

VD_OMNI FI.2020.0019 vom 21. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0019

FR: VD_OMNI FI.2020.0019 du 21 octobre 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0019 del 21 ottobre 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Démolition d'un bâtiment abritant un commerce de vins, qui faisait partie de la fortune privée du recourant et dans lequel ce dernier et son épouse étaient domiciliés, puis constitution d'une PPE et construction d'un nouveau bâtiment abritant 30 appartements - dont 18 ont été vendus et 11 loués, le dernier étant habité par les recourants - ainsi que les locaux du commerce de vins. L'autorité intimée a considéré que l'opération immobilière relevait du commerce professionnel d'immeubles plutôt que de la gestion de la fortune privée, de sorte que la vente des 18 lots PPE était imposable comme revenu d'une activité lucrative indépendante; elle a admis que, lors de la constitution de la PPE, l'ensemble des lots étaient passés de la fortune privée à la fortune commerciale du recourant, transfert qui était soumis à l'impôt sur les gains immobiliers; elle a estimé que les lots utilisés par les recourants pour leur propre usage ou loués étaient repassés dans la fortune privée du recourant, transfert qui était imposable au titre de l'impôt sur le bénéfice de l'activité lucrative indépendante. Confirmation de l'imposition du bénéfice provenant de la vente des 18 lots PPE comme revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles. Les lots en question sont passés de la fortune privée dans la fortune commerciale. Rejet à cet égard de l'argument tiré du principe de la prépondérance selon lequel le recourant a conservé la majorité (en millièmes et en surfaces de plancher) des lots PPE: les parts d'étages constituant des immeubles distincts, l'attribution à la fortune commerciale ou privée doit être opérée pour chaque part prise isolément. En revanche, les lots utilisés par les recourants ou loués sont demeurés dans la fortune privée du recourant. S'agissant de ces lots, il n'y a donc pas eu de transfert (imposable) dans la fortune commerciale, ni de retransfert (imposable) dans la fortune privée. Admission partielle du recours, annulation de la décision attaquée

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), 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

La décision attaquée rejette à la fois la réclamation dirigée contre la décision de taxation du 14 janvier 2016 (impôt sur les gains immobiliers 2012) et celle dirigée contre la décision de taxation du 28 août 2017 (ICC et IFD de la période 2014). L'autorité intimée s'est prononcée sur trois points: - (i) elle a confirmé que le bénéfice provenant de la vente des parcelles *****-12 à *****-29 (lots B1 à B18 et dix places de parc) en 2014 était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles; - (ii) elle a confirmé que le transfert en 2012 de la parcelle n°***** de la fortune privée à la fortune commerciale du recourant était soumis à l'impôt sur les gains immobiliers; - (iii) procédant à une reformatio in pejus, elle a décidé que le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée du recourant, en 2014, de l'appartement (lot B19) utilisé par les recourants comme logement principal, des quatre places de parc, ainsi que des surfaces d'exploitation louées à C. _____, était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante. Ces questions sont réglées de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé. Dès lors, à l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le tribunal tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'ICC que l'IFD (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.).

E. 3

Les recourants ont requis, à titre de mesure d'instruction, qu'une audience soit convoquée, afin que puissent être recueillies les dépositions de F. _____, fondé de pouvoir auprès de la D. _____, et de G. _____, architecte-urbaniste – aujourd'hui retraitée – auprès de la Municipalité de *****. Le témoignage de F. _____ devrait apporter "des explications pertinentes sur les discussions entreprises avec la D. _____ dans le cadre de la conclusion du contrat de crédit de construction, en particulier s'agissant de la détermination des fonds propres exigés" de la part des recourants. Quant à G. _____, son audition est souhaitée, afin qu'elle confirme "que la Municipalité avait pour habitude de rendre attentif tout requérant d'une autorisation de construire au gabarit maximum autorisé par la législation communale". a) On rappelle que devant la CDAP, la procédure est en principe écrite (art. 27 LPA-VD). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A cet effet, l'autorité peut, notamment (art. 29 al. 1 LPA-VD), entendre les parties (let. a), recourir à la production de documents, titres et rapports officiels (let. d), aux renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e) et recueillir des témoignages (let. f). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). En outre, sauf disposition expresse contraire, les parties ne peuvent prétendre être auditionnées par l'autorité (cf. art. 33 al. 2 LPA-VD). Le droit d'être entendu découlant des art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. A lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins. Le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne

pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 171; 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76, 285 consid. 6.3.1 p. 299). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, l'autorité intimée a produit son dossier, tandis que les recourants ont déposé à l'appui de leur recours un bordereau de pièces, complété par la suite. La Cour de céans considère que les faits pertinents de la cause sont suffisamment établis sur la base de ces pièces. Elle estime que les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et, procédant à une appréciation anticipée, que les preuves qui lui sont encore proposées ne pourraient l'amener à modifier celle-ci. Dans ces conditions, point n'est besoin de tenir une audience aux fins de recueillir les dépositions des personnes précitées, ce d'autant que le litige a trait, comme on le verra, à des questions juridiques plutôt qu'à l'établissement des faits. Partant, les requêtes de mesures d'instruction sont rejetées.

E. 3.2

p. 422; arrêts TF 2C_866/2016 du 6 juin 2017, Archives 86 p. 135; 2C_41/2016 du 25 avril 2017 consid. 5.2, StE 2017 B 23.2 n° 54; cf. en outre sur ce point Markus Reich/Julia von Ah, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, op. cit., n. 48 ad art. 8 LHID; Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, Archives 75 p. 265 ss, en particulier pp. 274 et 281, ainsi que les références à la jurisprudence). L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique globale (cf. ATF 133 II 420 consid.

E. 3.3

p. 422s.). C'est donc en premier lieu le fait que l'immeuble serve effectivement à l'entreprise qui est déterminant. Les propriétés extérieures de l'immeuble, l'origine des fonds qui ont contribué à son financement, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable sont d'autres critères d'attribution possibles (cf. arrêts TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.1, RDAF 2013 II 410; 2C_802/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.2). Les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien en cause ne sont, en revanche, pas à prendre en considération (arrêt TF 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.1 et les réf.). Une longue durée de possession et le fait que, pendant une période assez étendue, aucune transaction immobilière n'a été effectuée ne permettent pas à eux seuls de considérer qu'un immeuble est devenu privé. Tel est en particulier le cas d'un commerçant d'immeubles qui conserve les immeubles acquis à des fins commerciales au titre de placement de fonds sur une longue durée (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/cc p. 127; arrêt TF 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 3.3). Du reste, un intervalle de 38, respectivement 35 ans entre l'achat et la vente des immeubles, qui plaide en faveur de la qualification des bénéfices réalisés comme gain en capital privé, peut être contrebalancé par d'autres indices allant dans le sens de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (arrêt TF 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.1). Par ailleurs, même si, en ce qui concerne les commerçants professionnels d'immeubles, il est en règle générale admis que les immeubles qu'ils acquièrent font partie de leur fortune commerciale, il se peut également qu'un commerçant d'immeubles achète occasionnellement un immeuble avec l'intention de l'occuper lui-même ou dans un but privé, puis réalise un gain lors de son aliénation. Dans de telles circonstances, il est vrai exceptionnelles, il se justifie de

considérer la vente comme un acte d'administration de la fortune privée et de ne pas soumettre le gain réalisé à l'impôt sur le revenu (cf. arrêt TF 2A.677/2004 du 3 novembre 2005 consid. 3.2). Enfin, le fait qu'un immeuble a été acquis dans un but de prévoyance professionnelle ne suffit pas à le qualifier d'élément de la fortune privée. En effet, la prévoyance professionnelle peut être assurée par des actifs appartenant à la fortune commerciale (cf. ATF 125 II 113 consid. 6b p. 124s., arrêts TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.1; 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 4.2). La comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale. Un élément de fortune - eu égard à sa fonction technique et économique - peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité (ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422). L'art. 18 al. 2 3 e phrase LIFD a introduit la méthode de la prépondérance – à la place de celle du partage de valeur ("Wertzerlegungsmethode"), qui était en vigueur sous le régime de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; en vigueur jusqu'à l'entrée en vigueur de la LIFD le 1^{er} janvier 1995). Lorsque des biens alternatifs (à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée) font l'objet d'un usage mixte (c'est-à-dire, d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée; par exemple, une maison privée utilisée accessoirement comme cabinet médical), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, lorsqu'un immeuble est concerné, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'article 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (arrêt TF 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2, avec renvoi à ATF 133 II 420 consid. 3.3 p. 423; voir aussi notice "Revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'article 18 LIFD/Extension de l'assujettissement aux bénéficiaires en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette méthode dans le nouveau droit", annexé à la circulaire no 2 de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 12 novembre 1992 [pub. in Archives 61 p. 507 ss], ch. 2.2; Noël, op. cit., n. 65-72 ad art. 18 LIFD; Reich/von Ah, op. cit., n. 54 s. ad art. 18 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2^{ème} éd., Bâle 2019, n. 138 s. ad art. 18 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^{ème} éd., Zurich 2016, n. 81 s. ad art. 18 LIFD). En présence d'un commerçant d'immeubles, la jurisprudence et la doctrine distinguent trois types d'immeubles: ceux qui sont destinés à la vente et constituent des immeubles-marchandises (actif circulant), ceux qui sont affectés directement à l'entreprise (actif immobilisé) et les immeubles de placement qui servent indirectement, au travers de leur rendement, d'investissement au profit d'une entreprise ou d'une personne de condition indépendante. En principe, les immeubles font partie de l'actif circulant du commerçant d'immeubles. Il n'est toutefois pas exclu qu'un commerçant d'immeubles détienne des immeubles de placement. De manière générale, un immeuble de placement

continue d'appartenir à la fortune privée du contribuable, sauf s'il a été acquis comme immeuble de réserve pour l'activité commerciale (arrêt TF 2C_866/2016 du 6 juin 2017 consid. 3.3 et les réf.; voir aussi Locher, op. cit., n. 47 ad art. 18 LIFD et les réf.). dd) On a vu ci-dessus qu'aux termes des art. 18 al. 2 LIFD et 21 al. 2 LI, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (1ère phrase). Les art. 18 al. 2 2 e phrase LIFD et 21 al. 2 LI assimilent le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée à une aliénation. De même, selon l'art. 8 al. 1 LHID, le produit de l'activité lucrative indépendante comprend notamment tous les bénéfices en capital provenant du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale. Le transfert d'un élément de la fortune commerciale à la fortune privée (prélèvement privé, "Privatentnahme") représente 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. Les réserves latentes résultent du fait que la valeur réelle d'un actif ou d'un passif respectivement dépasse ou est inférieure à sa valeur comptable. 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 les exonère (cf. art. 16 al. 3 LIFD) (Noël, op. cit., n. 58 ad art. 18 LIFD; Locher, op. cit., n. 97/98 ad art. 18 LIFD; Reich/von Ah, op. cit., n. 24 ad art. 18 LIFD). Lorsqu'ils ne servent plus à l'activité lucrative indépendante, tout en demeurant la propriété de l'intéressé, les actifs commerciaux doivent être requalifiés d'éléments de la fortune privée; ce passage constitue un cas de réalisation systématique (Noël, op. cit., n. 76 ad art. 18 LIFD; Locher, op. cit., n. 106 ad art. 18 LIFD; Reich/von Ah, op. cit., n. 32 ad art. 18 LIFD; v. en outre Thierry Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, Bâle 2012, pp. 210-212 et 223). Un passage dans la fortune privée de l'immeuble commercial peut également découler de l'application de la théorie de la prépondérance (cf. Thierry De Mitri/Raphaël Gani, *Passage de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée – Questions choisies concernant l'application du nouvel article 18a LIFD*, RF 2011 p. 564 s. not. 567). c) 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. 7 al. 4 let. b LHID – (sur cette distinction, voir

Markus Reich/Markus Weidmann, in: Zweifel/Beusch [éds], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]*, 3^{ème} éd., Bâle 2017, nos 46 ss 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 (Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterhelt, *Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht*, 2021, § 6 n. 169). d) En l'espèce, il convient d'examiner si la construction de l'immeuble sur la parcelle no 1194 relève de la gestion de la fortune privée ou du commerce professionnel d'immeubles. C'est en effet seulement dans ce second cas que les parts d'étages de la PPE constituée sur dite parcelle ont pu être transférées dans la fortune commerciale du recourant puis, pour certaines d'entre elles, repasser dans sa fortune privée.

E. 4

Les recourants font valoir pour l'essentiel que le projet réalisé sur la parcelle n°***** relève de la gestion de la fortune privée et non du commerce professionnel d'immeubles. Ils contestent dès lors la réalisation d'un revenu d'activité lucrative indépendante durant l'année 2014. Ils critiquent en outre la décision attaquée en ce qu'elle impose – au titre de l'impôt sur les gains immobiliers – le transfert de la parcelle ***** de la fortune privée à la fortune commerciale du recourant, puis – au titre de l'impôt sur le revenu – le retransfert de la fortune commerciale à la fortune privée de l'appartement servant de logement aux recourants, des quatre places de parc, ainsi que des surfaces d'exploitation louées à C._____. Seul le gain immobilier généré par la vente des dix-huit appartements correspondant aux lots PPE B1 à B18 (immeubles *****-12 à *****-29), ainsi que des dix places de parc (immeubles *****-7, *****-11, *****-13 et *****-16) devrait être assujéti à l'impôt spécial, conformément aux articles 61 et ss LI, à l'exclusion de toute autre imposition.

E. 5

avril 2012 consid. 8). Elle comprend la mise en œuvre du travail et du capital, le choix d'une organisation et le risque de l'entrepreneur, la durée et la planification de l'activité en cause, la participation visible au marché, l'intention de réaliser des gains; cela ne signifie pas qu'une activité à laquelle manqueraient certains de ces éléments cesserait

automatiquement d'être indépendante (Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, Archives 67 p. 97 ss, 106; voir aussi Yves Noël, in: Noël/Aubry Girardin [éds], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 2 ss ad art. 18 LIFD; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^e éd., 2021, § 7 n. 43 ss). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfiques (commerciaux) en capital (arrêt TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et les références). Il y a commerce d'immeubles lorsque le contribuable procède à des achats et à des ventes d'immeubles, non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement avec l'intention d'obtenir un gain (Yersin, op. cit., p. 102). Ainsi, une gestion immobilière professionnelle est requise pour que la simple gestion commerciale de son propre bien immobilier puisse exceptionnellement être qualifiée d'activité indépendante et non pas simplement d'investissement privé en capital (arrêts TF 2C_2/2020 du 4 mars 2020 consid. 2.7.1; 2C_107/2011 du 2 avril 2012 consid. 3.3). La jurisprudence a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: (a) le rapport étroit avec l'activité professionnelle; (b) la mise à profit de connaissances spéciales; (c) la manière de procéder systématique et planifiée; (d) la courte durée de possession; (e) la fréquence élevée des opérations; (f) l'utilisation de fonds étrangers; (g) le réinvestissement du gain; (h) la constitution d'une société de personnes (cf. Noël, op. cit., n. 17 et 22 ad art. 18 LIFD; Markus Reich/Julia von Ah, in: Zweifel/Beusch [éds], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, n. 16a-16f ad art. 18 LIFD; Yersin, op. cit., pp. 103/104). On peut également mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation; constitue en effet une indication en faveur d'une activité indépendante l'acquisition d'un immeuble avec l'intention de le vendre le plus rapidement possible avec un profit (arrêt TF 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 3.3). S'agissant de la casuistique, fournie, il a ainsi été jugé par le Tribunal fédéral qu'une procédure planifiée s'étendant sur plusieurs années dépassait le cadre de la simple gestion de fortune privée (arrêt 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 3.5). Ainsi, trois opérations immobilières sur des lots PPE en l'espace de sept ans dépassent la simple gestion de la fortune privée, même si la constitution d'une PPE pour faciliter la revente ne constitue pas en elle-même un indice déterminant de professionnalisation (arrêt 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013). Le commerce professionnel a été reconnu lors de la vente d'un chalet d'habitation construit par le contribuable, au vu de la courte durée de possession des biens avant leur vente, de la relation étroite entre l'opération immobilière et la profession antérieure du contribuable (carreleur), de l'utilisation de connaissances spécialisées acquises grâce son ancien métier, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance (construction financée à raison de 82% par des prêts bancaires) et le réinvestissement du bénéfice réalisé dans la rénovation d'un nouveau bien immobilier; le fait que l'opération en cause soit unique et ne relève pas d'une activité systématique et planifiée n'a cependant pas été jugé déterminant (arrêt 2C_218/2012 et 2C_819/2012 du 21 mars 2013, RDAF 2013 II p. 392 consid. 6.3/6.5). Le haut degré de financement de deux acquisitions d'immeubles locatifs par des fonds étrangers parle clairement contre l'acceptation d'une simple gestion de la fortune privée (arrêt 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.2; voir aussi arrêt 2C_228/2015 du 7 juin

2016 consid. 6.4.2). Il en va ainsi d'une opération financée à 90% par des fonds étrangers, ce d'autant qu'avant même d'obtenir l'autorisation de construire le projet modifié, les constructeurs, dont l'un était ingénieur, ont d'emblée procédé à la constitution d'une propriété par étage en vue d'en faciliter la vente future (arrêt 2C_18/2018 du 18 juin 2018 consid. 3.2; v. aussi arrêt 2C_550/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.2). Un contribuable qui se lance dans une opération immobilière qu'il présente comme tendant à l'acquisition de son propre domicile et poursuivant des buts liés à la prévoyance vieillesse, opération financée quasi entièrement par des fonds étrangers, n'est pas réputé gérer sa fortune privée, mais plutôt avoir une activité commerciale (arrêt 2C_1156/2012 du 19 juillet 2013 consid. 8.2.2). En revanche, on admettra qu'il y a une simple gestion de patrimoine privé lorsque le propriétaire construit un bâtiment résidentiel ou commercial sur sa propriété, afin de générer des revenus en les louant, même si une copropriété ou une PPE est constituée sur l'immeuble pour en augmenter la valeur et faciliter la vente (arrêt 2C_1204/2013 du 2 octobre 2014 consid. 2.4). De même, la location de ses propres immeubles relève de l'administration ordinaire de la fortune privée; on ne doit y voir une activité indépendante qu'avec une grande retenue (arrêt 2A.488/1998 du 26 juillet 1999 consid. 3b; v. en outre arrêts 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 3.3; 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.1.4). Tel est le cas si le contribuable a uniquement profité de la mise en valeur de sa parcelle par un tiers versé dans les affaires immobilières, mais sans implication personnelle de sa part, se limitant à jouer un rôle secondaire dans le cadre d'une opération immobilière conçue et réalisée par un tiers, en dehors de tout procédé systématique et planifié de sa part (arrêts 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.3; 2C_403/2009 du 1^{er} mars 2010). Il en va également ainsi de l'opération consistant à acquérir un terrain en société simple, à y construire un immeuble pour le louer à la société anonyme dont les associés sont actionnaires et à d'autres locataires privés et commerciaux (arrêt 2P.317/2005 du 3 avril 2006 consid. 2.1/2.3). Par ailleurs, le seul fait que la vente de trois appartements soit qualifiée d'activité commerciale lors de la construction de l'immeuble ne signifie pas encore que la location des appartements restants doive également être qualifiée d'activité indépendante, ni par conséquent que ceux-ci soient affectés au patrimoine commercial du contribuable; la qualification d'activité indépendante s'impose d'autant moins lorsque les appartements en question sont loués sur une longue durée et qu'aucune vente n'est prévue à long terme (cf. arrêt 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 4.2). Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres circonstances revêtant une intensité particulière. Dans tous les cas, les circonstances concrètes de l'espèce sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. arrêts TF 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 3.2; 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1; 2C_1007/2016 du 28 mars 2017 consid. 3.4; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références). Les critères de la durée de possession et du nombre de transactions sont particulièrement importants (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4e éd., 2021, n. 28a ad § 18). Le nombre de transactions doit toutefois être mis en relation avec l'importance de la fortune (Markus Reich, *Steuerrecht*, 3e éd., 2020, § 15 n. 22). Le recours à des fonds étrangers a également une signification particulière (Reich, *op. cit.*, § 15 n. 23). cc) Aux termes des art. 18 al. 2 LIFD, 8 al. 2 LHID et 21 al. 2 LI (3^{ème} phrase), la fortune commerciale comprend tous les

éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. 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 du TF 2C_332/2019 du 1^{er} 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 cet élément 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 déterminante (cf. ATF 133 II 420 consid.

E. 6

juillet 2012. Or, entre le 27 juillet 2012 et le 16 mai 2013, les dix-huit appartements et dix places de parc destinés à la vente ont été vendus à terme avec droit d'emption. L'autorité intimée a en outre relevé la fréquence élevée des opérations. Durant la période précitée, qui représente moins de neuf mois, le recourant a en effet vendu à terme dix-huit appartements et dix places de parc, à dix-huit acquéreurs différents et ceci, pour un prix total de 8'273'013 francs. L'autorité intimée a également retenu la mise en valeur de l'immeuble et la manière planifiée de procéder. Les recourants font valoir que la vente des dix-huit lots PPE et dix places de parc constitue une opération unique. Ils rappellent qu'ils ont conservé la majorité (que ce soit en termes de surface ou de millièmes) des parts d'étages. Ils font valoir que, dans un premier temps, le recourant projetait de construire sur la cave un bâtiment de quatre étages plus attique, comprenant 26 appartements. Ce n'est qu'après que le service communal de l'urbanisme lui a indiqué que la réglementation communale permettait un étage supplémentaire que le projet a été revu dans ce sens. Cette modification ne tendait donc pas à maximiser le gain. D'ailleurs, à cet égard, les recourants expliquent que les lots PPE de la promotion «*****» ont été offerts à la vente à un prix au m² compris entre 5'500 et 5'900 fr. Or, selon la plaquette de vente de la promotion immobilière «*****», les lots PPE d'un immeuble voisin (*****)) ont été mis sur le marché à un prix au m² – compris entre 7'500 et plus de 9'000 francs (prix/surface pondérée) – nettement plus élevé. Cela démontrerait qu'ils n'ont pas cherché à maximiser leur gain. A partir du moment où le recourant a constitué une propriété par étages et où les parts d'étages constituent des immeubles distincts, la vente des dix-huit lots PPE et dix places de parc ne saurait être envisagée comme une opération unique (cf. aussi consid. 6c/cc ci-après). Or, s'agissant de ces appartements et places de parc, qui constituent une part importante – à défaut d'être prépondérante en termes de millièmes et de surfaces – de l'ensemble, il est incontestable que la durée de possession par le recourant est brève et que les immeubles ont fait l'objet de transactions à une fréquence élevée. Quant au mode de procéder, on relève que le recourant a recherché un financement pour son projet, ce qui au vu de l'ampleur de l'opération consistant en un investissement global de 10'111'175 fr., n'était guère aisé et a nécessité un investissement temporel et personnel conséquent. A cela s'ajoute qu'il a constitué une PPE sur son immeuble (étant certes rappelé que, selon la jurisprudence, la constitution d'une PPE pour faciliter la revente ne constitue pas en elle-même un indice déterminant d'activité professionnelle et commerciale [arrêt TF 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.1]), afin de faciliter la vente des dix-huit appartements et ce avant même que le financement ne lui soit octroyé et que le permis de construire ne soit délivré par les services communaux. Enfin, le recourant a confié à E. _____ un mandat de courtage aux fins de procéder à ces ventes. Ce courtier immobilier a du reste établi une plaquette de vente

à cet effet (promotion «*****»). Comme on le voit, la mise sur pied de la promotion, prise dans sa globalité, a nécessité une planification considérable, qui excède les limites de la simple gestion du patrimoine privé. Par ailleurs, la comparaison de l'état des lieux avant et après la réalisation de la transformation complète du bâtiment n°***** permet de constater la mesure dans laquelle l'immeuble a été mis en valeur. En effet, après ces travaux, la valeur vénale de l'immeuble est passée de 3'350'000 fr. (selon la créancière gagiste) à 17'035'000 fr. (sur la base d'un prix moyen par millième de 17'035 fr.). Il est vrai au surplus que le fait de concevoir son projet immobilier de manière à utiliser entièrement les droits de bâtir n'est pas typique d'une activité commerciale. Aussi lorsqu'il s'agit de sa fortune privée, le propriétaire d'un bien immobilier est en effet en droit d'en faire pleinement usage, dans les limites de l'ordre juridique (arrêt TF 2C_1048/2013 du 25 août 2014 consid. 3.4). S'agissant de la comparaison avec les prix de la promotion "*****", elle n'est pas déterminante. D'une part, les prix peuvent varier considérablement d'un projet à l'autre. D'autre part, il ressort du registre foncier que les parts d'étages de la promotion "*****" ont été vendues en 2017, soit plus de quatre ans après les ventes à terme effectuées par le recourant. Or, il est notoire que les prix de l'immobilier ont augmenté durant cette période. ee) Dans leur réplique, les recourants se réfèrent à l'arrêt 2C_1048/2013 du 25 août 2014, où le Tribunal fédéral a admis une activité de gestion de la fortune privée. Si l'affaire à la base de cet arrêt présente certaines similitudes avec le cas d'espèce, elle s'en distingue à plusieurs égards, comme l'autorité intimée l'a relevé dans sa duplique. En premier lieu, le contribuable, qui avait acquis de son père et de sa sœur à un prix de faveur les immeubles concernés – supportant deux bâtiments –, avait d'abord entrepris des travaux d'entretien. C'est seulement dans un second temps, alors que ces travaux étaient apparus comme un mauvais investissement en raison de l'âge des bâtiments (datant de 1900 environ), qu'il avait décidé de les faire démolir et de faire construire un immeuble de plusieurs logements de trois étages plus un attique (six appartements au total). En deuxième lieu, la vente de quatre appartements était intervenue en 2010 et 2011, après que les travaux de construction ont débuté (en automne 2009; consid. 3.2 de l'arrêt en question). Apparemment, les appartements n'avaient donc pas été vendus à terme avec un droit d'emption, c'est-à-dire sur plans, comme cela a été le cas en l'espèce. En outre, le décalage temporel entre le début de la construction et les ventes indique que ces dernières n'étaient pas indispensables au financement de la promotion (même si le produit des ventes avait servi à rembourser le crédit de construction [consid. 3.3]), à la différence du présent cas. En troisième lieu, le projet en cause était d'une importance bien moindre qu'en l'espèce, puisqu'il portait sur six appartements au total. Le fait que, dans l'arrêt 2C_1048/2013, le Tribunal fédéral a considéré qu'il s'agissait encore de gestion de la fortune privée ne signifie donc pas qu'il doit en aller de même dans le cas particulier. c) aa) Les recourants font valoir qu'en appliquant le principe de la prépondérance, force serait d'admettre que la parcelle n°***** n'a jamais appartenu à la fortune commerciale du recourant. Selon leurs explications, il conviendrait de prendre en considération le fait que le recourant a conservé la majorité des millièmes de la PPE (soit 560/1000 èmes) et des surfaces de plancher du bâtiment (soit 1'950,06 m²) que ce soit pour leur propre logement, la location à C. _____ ou la location à des tiers. Dans sa réponse, l'autorité intimée objecte qu'en présence d'un immeuble dont la propriété a été scindée en lots PPE et qui est inscrit comme tel au registre foncier, l'analyse de la prépondérance doit être effectuée "lot par lot" et non en prenant en considération l'immeuble de base. bb) Selon la jurisprudence et la doctrine, lorsque plusieurs bâtiments faisant l'objet d'un usage mixte se trouvent sur le même

immeuble, le sol et les constructions constituent une unité d'un point de vue juridique. Afin d'attribuer ces éléments de fortune selon la méthode de la prépondérance, il y a lieu d'adopter une vue d'ensemble. Le traitement comptable différencié de parties d'immeubles n'est pris en compte fiscalement que si ces parties constituent des immeubles distincts au registre foncier, à la suite par exemple d'un morcellement (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cit., n. 90 ad § 18 avec renvoi à un arrêt du Tribunal administratif du canton de Schwytz du 26 août 2005). Sous le titre "Immeubles à utilisation mixte, considérés selon la LIFD comme fortune commerciale", le ch. 2.2 de la notice annexée à la circulaire no 2 de l'AFC du 12 novembre 1992, précitée, prévoit de même que: "Une séparation comptable de parties d'immeubles servant à des fins privées, effectuée avant l'entrée en vigueur de la LIFD, n'est reconnue fiscalement que si une inscription distincte a été opérée au registre foncier." Dans l'affaire à la base de l'arrêt précité 2C_298/2019, deux frères avaient reçu à titre d'avancement d'hoirie un terrain non bâti, sur lequel ils avaient fait construire un immeuble. Après la constitution d'une propriété par étages, trois appartements avaient été vendus pendant la construction, alors que quatre autres étaient loués à des tiers et que deux servaient de logements aux deux frères et à leurs familles. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a considéré que, s'agissant de l'attribution à la fortune commerciale ou privée, il y avait lieu de distinguer entre les appartements vendus et ceux qui étaient loués (consid. 2). Le Tribunal fédéral n'a donc pas adopté une approche "globale" de l'immeuble de base, mais il a distingué entre plusieurs catégories de lots, d'après l'affectation de ces derniers. cc) Dans le cas d'espèce, le recourant a acquis en 2002 la parcelle n°***** qui faisait partie de sa fortune privée. Par acte du 6 juillet 2012, le recourant a constitué sur la parcelle n°***** une propriété par étages de trente-trois parts correspondant à trente appartements (lots A1 à A11, B1 à B19), une cave à vin (lot A12), un parking (lot AB32) et un local divers (lot B20). L'inscription au registre foncier a été opérée le 23 juillet 2012. Ces parts de copropriété constituent des immeubles distincts (cf. art. 655 al. 2 ch. 4 CC). Au vu de ce qui figure ci-dessus (consid. 6c/bb), dès le moment où les parts d'étages constituent des immeubles distincts, l'attribution à la fortune privée ou commerciale selon la méthode de la prépondérance doit être opérée pour chaque part d'étages prise isolément et non pour l'ensemble des parts, correspondant à l'immeuble de base. Or, il n'apparaît pas que les parts en question, envisagées individuellement, feraient l'objet d'un usage mixte, à la fois privé et commercial. La méthode de la prépondérance ne trouve donc pas à s'appliquer en l'espèce. d) Ainsi, en envisageant les parts d'étages individuellement, on retient que le recourant a vendu une part importante (et même majoritaire d'un point de vue numérique, alors qu'elle représente moins de la moitié en termes de millièmes et de surfaces) des appartements dans le but de réaliser une plus-value à court terme (cf. consid. 6b/aa ci-dessus). Ces ventes réalisent le critère du réinvestissement, dans la mesure où elles ont permis de financer le projet (consid. 6b/bb). La durée de possession des appartements concernés a été brève et la fréquence des transactions élevées (consid. 6b/dd). Afin de réaliser le projet dans son ensemble, le recourant a recouru à des fonds étrangers dans une mesure qui dénote le caractère commercial de l'opération (consid. 6b/cc). La manière de procéder, consistant notamment à constituer une propriété par étages et à mandater une entreprise de courtage, relève également de l'activité commerciale plutôt que de la gestion de la fortune privée. Il en va de même de la mise en valeur de l'immeuble (consid. 6b/dd). Il s'ensuit que c'est à droit que l'autorité intimée a considéré que le bénéfice provenant de la vente des parcelles *****-12 à *****-29 (lots B1 à B18 et dix places de parc) en 2014 était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles. La

décision attaquée doit être confirmée sur ce point (i). Il reste à examiner si c'est à juste titre: - que l'autorité intimée a imposé, au titre des gains immobiliers réalisés durant l'année 2012, le passage de la parcelle n°***** de la fortune privée du recourant à sa fortune commerciale (ii); - que l'autorité intimée a imposé, au titre de l'ICC et de l'IFD de la période 2014, le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée du recourant, en 2014, de l'appartement (lot B19) utilisé par les recourants comme logement principal, de quatre places de parc, ainsi que des surfaces d'exploitation (lots A12 et B20) louées à C. _____ (iii).

E. 7

a) L'autorité intimée a considéré que, dès le moment où l'on retient que la promotion immobilière en cause s'inscrit dans le cadre d'une activité lucrative indépendante, les immeubles concernés (parts d'étages) font partie de la fortune commerciale du recourant. Comme le recourant détenait la parcelle n°***** dans sa fortune privée, il y avait donc eu transfert dans la fortune commerciale. L'autorité intimée a retenu que ce transfert avait eu lieu le 23 juillet 2012, date de l'inscription au registre foncier et donc de la constitution de la propriété par étages. L'autorité intimée a ensuite procédé à une nouvelle attribution des parts d'étages à la fortune privée ou commerciale, en se plaçant au moment de la fin des travaux de construction, en 2014 (cf. réponse, p. 11 ch. 54). Elle invoque à cet égard le principe de périodicité (réponse, p.

E. 10

ch. 51). Elle a considéré que les lots PPE utilisés par les recourants pour leur propre usage ou loués à la société C. _____ faisaient dorénavant partie de la fortune privée du recourant. Elle a donc admis que ces parts d'étages avaient été retransférées dans la fortune privée du recourant en 2014. Du fait de cette réalisation systématique, le gain en capital (fictif) calculé à partir d'un prix de sortie, diminué du prix d'acquisition et du prix de revient, pour chacun des lots PPE concernés, a été imposé au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante de la période 2014. Quant aux autres lots non vendus sans être utilisés par les recourants, l'autorité intimée a considéré qu'ils conservaient "une prépondérance commerciale". De cette manière, en cas de vente ultérieure, les éventuels gains réalisés seraient imposés au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante (duplique, p. 2). b) On pourrait considérer, avec l'autorité intimée, que A. _____ a fait l'apport de la parcelle n°*****, qui appartenait à sa fortune privée, dans son projet immobilier, dont on a retenu le caractère commercial, et que l'ensemble est ainsi devenu commercial. Il convient toutefois plutôt de distinguer entre les dix-huit appartements (et les dix places de parc) vendus, d'une part, et les lots (et quatre places de parc) conservés par le recourant, d'autre part. On a vu ci-dessus (consid. 6d) que la vente des dix-huit lots PPE et des dix places de parc relevait du commerce professionnel d'immeubles. S'agissant des lots PPE conservés par le recourant, il faut relever ce qui suit. L'ancien bâtiment construit sur la parcelle n°***** abritait le propre logement des recourants, ainsi que les locaux d'exploitation de C. _____. Jusqu'à la période fiscale 2012, l'immeuble dans son entier faisait partie de la fortune privée du recourant. S'agissant du projet immobilier entre-temps réalisé, le lot B19 correspond à l'appartement dans lequel les recourants ont emménagé le

E. 15

décembre 2014. De même, les lots A12 et B20 ont été affectés à l'usage de la société dont le recourant est l'actionnaire et l'administrateur et qui les loue. Les lots B19, A12 et B20

étaient ainsi voués à perpétuer l'affectation originaires de l'ancien bâtiment démolé. Le but recherché par A. _____ était donc de faire en sorte que son épouse et lui puissent conserver leur domicile sur le site, d'une part, et de construire un outil de production modernisé pour la société dont il est l'actionnaire et administrateur, d'autre part. Il apparaît dès lors que la construction et la valorisation en résultant des surfaces qui correspondent à ces trois lots s'inscrivent dans la gestion de la fortune privée du recourant. L'autorité intimée l'a elle-même admis, dans la mesure où elle a considéré que les trois lots en question avaient été retransférés dans la fortune privée du recourant. Le recourant a par ailleurs conservé la propriété des lots A1 à A11, soit des appartements loués à des tiers. On peut a priori hésiter sur le point de savoir si les appartements en question constituent des immeubles de placement – parce qu'ils sont loués sur le long terme – ou des objets gardés en réserve pour le commerce d'immeubles. Les recourants mettent en avant sur ce point leur volonté de conserver la majorité des surfaces, afin de se ménager une source de revenu pérenne. Or, selon la jurisprudence, le fait qu'un propriétaire fait construire des immeubles résidentiels ou commerciaux sur son bien, en vue de générer des revenus tirés de leur location, relève normalement de la gestion de la fortune privée, même si une propriété par étages est constituée aux fins d'augmenter la valeur de l'immeuble et d'en faciliter la vente (cf. arrêts TF 2C_298/2019 précité consid. 3.4; 2C_1204/2013 du 2 octobre 2014 consid. 2.4). Le simple fait de louer ses immeubles ne constitue pas une activité lucrative indépendante, peu important à cet égard que le patrimoine soit important et qu'il soit géré de manière professionnelle, en tenant une comptabilité commerciale (arrêts TF 2C_298/2019 précité consid. 4.2; 2C_890/2018 du 18 septembre 2019 consid. 5.4). Lorsque les immeubles sont loués sur la durée et qu'il n'est pas question de les vendre, même sur le long terme, ils font en principe partie de la fortune privée (arrêt TF 2C_298/2019 précité consid. 4.2). Tel est le cas en l'espèce, puisque le recourant a, dès l'achèvement de la construction, mis ces onze appartements sur le marché locatif et que rien n'indique en l'état qu'il envisage de les vendre. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que ces appartements sont eux aussi demeurés dans sa fortune privée. c) Au vu de ce qui précède, les lots B19, A12 et B20 (et quatre places de parc), ainsi que A1 à A11 sont demeurés dans la fortune privée du recourant. L'imposition au titre des gains immobiliers résultant du transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale ne peut porter que sur les lots vendus en 2014 (lots B1 à B18 et dix places de parc), à l'exclusion de ceux qui sont demeurés dans la fortune privée du recourant. La décision attaquée doit être annulée sur ce point (ii) et la cause renvoyée à l'autorité intimée, afin qu'elle détermine l'impôt sur le gain immobilier dû en raison du transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale des lots B1 à B18 et des dix places de parc. Par ailleurs, du moment que les lots B19, A12 et B20 (et quatre places de parc) n'ont pas été transférés dans la fortune commerciale du recourant, il n'y a pas lieu d'admettre qu'ils ont été retransférés dans sa fortune privée, avec pour conséquence une imposition au titre de l'ICC et de l'IFD en vertu d'une réalisation systématique. La décision attaquée doit donc être annulée sur ce point (iii). 8. a) Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre partiellement le recours. La décision attaquée est annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants du présent arrêt (en part. consid. 7c ci-dessus). b) Le sort du recours commande que les recourants supportent un émoulement judiciaire réduit aux deux tiers (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Le montant de cet émoulement sera arrêté conformément à l'art. 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 (TFJDA; BLV

173.36.5.1). c) Pour les mêmes raisons, des dépens réduits seront alloués aux recourants (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), créanciers solidaires. Cette indemnité, fixée conformément à l'art. 11 al. 1 et 2 TFJDA, sera mise à la charge du Département cantonal dont dépend l'autorité intimée.

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