

VD_OMNI FI.2023.0010 vom 31. Oktober 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-10-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0010

FR: VD_OMNI FI.2023.0010 du 31 octobre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0010 del 31 ottobre 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de l'imposition du gain résultat de la vente d'une part de copropriété en tant que revenu provenant d'une activité lucrative indépendante de commerçante d'immeubles. Plusieurs indices conduisent en effet à qualifier l'opération de commerciale: - la durée de la période de possession doit être relativisée; l'immeuble faisait partie du périmètre d'un syndicat d'améliorations foncières et la vente est intervenue deux ans seulement après l'entrée en vigueur du nouvel état; - grâce à son expérience professionnelle et aux divers mandats qu'elle a pu exercer, la contribuable a acquis des connaissances directes et indirectes qu'elle a pu mettre à profit dans le cadre d'une activité commerciale; - les immeubles acquis par la contribuable n'ont jamais été destinés à abriter son habitation et la vente de l'un d'entre eux a permis de financer le solde des travaux d'équipements collectifs entrepris sur l'autre; - la contribuable s'est associée en société simple et les copropriétaires associés poursuivaient par l'acquisition de l'immeuble vendu un but commun de placement de capitaux et d'obtention d'un revenu locatif. Compte tenu de l'étanchéité des périodes fiscales, la contribuable ne saurait invoquer utilement l'imposition ultérieure de la vente de son autre immeuble au titre de gain immobilier privé; ceci d'autant moins qu'il n'est pas certain que cette dernière solution soit correcte.

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 confirme que le bénéfice provenant de la vente de la parcelle n°1284-2 en 2017 était imposable chez la recourante au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçante d'immeubles. La recourante conteste ce qui précède; elle fait valoir que le bien aliéné faisait partie de sa fortune privée, de sorte que cette vente génère la perception de l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Cette question est réglée 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

a) Aux termes de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. De même, selon l'art. 7 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), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. D'après l'art. 7 al. 4 let. b LHID, les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable sont exonérés de l'impôt; l'art. 12 al. 2 let. a et d est réservé. En droit cantonal, l'art. 19 al. 1 et 3 LI a une teneur similaire. L'art. 19 al. 3 LI précise toutefois que l'exonération ne vaut que pour les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune mobilière privée. b) Intitulé "Principe" et faisant partie de la Section 3 "Produit de l'activité lucrative indépendante", l'art. 18 LIFD a la teneur suivante: " 1 Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. 2 Tous 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. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante [...]." Aux termes de l'art. 8 al. 1 LHID, le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant (notamment) du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale. La fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 8 al. 2 LHID). Sur le plan cantonal, l'art. 21 al. 1 et 2 LI a une teneur pratiquement identique à l'art. 18 al. 1 et 2 LIFD. 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). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2 1ère phrase LHID). 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). Les gains qui ne sont pas frappés de l'impôt sur les gains immobiliers font partie du revenu ou du bénéfice imposable du contribuable (art. 61 al. 3 1ère phrase LI). bb) 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 (TF 2C_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 8.2; 2C_747/2010 du 7 octobre 2011 consid. 5.2, Archives 80 p. 609). Les deux impôts étant similaires, ils ne sauraient frapper le même objet. Les gains en capital sur des éléments de la fortune privée sont exonérés de l'impôt sur le revenu par une disposition expresse qui réserve l'impôt sur

les gains immobiliers pour le cas où ces gains proviennent d'un acte juridique assimilé à une aliénation d'immeuble (cf. art. 7 al. 4 let. b en relation avec l'art. 12 al. 2 let. a et d LHID). Dans un tel système, un état de fait relève soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les gains immobiliers: l'on examine dans un premier temps si l'on a affaire à un rendement de fortune – soumis à l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 7 al. 1 LHID – ou à un gain en capital – exonéré selon l'art.

E. 7

al. 4 let. b LHID – (sur cette distinction, voir Markus Reich/Markus Weidmann, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StH G]*, 3 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], 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 (TF 2C_906/2010 du 31 mai 2012 consid. 7.4). d) aa) Selon la jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable au titre du revenu) et un bénéfice (en capital) commercial provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (soumis à l'impôt sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. 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). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (cf. TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3). La notion d'activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 in fine LIFD est ainsi plus large que celles d'entreprise, de commerce ou d'activité professionnelle, qui supposent une unité organisée de travail et de capital (cf. ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120 s.; TF 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.6.3; 2C_385/2011 du 12 septembre 2011 consid. 2.1). Cette notion est identique à celle de l'art. 8 al. 1 et 2 LHID (TF 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.3; 2C_455/2011 du 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*, in : *Archives* 67 p. 97 ss, p. 106; voir aussi Yves Noël, in : *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, n. 2 ss ad art. 18 LIFD; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5 e éd., Bâle 2021, § 7 n. 43 ss). bb) 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 (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 (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 (cf. Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterhelt, *Schweizerisches Grundstücksgewinn-steuerrecht*, 2021, § 5 n. 47; Noël, op. cit., n. 17 et 22 ad art. 18 LIFD; Markus Reich/Julia von Ah, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 3 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2017, n. 16a-16f ad art. 18 LIFD; Yersin, op. cit., pp. 103/104): (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. 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 (TF 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 3.3). Chacun des indices mentionnés ci-dessus 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. 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*, 4 e éd., Zurich 2021, n. 28a ad § 18). Le nombre de transactions doit toutefois être mis en relation avec l'importance de la fortune (Markus Reich, *Steuerecht*, 3 e éd., 2020, § 15 n. 22). Le recours à des fonds étrangers a également une signification particulière (Reich, op. cit., § 15 n. 23). cc) Comme on l'a vu plus haut, la constitution d'une société de personnes constitue un indice d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée (TF 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5). Ce critère ne s'avère déterminant que lorsque le contribuable ne gère pas lui-même l'opération immobilière; dans le cas contraire, le critère en question devient secondaire (TF 2C_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.5). La notion de "société de personnes" doit en l'occurrence être comprise dans un sens large qui inclut les sociétés simples (cf. Peter Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48 DBG*, 2 e éd., Bâle 2019, n. 41 ad art. 18 LIFD). Selon la jurisprudence, en présence d'une société simple, il y a lieu de présumer l'existence d'une activité lucrative indépendante lorsque le contribuable, aux fins de réaliser une opération immobilière déterminée (par exemple dans un consortium de construction), s'associe avec une autre personne qui agit dans le cadre de son activité professionnelle et, d'entente avec

lui, assume la direction pour le compte des associés. Dans une telle situation, celui qui contribue au but commun seulement par un apport en capital doit se laisser opposer l'activité que son associé disposant de connaissances professionnelles déploie pour le compte de l'ensemble des participants, comme s'il s'agissait de sa propre activité lucrative (TF 2A.74/2003 du 8 septembre 2004 consid. 3.4 et les renvois, not. à l'ATF 122 II 446 consid. 3b p. 450; 2C_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.2; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 3.1; Locher, loc. cit.). Le fait qu'aucun des associés ne participe à la société simple dans l'exercice de son activité professionnelle n'exclut d'ailleurs pas l'existence d'une activité lucrative indépendante. Dans cette situation, la formation de la société simple et le fait que les membres de celle-ci ont éventuellement recouru à des professionnels qui constituent alors des auxiliaires dont les connaissances et le savoir-faire est attribué aux associés doivent également être pris en compte dans l'examen de l'ensemble des circonstances (TF 2A.74/2003 du 8 septembre 2004 consid. 3.4). dd) 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 (TF 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 commerce professionnel (TF 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 (TF 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 (TF 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.2; voir aussi 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 (TF 2C_18/2018 du 18 juin 2018 consid. 3.2; v. aussi 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 (TF 2C_1156/2012 du 19 juillet 2013 consid. 8.2.2). 4. a) Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a mis en avant plusieurs éléments qui conduisent à qualifier l'opération du 30 mars 2017 de commerciale, ce que conteste la recourante. aa) La recourante a fait l'acquisition le 19 décembre 2007 d'une quote-part d'un tiers de la parcelle n°*****. A la suite d'un remaniement foncier intervenu le 15 juin 2015, cet immeuble, devenu parcelle n°*****-2, a été réuni à la parcelle n°*****-1 pour former la parcelle ***** au nouvel état. La recourante détenait alors une part d'un tiers de 5'769/10'000 e de cette dernière parcelle, qu'elle a

vendu le 30 mars 2017. La durée totale de possession s'étend ainsi sur une période de neuf ans et trois mois; la recourante y voit un indice plaidant en faveur d'une qualification d'un gain en capital privé. Or, une longue durée de possession n'entre pas nécessairement en contradiction avec une qualification en tant qu'activité commerciale (cf. TF 2A.125/2007 du 14 avril 2008 consid. 3.2.1). Quoiqu'il en soit, pour l'autorité intimée, la durée de cette période devrait être relativisée. Elle rappelle que l'immeuble vendu fait partie d'un plan de quartier, dont la procédure d'adoption a duré plus de dix ans, approuvé finalement le 30 avril 2014. A cela s'ajoute que cet immeuble faisait partie du périmètre du SAF, dont la mention a été inscrite au registre foncier en 2007; il en résulte, pour les propriétaires, une restriction de leur droit de disposer, conformément aux art. 54 et 117 al. 2 let. b de la loi cantonale du 29 novembre 1961 sur les améliorations foncières (LAF; BLV 913.11). Dès lors, ces éléments conduisent effectivement à limiter en l'occurrence la portée du critère de la durée de la possession de l'immeuble. Comme l'observe l'autorité intimée, il appert du reste que moins de deux ans séparent l'entrée en vigueur du nouvel état parcellaire de la vente de l'immeuble. bb) L'autorité intimée s'est attachée ensuite à démontrer le rapport étroit entre la vente immobilière et l'activité professionnelle de la recourante, ainsi que la mise à profit par cette dernière de connaissances spéciales. Il est vrai que la formation et le parcours professionnel de la recourante n'ont pas de lien direct avec le secteur immobilier. Contrairement à ce qu'elle laisse entendre, la recourante n'est cependant pas dénuée de toute connaissance en matière immobilière. En outre, il n'est pas nécessaire que ces connaissances soient directement applicables pour qu'elles puissent profiter de manière synergétique à l'activité d'achat et de vente immobilière; il suffit pour que cet indice soit présent dans un cas concret de voir que la profession du recourant est par nature liée au domaine de l'immobilier lui permettant ainsi de mettre à profit ses expériences et (pré)connaissances dans ce monde (cf. arrêt FI.2020.0142 du 15 octobre 2021 consid. 6a). La recourante travaille depuis 2014 en qualité d'assistante administrative pour une entreprise de services de nettoyage et d'entretien de bâtiments. Elle explique que cette dernière ne fait ni vente, ni location, ni courtage de biens immobiliers. On relève cependant que tant l'activité de ***** que celle de ***** ne se limite pas à la fourniture de services de conciergerie professionnelle, mais s'étend également aux transactions immobilières. A cela s'ajoute que, de 2011 à 2016, la recourante était à la tête de la police des constructions et de l'urbanisme dans sa commune de domicile. Sans doute, les connaissances techniques ou la formation professionnelle d'un municipal ne sont pas absolument nécessaires au bon fonctionnement de son dicastère, comme la recourante le soutient; ceci d'autant moins que celui-ci est la plupart du temps assisté par un chef de service ou à tout le moins d'un mandataire technique. Il n'en demeure pas moins que cette fonction a permis à la recourante d'acquérir une certaine expérience dans le secteur immobilier dans sa commune. De 2006 à 2016, la recourante a par ailleurs fonctionné comme secrétaire du SAF dont le périmètre comprenait les parcelles nos ***** et ***** à l'ancien état. C'est du reste dans ce cadre qu'en 2007, elle a été approchée par le président d'alors du SAF, B. _____, avec lequel elle s'est associée – on y reviendra – pour acquérir la parcelle n°***** afin d'augmenter les droits à bâtir issus de la détention de la parcelle n°*****. Quant à la vente de la parcelle n°***** en 2017, elle est intervenue alors que la recourante avait, entre-temps, pu mener à bien l'approbation du plan de quartier en tant que membre de la municipalité et évaluer la potentiel de plus-value en résultant pour les propriétaires des parcelles incluses dans son périmètre. Ainsi, force est d'admettre que, grâce à son expérience professionnelle et aux divers

mandats qu'elle a pu exercer, la recourante a acquis des connaissances directes et indirectes qu'elle a pu mettre à profit dans le cadre d'une activité consistant à acheter et à vendre des immeubles. cc) Les parcelles acquises par la recourante n'ont jamais été destinées à abriter son habitation. La recourante admet elle-même que le but poursuivi par ces acquisitions n'était pas de se procurer un logement à des fins privées, mais visait en première vue le placement de capitaux à long terme et l'obtention d'un revenu locatif. Sur ce point, la jurisprudence insiste sur l'utilisation effective du bien immobilier vendu et le motif de son aliénation (cf. TF 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 et les références à la jurisprudence antérieure). Selon ses explications, la recourante a fait l'acquisition de la parcelle n°***** dans le but de construire sur ce terrain trois appartements à louer, qu'elle n'avait pas l'intention de vendre, notamment afin de s'assurer un revenu régulier. Il s'agissait pour elle d'un placement financier à long terme dans le cadre de sa gestion du patrimoine privée et de planifier d'ores et déjà les revenus à la retraite. Or, le simple motif d'acquisition à des fins de prévoyance ne saurait sans égard aux autres éléments du dossier permettre à un contribuable de se prémunir contre une imposition de la plus-value au titre de l'impôt sur le revenu (arrêt FI.2020.0142 déjà cité consid. 6d). Quant à la parcelle n°*****, la recourante en a acquis un tiers dans l'optique d'un futur regroupement avec la parcelle n°***** dans le cadre du remaniement, afin d'accroître ses droits à bâtir. Ses vœux ne s'étant en définitive pas réalisés, elle a aliéné cet immeuble avec ses associés. Auparavant, la recourante avait profité de l'opportunité offerte pour acquérir la parcelle n°*****, regroupée au nouvel état avec la parcelle n°***** pour former la parcelle n°*****, et constituer ensuite une PPE sur cet immeuble. La recourante fait sans doute valoir qu'elle n'avait aucun intérêt à conserver sa quote-part dans la parcelle n°***** au nouvel état; on relève cependant qu'elle a pu, grâce au produit de cette vente, financer le solde des travaux d'équipements collectifs concernant son projet personnel sur la parcelle n°*****. dd) Il appert surtout que la recourante s'est associée avec B. _____, architecte, et C. _____, entrepreneur en bâtiment et en travaux de génie civil, pour acquérir en copropriété la parcelle n°***** à l'ancien état. Il ressort en effet de ses explications que B. _____, président du SAF, avait initialement proposé au comité de ce dernier d'acquérir cette parcelle en commun, ce que la recourante, secrétaire, et C. _____, vice-président, ont accepté. Ils sont en effet partis de l'idée qu'à l'issue du remaniement, les droits à bâtir que chacun détenait déjà sur d'autres immeubles allaient être regroupés sur une même parcelle. On rappelle à cet égard que la société simple, définie par les art. 530 ss CO, est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (art. 530 al. 1 CO). Or, la constitution d'une société de personnes, parmi lesquelles la société simple, constitue en règle générale un indice d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée (TF 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5). Sur ce point, on rappelle que la qualification de société simple n'est pas exclue par le fait que l'immeuble ait été acquis en copropriété plutôt qu'en propriété commune, puisque la règle de l'art. 544 al. 1 CO est de droit dispositif (cf. arrêt FI.2020.0128 du 4 mars 2022 consid. 5 et 6a/aa, réf. citées). En l'occurrence, les copropriétaires associés poursuivaient par l'acquisition de cette parcelle un but commun de placement de capitaux et d'obtention d'un revenu locatif; on ne saurait retenir que ce but excluait la réalisation éventuelle d'un bénéfice en cas de vente de l'immeuble. Du reste, deux des associés au moins, B. _____ et C. _____, possédaient, de par leur profession, certaines connaissances en matière immobilière qu'ils étaient à même de mettre à profit pour la réalisation du but commun.

Cependant, il s'est avéré à l'issue du remaniement que le but initial ne pourrait être atteint, de sorte que les associés ont décidé de revendre la parcelle à un promoteur immobilier, réalisant ainsi un bénéfice substantiel représentant plus de quatre fois le prix d'acquisition, compte tenu de la plus-value résultant du classement de cet immeuble dans une zone constructible. Dans ces circonstances, la constitution d'une société simple est réalisée et il y a lieu de présumer chez chacun des associés l'existence d'une activité lucrative indépendante, conformément à la jurisprudence fédérale citée plus haut. Il importe peu que, chez la recourante, la réalisation du bénéfice ne soit pas la conséquence directe d'un procédé systématique et planifié, comme elle le soutient. b) La recourante se prévaut néanmoins de l'imposition du gain immobilier privé résultant des ventes en 2019 des quatre parts de la PPE constituée sur la parcelle n°*****. Elle rappelle que l'autorité de taxation a considéré à cet égard qu'elle ne pouvait être qualifiée de commerçante professionnelle d'immeubles, dès lors qu'elle n'avait pas de connaissances particulières dans le domaine immobilier. Comme le rappelle l'autorité intimée, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (cf. art. 123 al. 1 LIFD et 172 al. 1 LI). Il en résulte qu'en déterminant dans un cas d'espèce s'il y a ou non revenu imposable, l'autorité fiscale devra confronter son analyse aux principes constitutionnels de la légalité, de l'égalité et de l'imposition selon la capacité contributive (cf. Yves Noël, in : Commentaire romand, op. cit., n.16 ad art. 16 LIFD). Dans le cas d'espèce, l'autorité de taxation et l'autorité intimée ont toutes deux retenu, au terme de leur analyse fondée sur les principes susmentionnés, que le bénéfice réalisé par la recourante durant la période 2017 dans le cadre de la vente de la parcelle n°***** provenait de l'exercice par cette dernière d'une activité indépendante de commerce d'immeubles. Il importe peu que deux ans plus tard, la même autorité de taxation soit parvenue à une solution différente pour la parcelle n°*****; ceci d'autant plus qu'il n'est pas certain que cette solution soit correcte. Peu importe cependant, dès lors que ces dernières taxations sont au demeurant définitives. En outre, la recourante perd de vue que, en matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 p. 162; arrêts TF 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 6; 2C_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2; 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3). Il doit en aller de même lorsque l'erreur ou l'omission sont postérieures à la taxation contestée. La recourante ne saurait donc invoquer utilement le traitement fiscal appliqué à son égard lors d'une période fiscale suivante. c) Au vu de ce qui précède, c'est à droit que l'autorité intimée a considéré que le bénéfice réalisé par la recourante lors de la vente de la parcelle n°***** de ***** en 2017 était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles. 5. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande que la recourante supportent les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD. L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).