et ne visait pas à favoriser une tierce personne. Selon elle, l'absence de flux d'argent représentait alors une justification du différé, mais non un but en soi.

7.

7.1. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment 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). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 147 V 35 consid. 7.1; 146 II 111 consid. 2.3.2; 146 IV 249 consid. 1.3).

Une ordonnance administrative, comme la Circulaire n° 26, n'a pas force de loi. Le juge peut ainsi s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à l'ordonnance; en revanche, il en tient compte dans la mesure où elle permet une application correcte des dispositions légales dans un cas d'espèce (cf. ATF 146 II 321 consid. 4.3; 142 II 182 consid. 2.3.2).

7.2. Sous l'angle d'une interprétation littérale, on peut relever que, de façon générale, la notion d'aliénation relève du droit civil et concerne les cas où la propriété d'un bien est transférée par son propriétaire à un tiers. L'aliénation peut intervenir à titre onéreux ou gratuit et couvre donc également la donation (cf. MARKUS REICH, *S teuerrecht*, 3e éd. 2020, p. 408; YVES NOËL, in *Commentaire romand LIFD* 2e éd., 2017, n° 48 ad art. 18 LIFD; BASTIEN VERREY, in *Commentaire romand LIFD*, 2e éd. 2017, n° 34 ad art. 18a LIFD).

En l'occurrence, l'art. 18a al. 1 LIFD mentionne uniquement une aliénation, sans préciser que celle-ci devrait être accompagnée d'un gain. Si cette disposition reste sur ce point équivoque, le recours à la notion générale d'aliénation plaide plutôt en faveur d'une aliénation qui englobe la donation.

7.3.

7.3.1. L'art. 18a LIFD du projet du 22 juin 2005 comportait déjà les trois alinéas actuels (FF 2005 4611, 4612). Le texte français de l'art. 18a al. 1 LIFD du projet était identique au texte actuellement en vigueur, à l'exception de l'expression "coût d'investissement" qui a été remplacée par celle de "dépenses d'investissement" (FF 2005 4611, 4612).

7.3.2. L'art. 18a LIFD a été introduit dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II, parmi les mesures destinées à faciliter la restructuration des entreprises de personne (constituées, selon le Message, soit en entreprise individuelle, soit en sociétés de personnes) (Message du Conseil fédéral du 22 juin 2005 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II [ci-après: Message RIE II]; FF 2005 4469, 4550, 4552, 4555 s. ch. 4.1, 4.3). Il ressort des travaux préparatoires que les objectifs visés par cette réforme étaient essentiellement de garantir la survie de ces entreprises, de faciliter leur restructuration et leur transfert par succession, que cela soit du vivant de l'entrepreneur ou à son décès entre héritiers, ainsi que d'alléger la charge fiscale lors de la liquidation d'une entreprise intervenue du vivant ou après la mort de l'exploitant (Message RIE II; FF 2005 4472, 4525 ch. 1.10.3). Toujours selon le Message, pour les entreprises de personne, parmi les principales préoccupations émises par les milieux économiques intéressés et lors des interventions parlementaires figuraient les potentielles difficultés de disposer des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt lors de la réalisation systématique découlant du transfert d'actifs de la fortune commerciale dans la fortune privée (Message RIE II; FF 2005 4550 s. ch. 4.1). Cette problématique est traitée dans le Message sous le titre "Mesures en vue de faciliter la restructuration" (Message RIE II; FF 2005 4555 ch. 4.3).

7.3.3. La notion d'aliénation n'a pas fait l'objet de précision spécifique ou de discussion dans les travaux préparatoires. Le terme de donation apparaît une fois dans les débats parlementaires relatifs à la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II, dans le cadre de la proposition faite par la majorité de la commission du Conseil des Etats de reformuler l'art. 18a al. 1 LIFD de la manière suivante : "Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre le coût d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Les autres réserves latentes (plus-value) sont imposées avec le reste du revenu de l'activité lucrative indépendante, mais l'impôt n'est payé qu'au moment de l'aliénation effective de l'immeuble; le montant de cet impôt est grevé d'un intérêt de 2 pour cent par an" (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [ci-après: BO] 2006 E 446). La rapporteure de la commission avait alors indiqué que la commission s'était posée la question de savoir ce qui se passerait en cas de dévolution successorale ou de donation de l'immeuble, mais qu'elle avait laissé ces questions ouvertes, avec l'espoir que l'autre Chambre, le Conseil national, leur accorderait l'attention nécessaire (BO 2006 E 446 s.), ce qui n'a pas été le cas. Ce projet de modification sera finalement rejeté (BO 2007 N 309; BO 2007 E 212).

7.3.4. Le Message précise qu'en cas de report, l'imposition interviendra au moment de la "réalisation effective" (*bis zur effektiven Realisierung*; Message RIE II; FF 2005 4562 s. ch. 4.6.1 s.; BBI 2005 4826 s. ch. 4.6.1 s.), ce qui sous-entend en principe la perception d'une contre-prestation en argent (cf. OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, p. 139 s.). Il ressort également de la brochure explicative relative à la votation populaire du 24 février 2008 remise aux citoyens suisses en vue de la votation sur la réforme de l'imposition des entreprises II, mentionnée dans l'arrêt attaqué et par les recourants, que " *Lors du transfert, au point de vue fiscal, d'un bien immobilier de la fortune commerciale à la fortune privée, en raison d'un changement d'affectation par exemple, le gain immobilier ne sera imposable que lorsque l'immeuble sera effectivement vendu. Ce n'est qu'à ce moment-là qu'un gain est réalisé. Or les impôts ne doivent être prélevés que lorsque l'argent circule.*"

La rapporteure de la commission du Conseil des Etats, en lien avec la proposition de reformulation précitée de l'art. 18a al. 1 LIFD (cf. supra consid. 7.3.3), se réfère à l'aliénation effective (*tatsächliche Veräusserung*), le but étant qu'aucun impôt ne soit perçu, tant qu'il n'y a pas de flux d'argent (BO 2006 E 446 s.; cf. également dans ce sens l'intervention du Conseiller aux Etats Berset; BO 2006 E 446). Au cours des débats qui ont suivi cette proposition, le Conseiller fédéral Merz a également rappelé son attachement à ce principe (BO 2006 E 447).

Dans le cadre de ses déterminations du 25 novembre 2015 sur la motion Jean-Pierre Grin, "Fiscalité agricole. Mise en oeuvre de la motion Müller Leo ", déposée le 24 septembre 2015 (objet 15.3944), le Conseil fédéral a indiqué que "s'il existe un fait justifiant un différé d'imposition, l'imposition du bénéfice résultant de la plus-value n'a lieu qu'au moment de la réalisation effective dudit bénéfice". En outre, le Conseiller aux Etats Schmid, dans son intervention concernant l'entrée en matière sur le projet de loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles (cf. Message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles du 11 mars 2016 [FF 2016 1649], faisant suite à la motion Leo Müller précitée, avait également lié le report de l'impôt à l'absence de flux de valeurs, respectivement de liquidités (BO 2016 E 1105).

7.3.5. Sur le plan historique, il découle de ce qui précède que l'un des buts visés par le report d'impôt prévu par l'art. 18a al. 1 LIFD était de permettre au contribuable de pouvoir demander un report d'imposition lors du transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, opéré dans le cadre d'une restructuration d'entreprise, en raison de l'absence de flux d'argent au moment de la réalisation systématique. Toutefois, il ne ressort pas des travaux préparatoires que le législateur aurait envisagé la question d'une donation. Un examen sous l'angle historique ne permet ainsi pas d'affirmer que le différé d'imposition prévu par les dispositions en cause doit être maintenu en cas d'aliénation à titre gratuit.

7.4.

7.4.1. Sous l'angle de l'interprétation systématique, l'autorité précédente ne convainc pas lorsqu'elle soutient que l'art. 18a al. 1 LIFD, par rapport à l'art. 18 al. 2 LIFD, représenterait "une *lex specialis* en dérogeant à la règle selon laquelle le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation." L'art. 18a LIFD ne change en effet rien à la qualification dudit transfert, mais représente une exception quant au moment de l'imposition ou de la perception de l'imposition (cf. infra consid. 11). En outre, les recourants relèvent à raison que l'art. 18 al. 2 LIFD ne se réfère pas à la notion de donation et n'est pas plus explicite sur le terme d'aliénation que l'art. 18a al. 1 LIFD.

7.4.2. L'art. 18a LIFD peut néanmoins être considéré comme une disposition spéciale par rapport à l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. PETER LANG, *Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II*, IFF Forum für Steuerrecht, 2008, p. 112) et il reste ainsi pertinent d'examiner cette dernière disposition sous l'angle systématique.

Le terme d'aliénation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, qui se rapporte à la réalisation effective (*entgeltliche Veräusserung*), implique l'existence d'un gain, ce qui exclut la donation (cf. REICH, op.

cit., p. 408, 410; NOËL, op. cit., n° 47 s. ad art. 18 LIFD; REICH/VON AH, in Kommentar zum DBG, 3e éd., 2017, n° 25 s. ad art. 18 DBG).

On pourrait en déduire que, lu conjointement avec l'art. 18 al. 2 LIFD, la notion d'aliénation de l'art. 18a al. 1 LIFD devrait être comprise comme se rapportant à la réalisation effective et donc exclure la donation (dans ce sens, JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2e éd. 2011, p. 93 s.; la même, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd., 2017 [Kommentar DBG], n° 15 ad art. 18a LIFD avec référence à la pratique du canton des Grisons; voir aussi REICH/VON AH, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3e éd. 2017, n° 52m ad art. 8 LHID). Ce raisonnement perd toutefois de vue que, contrairement à l'art. 18 al. 2 LIFD, l'aliénation de l'art. 18a al. 1 in fine LIFD ne porte pas sur un bien de la fortune commerciale, puisque le différé d'imposition suppose que le bien ait été transféré dans la fortune privée, et ne nécessite pas un gain, puisqu'il n'est pas ici question, comme dans le cadre de l'art. 18 al. 2 LIFD, de déterminer une opération entraînant un bénéfice en capital, mais uniquement d'examiner si l'aliénation en cause interrompt ledit différé. Les deux notions d'aliénation des art. 18 al. 2 LIFD et 18a al. 1 LIFD portant sur des circonstances différentes, on ne peut pas considérer que la notion de l'un doit s'imposer à celle de l'autre.

7.4.3. Par ailleurs, le système prévu par le législateur pour les cas de succession souligne la volonté de garder un lien avec l'exploitant (ou l'ancien exploitant) et de ne pas transférer la charge fiscale à une personne étrangère à l'exploitation. En effet, en cas de différé, il appartiendra aux héritiers qui reprennent l'exploitation commerciale d'assumer cette charge (art. 18a al. 3 LIFD), à savoir de supporter l'imposition des réserves latentes liées aux actifs d'exploitation cédés par les héritiers sortants (NOËL, op. cit., n° s 54 ss ad art. 18a LIFD).

7.4.4. En vertu de la réalisation systématique intervenant lors du passage d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, les réserves latentes rattachées à l'immeuble transféré sont soumises à l'impôt au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 et 2 LIFD). Un tel revenu est soumis à cotisations sociales (art. 3 et 9 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS; RS 831.10]; art. 2 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité [LAI; RS 831.20]; art. 27 de la loi fédérale du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain [LAPG; RS 834.1]; art. 17 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants [RAVS; RS 831.101]; Directive de l'Office fédéral des assurances sociales sur les cotisations des travailleurs indépendants et des personnes sans activités lucratives dans l'AVS, AI APG [DIN], état au 1er janvier 2022, ch. 1089). Le différé d'imposition prévu par l'art. 18a al. 1 LIFD portera également sur les charges sociales (cf. DIN ch. 1089, 1089.1, 1089.2). Ainsi, en retenant que la donation ne met pas fin au différé d'imposition, l'obligation de payer des cotisations sociales sur le revenu de l'activité lucrative indépendante est transférée au donataire. Or, il n'est pas satisfaisant sur le plan de la systématique légale, en particulier pour ce qui concerne la période postérieure à la donation (sur cette problématique, cf. infra consid. 11), d'imposer des charges sociales à un tiers, étranger à l'activité lucrative indépendante en cause, en raison uniquement du caractère commercial partiel de l'immeuble qui lui a été donné.

Par ailleurs, les recourants prétendent à tort dans leur duplique que le Tribunal fédéral ne pourrait pas prendre en compte la question des cotisations sociales puisque celle-ci n'aurait pas été abordée dans l'arrêt attaqué. En effet, le Tribunal fédéral, qui examine librement le droit fédéral (cf. supra consid. 2), n'est pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par les recourants, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (cf. [ATF 135 III 397](#) consid. 1.4; [133 II 249](#) consid. 1.4.1; arrêt [2C_849/2018](#) du 18 septembre 2019 consid. 2.1).

7.4.5. La réforme de l'imposition des entreprises II et l'art. 8 al. 2bis LHID en particulier portent notamment sur l'imposition du gain immobilier dans le système dualiste (Message RIE II; FF 2005 4557; sur cette notion et celle de système moniste, cf. Message RIE II; FF 2005 4555; OBERSON, op. cit., p. 360). Sur le plan systématique, il est ainsi cohérent de considérer que la notion d'aliénation de l'art. 8 al. 2bis LHID, et donc de l'art. 18a al. 1 LIFD qui a la même teneur (cf. infra consid. 13), devrait correspondre à celle de l'art. 12 LHID, qui porte sur l'imposition du gain immobilier.

La loi prévoit que toute aliénation est imposable (art. 12 al. 2 LHID). La notion d'aliénation est vaste et couvre tous les transferts de propriété au sens du droit civil (cf. arrêt [2C_704/2013](#) du 1er mai 2014 consid. 3.1, in Archives 82 p. 750, 83 p. 243, StR 69/2014 p. 544, StE 2014 B n° 42.1 5; OBERSON, op. cit., p. 361). La loi précise que l'imposition du gain immobilier est différée en cas de donation (art. 12 al. 3 let. a LHID). L'imposition est reportée jusqu'à nouvelle aliénation imposable (cf. arrêt [2C_797/2009](#) du 20 juillet 2010 consid. 2.3), soit jusqu'à ce qu'une cession à titre onéreux ait lieu.

On pourrait estimer qu'il devrait en aller de même dans le cadre de l'art. 8 al. 2bis LHID. La donation, qui ne génère pas de produit, devrait par conséquent être exclue de la notion d'aliénation de l'art. 18a al. 1 LIFD (dans ce sens, cf. DE MITRI/GANI, Passage de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée - Questions choisies concernant l'application du nouvel article 18a LIFD, in RF 7-8/2011 p. 576; THIERRY A. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, 2012, p. 240 n.b.p. 1159). Ce serait toutefois omettre que l'impôt sur le gain immobilier, comme son nom l'indique et comme le précise expressément l'art. 12 al. 1 LHID, requiert que l'aliénation soit accompagnée d'un gain (ce qui permet déjà en soi d'exclure la donation; cf. OBERSON, op. cit., p. 361 s.; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3e éd. 2017, n° 32 ad art. 12 LHID; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, in Recherches juridiques lausannoises [RJL], Nr. 51, 2011, p. 254) et que la loi prévoit expressément qu'une telle opération conduit à un report d'imposition (art. 12 al. 3 let. a LHID), ce qu'elle ne précise pas dans le cadre des art. 18a LIFD et 8 al. 2bis LHID. Au surplus, il faut relever que l'impôt sur le gain immobilier est un impôt réel (cf. [ATF 145 II 206](#) consid. 2.2.2 et 3.1) qui ne prend pas ou quasiment pas en compte la situation du contribuable (cf. VERREY, op. cit. in RJL, p. 90), alors que l'art. 18a LIFD porte sur l'impôt sur le revenu qui est un impôt personnel (cf. OBERSON, op. cit., p. 10). Ce dernier est donc attaché à la personne du contribuable, ce qui n'est pas le cas du premier. Ces différences empêchent a priori de se calquer pleinement sur le système prévu en matière d'impôt sur le gain immobilier.

7.4.6. Sur le vu de ce qui précède, une interprétation systématique penche aussi plutôt en faveur d'une notion d'aliénation couvrant la donation.

7.5.

7.5.1. Sous l'angle téléologique, comme déjà mentionné, il ressort des travaux préparatoires que l'un des objectifs visés par la réforme de l'imposition des entreprises II était d'alléger pour les entreprises l'imposition du passage de la fortune commerciale à la fortune privée, compte tenu de l'absence de liquidités générée par cette opération (cf. Message RIE II; FF 2005 4551, 4556 s. ch. 4.1, 4.3.2; supra consid. 7.3.2 ss). Nous l'avons vu, le législateur n'a pas traité spécifiquement des conséquences d'une aliénation à titre gratuit sur le différé (cf. supra consid. 7.3.3). On ne peut partant pas retenir qu'il aurait envisagé de maintenir celui-ci dans le cas d'une aliénation effectuée à titre gratuit et qu'il conviendrait dès lors de retenir que cette dernière notion, telle qu'elle figure à l'art. 18a al. 1 LIFD, exclut la donation.

Par ailleurs, l'imposition des amortissements récupérés au moment du transfert souligne que le but n'était pas en soi d'éviter toute imposition lorsqu'il n'y a pas de flux financier. L'objectif visé par le différé d'imposition était d'atténuer les conséquences fiscales d'un transfert d'immeuble de l'actif immobilisé dans la fortune privée et d'éviter qu'en cas de manque de liquidités, ce bien ne doive être vendu pour pouvoir payer les impôts découlant de la réalisation systématique. Le but était également de rapprocher les systèmes dualiste et moniste d'imposition des gains réalisés sur des immeubles commerciaux (cf. Message RIE II; FF 2005 4551, 4555 s. ch. 4.1, 4.3.1), en faisant en sorte que, comme dans le système moniste, le transfert du bien de la fortune commerciale à la fortune privée ne conduise pas à l'imposition des réserves latentes (cf. Message RIE II, FF 2005 4555 s. ch. 4.3.1). Rien n'indique que l'objectif aurait été de maintenir ce privilège, lorsque, dans un deuxième temps, le contribuable décide de remettre son immeuble à titre gratuit. On rappellera ici que l'impôt sur le gain immobilier prévoit expressément que la donation diffère l'imposition (art. 12 al. 3 LHID), ce que ne fait pas la loi pour l'art. 18a al. 1 LIFD.

L'opération de transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, qui déclenche une réalisation systématique, est interne à l'entreprise et, comme le relève l'Administration fédérale des contributions dans sa prise de position, vise le transfert entre deux masses de biens d'un même contribuable. Le report d'imposition ne s'étendait donc a priori pas aux conséquences induites par le transfert de l'actif à une personne tierce.

La réforme en cause visait les entreprises de personne et non les actes ultérieurs décidés par l'entrepreneur (ou l'ancien entrepreneur) dans le cadre de la gestion de ses biens privés. L'autorité précédente peut ainsi être suivie lorsqu'elle retient que le maintien du différé d'imposition en cas de donation, soit d'un acte qui appartient à la gestion de la fortune privée, irait au-delà du but poursuivi par la réforme de l'imposition des entreprises II. Au demeurant, on ne voit pas et les recourants n'expliquent pas en quoi la donation d'un immeuble serait une opération indispensable dans le cadre d'une restructuration ou du transfert d'une entreprise (deux éléments visés par la réforme en cause; cf. supra consid. 7.3.2). En particulier, on ne voit pas pourquoi l'agriculteur qui veut remettre son exploitation à l'un de ses enfants serait tenu, de son vivant, de donner certaines parcelles aux autres héritiers. Il peut rester équitable par d'autres biais, notamment en accordant la gratuité du logement ou un loyer modéré. Il en va différemment en cas de succession. Dans un tel cas, l'absence de possibilité de report de l'imposition (que prévoient expressément les art. 18a al. 3 LIFD et 8 al. 2quater LHID) pourrait empêcher le ou les héritiers reprenant l'entreprise de compenser les autres héritiers non exploitants, mettant ainsi en danger l'existence de celle-ci.

Les recourants ne peuvent rien tirer de la brochure explicative relative à la votation populaire du 24 février 2008. Telle qu'elle est formulée, elle ne permet en effet pas d'exclure que le législateur avait en tête un seul et même contribuable avant et après le différé d'imposition.

Enfin, il ressort des travaux préparatoires et du texte même de l'art. 18a al. 1 LIFD que le différé concerne l'imposition et non le paiement de l'impôt (cf. infra consid. 11.2). La plus-value prise par l'immeuble, y compris celle acquise postérieurement au passage dans la fortune privée, est alors imposée au titre de l'activité lucrative indépendante. Il est dès lors cohérent de considérer qu'un certain lien, une certaine unité de sujet, doit être maintenu entre l'exploitant (ou l'ancien exploitant) et l'immeuble qui conserve un "caractère partiellement commercial". Admettre que la donation interrompt le différé a pour avantage de clarifier la situation sur le plan de la fortune privée et commerciale et de ne pas transférer une imposition (et non seulement une dette d'impôt), ainsi que des charges sociales, sur un contribuable étranger à l'activité indépendante concernée. L'élément déterminant pour interrompre le différé réside dans le transfert du bien à un tiers et non dans le caractère onéreux ou non de l'opération. Le contribuable au bénéfice d'un différé d'imposition qui fait le choix de renoncer à une réalisation effective de son immeuble en préférant le remettre gratuitement ne peut pas tirer avantage de l'art. 18a LIFD. Par ailleurs, la règle voulant qu'en cas de décès, l'obligation fiscale découlant du différé d'imposition passe au conjoint survivant et aux descendants (Message RIE II; FF 2005 4578) résulte de la succession universelle (art. 560 CC) et ne permet pas de tirer des conclusions sur la notion d'aliénation au sens des dispositions concernées.

7.5.2. Une interprétation téléologique parle ainsi en faveur d'une notion d'aliénation englobant la donation.

7.6. La grande majorité de la doctrine considère que la donation ne constitue pas une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD et ce essentiellement pour des considérations liées à l'interprétation historique et systématique. En substance, les auteurs qui sont en faveur de la thèse des recourants relèvent que la donation ne constitue pas une réalisation effective des réserves latentes, respectivement ne conduit pas à un flux d'argent, et que partant elle ne peut être considérée comme une aliénation au sens des dispositions en cause (VERREY, op. cit., n. 36 ad art. 18a LIFD; VON AH, in Kommentar DBG, n° 15 ad art., 18a LIFD; REICH/VON AH, op. cit., n° 52m ad art. 8 LHID; MARKUS PFIRTER, Steuerliche Aspekte von Liegenschaften im Nachlass, StR 72/2017 p. 543; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n° 22 ad art. 18a LIFD; OBRIST, op. cit., p. 240 n.b.p. 1159; DE MITRI/GANI, op. cit., p. 576; VON AH, op. cit. p. 93 s; ERICH ETTLIN, USTR II, in ST 10/08 p. 764; MICHAEL BUCHSER, Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften, RF 2008/63 I p. 28). LANG conteste qu'une donation entraîne une réalisation

systématique et estime qu'englober un tel acte dans la notion d'aliénation serait contraire au but de la réforme (LANG, op. cit., p. 114).

LOCHER est d'un avis contraire et défend la qualification d'aliénation retenue dans la circulaire n° 26 (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2e éd. 2019, n° 11 ad art. 18a LIFD). Il considère que l'immeuble transféré dans la fortune privée reste partiellement un bien commercial, pour la durée durant laquelle court le différé d'imposition (LOCHER, op. cit., n° 7 ad art. 18a LIFD; d'autres auteurs relèvent l'existence de ce caractère hybride: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n° s 18 ss ad art. 18a LIFD; LANG, op. cit., p. 113; VON AH, in Kommentar DBG, n° s 8 s. ad art. 18a LIFD, OBRIST, op. cit., p. 242). Les revenus et rendements de l'immeuble, ainsi que la fortune sont imposés au titre de revenu et fortune de la fortune privée, alors que la plus-value l'est au titre de l'activité lucrative indépendante (cf. LOCHER, op. cit., n° 7 ad art. 18a LIFD; OBRIST, op. cit., p. 242 s). Considérant que l'acte de donation ne peut porter que sur un élément de la fortune privée, il considère que cet acte a pour effet de transférer la "part commerciale" de l'immeuble dans la fortune privée, ce qui justifie l'imposition des réserves latentes (LOCHER, op. cit., n° 11 ad art. 18a LIFD).

La thèse de LOCHER, suivie par l'autorité précédente, est convaincante. Seule la retenue d'un caractère hybride, soit d'un élément de la fortune privée conservant une part commerciale permet de justifier que la plus-value, acquise après le transfert ayant conduit au différé, puisse être considérée comme du revenu de l'activité lucrative indépendante, ce que souhaitait le législateur (cf. infra consid. 11.2). Elle est en outre conforme à la systématique fiscale qui veut que seul un bien faisant partie de la fortune privée puisse faire l'objet d'une donation (cf. arrêts [2C_501/2020](#) du 15 mars [2021](#) consid. 6.1.3; [2C_164/2009](#) du 13 août 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 531; NOËL, op. cit., n° 51 ad art. 16 LIFD; VERREY, op. cit., n° 34 ad art. 18a LIFD). De plus, elle permet d'éviter qu'un tiers soit imposé sur le revenu d'une activité lucrative indépendante et doive payer des cotisations sociales sur celui-ci, alors qu'il n'a aucun lien avec l'exploitation à l'origine de la qualification d'élément de la fortune commerciale de l'immeuble reçu (cf. supra consid. 7.4.4). Enfin, cette approche n'entre pas en contradiction avec l'allègement voulu par le législateur. L'impôt frappant la réalisation systématique en cas de passage de la fortune commerciale à la fortune privée est bel et bien différé et le propriétaire de l'immeuble reste libre de bénéficier de cet avantage en renonçant à l'aliénation de celui-ci à titre gratuit ou onéreux.

8.

Enfin, l'Administration cantonale ne peut être suivie lorsqu'elle fait valoir que les recourants ont bénéficié d'une contre-prestation sous la forme de la constitution d'un droit d'habitation sur la parcelle n° 54 ainsi que d'un droit au gain sur les parcelles n° s 54 et 375. Il ne s'agit en effet pas de contre-prestations, mais de réserves décidées unilatéralement par les donateurs. En revanche, on pourrait se demander si le fait d'accepter les charges fiscales et sociales liées aux réserves latentes ne pourrait pas être considéré comme une contre-prestation. Nous serions alors en présence d'une donation mixte. Cela étant, cette question peut être laissée ouverte au vu de l'issue du litige et dans la mesure où elle n'empêche pas de devoir trancher la question de savoir si la donation est une aliénation au sens des dispositions en cause (concernant la problématique des donations mixtes; cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n° 23 ad art, 18a LIFD).

9.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, les règles d'interprétation, en particulier littérale, systématique et téléologique, penchent dans le sens retenu par l'autorité précédente et les autorités fiscales. Le terme d'aliénation prévu à l'art. 18a al. 1 LFD englobe ainsi la donation.

10.

Les recourants font valoir que le but de la collectivité publique est d'assurer l'imposition des réserves latentes dans le futur et de ne déclencher leur imposition immédiate que si l'imposition prorogée ne peut plus intervenir ultérieurement. Ils estiment que, dans le présent cas, l'acquisition par le donataire ne met aucunement en péril cette créance, notamment en raison des informations transmises au fisc par le contribuable désirant un différé d'imposition et des informations issues du registre foncier.

En l'occurrence, si le différé de l'imposition n'est envisageable que si le suivi des opérations de report d'imposition peut être assuré, notamment par le biais de mentions dans la comptabilité de l'entreprise

ou du registre foncier (Message RIE II; FF 2005 4557), on ne peut pas en déduire que dès que le suivi est possible, le différé est justifié.

Certes, sous l'angle de la réalisation systématique, l'imposition des réserves latentes s'effectue en principe lorsqu'une opération a pour effet d'empêcher une imposition ultérieure de celles-ci (OBERSON, op. cit., p. 139 ss). Toutefois dans le présent cas, il ne s'agit pas de savoir si les conditions permettant d'imposer des réserves latentes sont remplies, mais uniquement de déterminer si une donation interrompt l'exception à l'imposition immédiate de ces réserves en cas de réalisation systématique due au passage d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée (art. 18 al. 2 LIFD, 8 al. 1 LHID, 21 al. 2 LI/VD). Les possibilités d'imposer les réserves latentes auprès du donataire ne sont donc en l'espèce pas déterminantes.

11.

11.1. La donation devant être considérée comme une aliénation au sens de l'art. 18a al. 1 LIFD, celle-ci met fin au différé de l'imposition. Le moment exact du transfert dans la fortune privée ne ressort pas de l'arrêt attaqué. Toutefois, et dans la mesure où cette question a une quelconque portée dans le présent cas (si le transfert dans la fortune privée est quasi simultané à la donation, le différé d'impôt ne produit pas d'effet), il convient encore d'examiner si la plus-value prise par l'immeuble entre le report d'imposition prévu par les dispositions précitées et son aliénation ultérieure doit être considéré comme un revenu de l'activité lucrative indépendante (art. 18 LIFD), comme le retient l'Administration fédérale des contributions dans ses circulaires n° 26 et 28 (Circulaire du 3 novembre 2010 portant sur l'imposition des bénéficiaires de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, p. 4), ou si, au contraire, seule la plus-value jusqu'au différé doit être soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu et que la plus-value prise par l'immeuble après le différé constitue un gain en capital exonéré issu de l'aliénation d'un élément de la fortune privée du contribuable (art. 16 al. 3 LIFD) et, sur le plan de l'ICC, un gain soumis au régime de l'impôt spéciale sur les gains immobiliers (art. 12 LHID; art. 61 ss LI/VD). En d'autres termes, il s'agit de déterminer si le législateur entendait instaurer un système de report d'imposition ou un système de report de paiement de l'impôt (DE MITRI/GANI, op. cit., p. 569).

11.2. L'art. 18a al. 1 LIFD précise qu'en cas de report, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et que l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble. En se référant à la "nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu", l'art. 18a LIFD souligne que l'imposition va au-delà du moment où l'impôt a été différé et porte donc également sur la plus-value prise par l'immeuble lorsqu'il fait partie (partiellement) de la fortune privée. Le texte légal plaide donc en faveur de la position de l'Administration fédérale des contributions (cf. VERREY, op. cit., n° 25 ad art. 18a LIFD; LANG, op. cit., p. 113). Sur le plan de l'interprétation historique, le législateur a clairement indiqué qu'il souhaitait que l'ensemble de la plus-value soit imposé par le biais de l'impôt sur le revenu de l'activité lucrative indépendante en refusant la proposition de la commission du Conseil des Etats qui voulait un différé du paiement de l'impôt (cf. supra consid. 7.3.3; également intervention du Conseiller aux Etats Germann; BO 2007 E 212; VERREY, op. cit., 26 et 29 ad art. 18a LIFD; DE MITRI/GANI, op. cit., p. 570 s; d'un avis contraire RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n° 20 ad art. 18a LIFD). Le choix du législateur lie le Tribunal fédéral (art. 190 Cst.). Les inconvénients qu'amènent le caractère hybride du bien transféré sous l'angle de la systématique légale (cf. DE MITRI/GANI, op. cit., p. 571 s.; VERREY, op. cit., n° 27 ad art. 18a LIFD) ne sauraient l'emporter sur les résultats des interprétations littérale et historique précitées.

12.

Les recourants font valoir que la donation du 9 décembre 2011 est intervenue quelques jours après l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 dans la cause **2C_11/2011** (publié ultérieurement aux **ATF 138 II 32**), lequel prévoyait que les privilèges mentionnés aux art. 8 al. 1 et 12 al. 1 LHID pour les immeubles agricoles ou sylvicoles ne s'appliquaient pas aux terrains non bâtis situés intégralement en zone à bâtir qui ne constituent pas une "aire environnante appropriée" d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles (consid. 2.2 et 2.3). Précisant qu'avant cette jurisprudence, la donation des immeubles en cause aurait été sans conséquences fiscales, hormis la récupération des amortissements, ils se plaignent de ne pas avoir pu se déterminer en connaissance de cause, comme ont pu le faire les autres indépendants, non exploitants agricoles. Ils ajoutent que cette situation leur coûte plus du quatre cinquièmes de leurs économies.

En l'occurrence, l'autorité précédente relève à juste titre qu'en règle générale une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée (cf. [ATF 142 V 551](#) consid. 4.1; [135 II 78](#) consid. 3.2). En particulier, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de rappeler ce principe en lien avec la pratique adoptée le 2 décembre 2011, même si l'immeuble concerné avait été aliéné avant cette date (cf. arrêts [2C_199/2017](#) du 12 juin 2018 consid. 3.6.1 in RDAF 2020 II 62; [2C_957/2017](#) du 22 décembre 2017 consid. 3.4 s). Les potentielles lourdes conséquences pour les économies des recourants de l'[ATF 138 II 32](#) ne sauraient influencer l'interprétation des dispositions en cause, qui touchent d'ailleurs tous les indépendants et non seulement les exploitants agricoles.

V. Impôts cantonal et communal

13.

Les dispositions légales applicables en matière d'ICC, à savoir l'art. 8 al. 2bis à 2quater LHID et l'art. 21a LI/VD, ont un contenu identique à l'art. 18a LIFD et ni la LHID, ni la LI/VD ne précisent ce qu'il faut entendre par "aliénation" au sens de l'art. 8 al. 2bis LHID et 21a al. 1 LI/VD. Il peut ainsi être renvoyé aux considérants relatifs à l'IFD (cf. supra consid. 5 ss).

14.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC. Succombant, les recourants supporteront les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2011.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonal et communal 2011.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

4.

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

Lausanne, le 11 avril 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : A. de Chambrier