

# VD\_OMNI FI.2024.0082 vom 15. Juli 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-07-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0082](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0082)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0082 du 15 juillet 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0082 del 15 luglio 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Réalisation systématique résultant du transfert dans la fortune privée des contribuables d'une part de copropriété d'un immeuble faisant partie de la fortune commerciale de l'un d'eux, viticulteur. Bien que le recourant ait mis fin à l'affectation viticole de cet immeuble en 2010, les faits n'ont pas été portés à la connaissance des autorités fiscales avant la procédure de taxation de l'année 2011. En effet, le lot de copropriété n'a pas été mentionné en tant que tel dans la déclaration d'impôt 2010 des recourants et ces derniers ne peuvent pas être suivis lorsqu'ils affirment que l'autorité de taxation aurait pris acte en 2010 du passage en fortune privée du nouvel immeuble; en outre, le prélèvement privé n'a pas été dûment enregistré dans les comptes 2010. En conséquence, on ne saurait retenir que les recourants ont manifesté à l'égard de l'autorité fiscale – expressément ou par acte concluant –, de manière claire et dépourvue d'ambiguïté leur volonté de transférer le lot en question de la fortune commerciale dans la fortune privée. En outre, ceux-ci ont laissé entrer en force la taxation de l'année 2010, qui ne prenait pas acte du prélèvement privé. Rejet du recours et confirmation de l'imposition au titre du revenu de la valeur (différence entre la valeur vénale et la valeur comptable, avec déduction de la provision AVS) du lot transféré dans la fortune privée.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 LIFD, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le présent recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Appelé à se prononcer, comme dans le cas d'espèce, sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à

condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; CDAP FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

### **E. 3**

Dans leur réplique, les recourants ont requis du Tribunal qu'il ordonne à l'autorité intimée de produire "tout dossier permanent des immeubles" dont ils sont propriétaires. Dans sa duplique, l'autorité intimée a donné suite à cette réquisition, en joignant la "fourre" contenant les documents reçus du registre foncier (cf. let. E ci-dessus) dans leur intégralité (cf. écriture de l'autorité intimée du 20 décembre 2024 ch. 9). Le mandataire des recourants a pu consulter la totalité de ces documents. Dans leur écriture du 9 décembre 2024, les recourants ont fait valoir que l'autorité intimée n'avait pas répondu en particulier à la demande de production de la liste des amortissements immobiliers. En alléguant que l'Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, précédemment l'Office d'impôt du district de Nyon, tient "depuis fort longtemps" une récapitulation des amortissements des agriculteurs indépendants, ils ont requis que l'autorité intimée transmette également ce dossier permanent. Ils ont en outre réitéré leur demande tendant à ce que l'autorité intimée communique "toutes pièces et informations correspondant matériellement au dossier permanent des recourants qu'elle n'aurait pas déjà produites, en particulier sur les immeubles des recourants et leurs amortissements, voire de toutes informations permanentes concernant leur activité indépendante". Dans son écriture du 20 décembre 2024, l'autorité intimée répond que le dossier ne comporte pas de tableau des amortissements, parce que la comptabilité de l'exploitant du domaine est à cet égard déterminante (ch. 10). Au surplus, le document requis serait sans pertinence aux fins de démontrer que l'autorité fiscale avait connaissance de la création des lots PPE au moment de la taxation de la période 2010. Dans leur écriture du 20 janvier 2025, les recourants s'étonnent de ce qu'aucune liste des amortissements n'ait été produite, car il est selon eux de notoriété publique que le fisc a tenu et tient de telles listes pour les agriculteurs et ce aussi bien avant l'introduction de l'obligation des exploitants de tenir une comptabilité qu'après. Dans ces conditions, il y a lieu de retenir que les réquisitions de mesures d'instruction des recourants sont pour l'essentiel sans objet. La Cour de céans n'a en effet pas de raison de douter de la véracité des indications contenues dans la duplique de l'autorité intimée du 10 octobre 2024 (cf. let. E ci-dessus). Quant à la liste des amortissements, quoi qu'il en soit de son existence, les recourants ne démontrent pas en quoi elle serait pertinente pour la résolution du cas d'espèce et cela ne ressort pas non plus du dossier. Dans tous les cas, le présent arrêt est rendu sur la base des seules pièces du dossier.

### **E. 4**

a) aa) 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 [...]." Lorsqu'il dispose que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ("Verwertung" dans le texte allemand) ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante, l'art. 18 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase LIFD envisage la réalisation des réserves latentes – lesquelles résultent du fait que la valeur réelle d'un actif ou d'un passif respectivement dépasse ou est inférieure à sa valeur comptable – incorporées dans les éléments de la fortune commerciale. D'une manière générale, les réserves latentes sont considérées, fiscalement parlant, comme réalisées, dans trois hypothèses. En premier lieu, lorsque le bien incorporant la plus-value est aliéné ou, d'une autre manière, transformé en somme d'argent (ce qui suppose une contre-prestation effectuée en échange du bien aliéné), il y a réalisation effective. En deuxième lieu, la plus-value peut être matérialisée par son inscription dans la comptabilité; il s'agit alors d'une réalisation comptable. Troisièmement, le droit fiscal parle de réalisation selon la systématique fiscale ou de réalisation systématique, lorsqu'une transaction, sans entraîner de réalisation effective – faute de contre-prestation – ou comptable des réserves latentes, a pour effet d'empêcher une imposition ultérieure de celles-ci. L'idée est que, lorsque des biens sortent de la sphère assurant l'imposition des réserves latentes qu'ils contiennent, le droit fiscal assimile – par l'effet d'une fiction – cette sortie à un cas de réalisation. La plus-value est imposable, alors même que le bien reste dans le patrimoine du contribuable (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse,

## **E. 5**

Le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (cf. art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in: Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.], 4e éd., Berne 2022, pp. 638 et 650). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêts TF 9C\_723/2023 du 28 mars 2024 consid. 5.1; 2C\_3/2019 du 4 juillet 2019). Le contribuable est censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence d'une présomption – naturelle – d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). De son côté, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD et 180 al. 1 LI). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1). En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1). Cette rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à

savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (TF 2C\_81/2022, 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1 et réf.). a) En l'occurrence, selon leurs explications, les recourants avaient non seulement la volonté de procéder au passage du lot \*\*\*\*\*-1 dans leur fortune privée durant l'année 2010, mais ils ont aussi exprimé clairement ce qui précède à l'autorité de taxation, tant dans leur déclaration que dans les pièces qui accompagnaient celle-ci. Ils font valoir que cet immeuble est sorti de leur fortune commerciale au cours de l'année 2010, qui a été taxée sans imposer le gain en capital réalisé au passage de l'immeuble \*\*\*\*\*-1 dans leur fortune privée, en dépit des indications qu'ils avaient fournies dans leur déclaration. L'autorité fiscale aurait ainsi "implicitement" validé le transfert en fortune privée du nouveau lot en l'attribuant aux immeubles privés, sans pour autant imposer ce transfert, peut-être parce qu'elle a méconnu la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral (recours p. 13). Quoi qu'il en soit, l'imposition qui aurait dû intervenir en taxant la période 2010 ne pourrait être "rattrapée" dans la taxation de la période 2011. Selon l'autorité intimée en revanche, les recourants n'auraient pas exprimé de manière claire et sans équivoque leur volonté de sortir l'\*\*\*\*\*-1 de la fortune commerciale dans leur déclaration 2010. C'est seulement dans la procédure de taxation de la période fiscale 2011 que l'autorité de taxation aurait eu connaissance de la volonté des recourants de procéder à un transfert du lot \*\*\*\*\*-1 dans leur fortune privée. b) On rappelle qu'après avoir obtenu l'autorisation de morceler la parcelle n°\*\*\*\*\*, A. \_\_\_\_\_ a constitué le 17 novembre 2010 sur cette parcelle une PPE composée des deux lots \*\*\*\*\*-1 et \*\*\*\*\*-2. Auparavant, il avait obtenu l'autorisation d'y réaliser trois bâtiments locatifs et un garage souterrain. Il a également été admis par l'autorité compétente que le lot 15-1 ne soit plus assujéti à la LDFR. Le recourant indique en outre avoir obtenu en 2010 un crédit de construction de 12'500'000 fr. pour ce projet, avec constitution d'une cédule hypothécaire sur l'immeuble 15-1; il a conclu un contrat de prêt hypothécaire le 26 octobre 2010. Enfin, il a dessouché les vignes qui étaient plantées sur la surface correspondant au lot \*\*\*\*\*-1, à l'issue de la vendange de l'année 2010. On peut admettre, dans ces conditions, que A. \_\_\_\_\_ a mis fin en 2010 à l'affectation viticole de l'immeuble \*\*\*\*\*-1. Dans sa réponse du reste, l'autorité intimée n'a pas mis en cause le fait que les recourants ont effectué des démarches dans le but de sortir le lot \*\*\*\*\*-1 de la fortune commerciale au cours de l'année 2010. Elle soutient en revanche que les faits y relatifs – à l'exception du prêt hypothécaire – n'ont pas été portés à sa connaissance avant la procédure de taxation de la période 2011 (réponse du 11 juillet 2024 ch. 4 et ch. 16 p. 4). Elle fait valoir en outre que les recourants n'ont pas manifesté clairement à l'égard de l'autorité de taxation leur volonté de transférer le lot 15-1 dans leur fortune privée. Il convient dès lors d'examiner, d'une part, si et quand les recourants ont manifesté clairement et sans ambiguïté cette volonté à l'autorité fiscale et, d'autre part, si le transfert (prélèvement privé) a été comptabilisé. c) Il importe de s'en tenir au contenu de la déclaration d'impôt de la période fiscale 2010 qui, comme le rappelle l'autorité intimée, bénéficie d'une présomption d'exactitude. Les recourants ont déclaré des immeubles dans leur fortune commerciale et d'autres, dans leur fortune privée. Ainsi, ont été déclarées dans la fortune commerciale, avec destination agricole, les parcelles nos \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* de \*\*\*\*\*, n°\*\*\*\*\* de \*\*\*\*\* et nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* de \*\*\*\*\* . Pour l'indication de la valeur de l'ensemble de ces immeubles, les recourants ont repris tels quels, sans modification, les montants déclarés durant la période précédente; ils expliquent à cet égard que le lot \*\*\*\*\*-1 avait, jusqu'à sa valorisation, une valeur comptable nulle. La déclaration d'impôt comporte, sous les numéros de parcelles \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*,

\*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* de Founex, d'appartenance commerciale, l'indication sous la rubrique "Remarques" " Sortie de e x 1000m 2 le 24.10 ". L'autorité intimée relève, sans être contredite, que cette mention a été pour la première fois inscrite dans la déclaration d'impôt des recourants pour la période fiscale 2007 et qu'il s'agit donc d'un report de cette déclaration, sans caractère significatif. En outre, on ne voit pas que la consultation des déclarations d'impôt des périodes fiscales précédentes aurait permis à l'autorité de taxation de se rendre compte du passage d'une partie de la parcelle \*\*\*\*\* dans la fortune privée. En effet, la valeur fiscale (somme totale) des immeubles commerciaux détenus par les recourants à \*\*\*\*\* n'a pas varié d'une période à l'autre entre 2007 et 2012. Ont été déclarées dans la fortune privée des recourants les parcelles nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* de Founex; la première abrite un bâtiment habité par la mère du recourant et la seconde, trois bâtiments locatifs. En outre, les recourants ont déclaré pour la première fois durant cette période un immeuble privé situé à \*\*\*\*\* , sans désignation de parcelle, ni de lieu (en-dehors de la commune), sans indication quant à la dimension, avec une valeur fiscale de 700'000 fr. et la remarque suivante: "Construction en cours, fin des travaux prévus en automne 2012" . A cela s'ajoute que la déclaration 2010 indique pour la première fois, sous dettes privées garanties par gage immobilier: "CEN 1 ère consolidation \*\*\*\*\* [...] Fr. 1'000'000.-" et sous les autres dettes privées "CEN c/c construction \*\*\*\*\* 22.11.10 [...] Fr. 407'140.-" . Aucun intérêt passif n'a été déclaré en déduction du revenu; pour les recourants, cela signifierait qu'il s'agissait d'intérêts intercalaires pour une nouvelle construction. Constatant qu'il s'agissait d'un nouvel immeuble privé avec une valeur fiscale de 700'000 fr., l'autorité de taxation aurait certes pu interpeller les recourants à cet égard. Toutefois, dans la mesure où les recourants détenaient déjà au moins deux immeubles (nos 122 et 1301) en fortune privée sur le territoire de la commune de \*\*\*\*\* , dont l'un au chemin \*\*\*\*\* (parcelle no 1301), l'autorité de taxation pouvait supposer, sans que d'autres précisions ne lui soient fournies, que ces travaux concernaient l'une de ces deux parcelles. Peu importe que les droits à bâtir sur celles-ci fussent épuisés, ce qu'elle n'avait pas à vérifier; sur ce point, l'autorité intimée ajoute que le potentiel de construction n'est examiné que dans l'éventualité de déterminer la valeur vénale d'une parcelle. En outre, on gardera à l'esprit que l'autorité de taxation n'a pas eu connaissance de la constitution d'une PPE sur la parcelle n°\*\*\*\*\* , ni du fait que le recourant avait obtenu un permis de construire sur le lot n°\*\*\*\*\*-1. Sur ce point, l'autorité intimée doit être suivie lorsqu'elle soutient que la constitution d'une PPE sur un immeuble commercial n'implique pas son transfert dans la fortune privée. Par ailleurs, comme le relève l'autorité intimée, les travaux de construction des trois immeubles sur le lot en question n'ont pas débuté en 2010, mais bien le 26 avril 2011, ce que les recourants ne contestent pas. Or, la pratique de l'autorité fiscale vaudoise serait d'opérer le transfert dans la fortune privée d'un terrain précédemment utilisé pour l'activité agricole "au premier coup de pioche". Le recourant a sans doute morcelé en 2010 la parcelle \*\*\*\*\* , qui initialement avait une surface de \*\*\*\*\* m 2 , opération dont sont issues la parcelle n°\*\*\*\*\* et la parcelle no 15 nouvel état, sur laquelle une PPE a été constituée. Toutefois, la liste des parcelles figurant dans la déclaration d'impôt 2010 ne mentionne pas ce morcellement. L'autorité intimée indique à cet égard que c'est seulement dans la déclaration d'impôt de la période fiscale 2014 que l'immeuble \*\*\*\*\*-1 a été cité expressément dans la description des immeubles concernés avec mention de son adresse. La parcelle n°\*\*\*\*\* a, quant à elle, été mentionnée pour la première fois seulement dans la déclaration d'impôt de la période fiscale 2017. Or, il appartenait aux recourants, qui connaissaient la composition et la

modification de l'état de leur patrimoine, de fournir des renseignements complets et exacts aux autorités fiscales. Ainsi, le lot no 15-1 n'a pas été mentionné en tant que tel dans la déclaration d'impôt de la période 2010. Comme on l'a vu, c'est la parcelle no 15 qui a été déclarée comme élément de la fortune commerciale; elle n'a pas été mentionnée avec les investissements effectués pour la construction en cours. La taxation a donc été opérée sur la base des éléments déclarés par les recourants et ceux-ci ne peuvent pas être suivis lorsqu'ils affirment que l'autorité de taxation aurait "implicitement" validé le passage en fortune privée du nouvel immeuble en le plaçant parmi les immeubles privés. d) Les recourants insistent sur le lien que l'autorité de taxation aurait dû faire entre la teneur de la comptabilité 2010 de l'entreprise, jointe à la déclaration, et le contenu de cette dernière. On relève d'abord que dans cette comptabilité, les surfaces exploitées, qui représentent 30,02 hectares dont 14,36 en propriété, demeurent rigoureusement les mêmes que dans les comptes de l'exercice précédent; en particulier, la surface correspondant au lot \*\*\*\*\*-1, sur laquelle la vigne a pourtant été dessouchée en 2010, n'a pas été retranchée de ce total. Pour toute explication, les recourants font valoir que le lot \*\*\*\*\*-1 avait, jusqu'à sa valorisation, une valeur comptable nulle et que seuls les bâtiments, les plantes pérennes, les terres sous déduction de la provision sur terres et les améliorations foncières étaient valorisés au bilan. Dans ce cas, il est toutefois surprenant que la valeur comptable du poste "plantes pérennes", dans lequel les vignes sont activées, n'ait pas été réduite pour tenir compte du fait que les vignes avaient été dessouchées en 2010 sur une surface de 45 ares correspondant au lot \*\*\*\*\*-1. En outre, les amortissements comptabilisés en 2010 en relation avec les vignes (domaine des "Fancous") sont identiques à ceux effectués durant l'exercice précédent. Les immeubles sis chemin \*\*\*\*\* (adresse des futurs bâtiments locatifs) ont été portés dans le compte S1960 "Immobilisations corporelles immeubles hors exploitation" pour un investissement de 927'556 fr.05 et au bilan, dans le "Total des actifs hors exploitation" sous le compte 196. On relève d'abord que ces investissements sont enregistrés dans les comptes de l'entreprise du recourant, certes dans les immobilisations ou les actifs hors exploitation, ce qui constitue un indice les rattachant à la fortune commerciale. Les recourants font par ailleurs le lien entre les écritures comptables précitées et l'immeuble sis à Founex nouvellement déclaré dans la fortune privée avec une valeur fiscale de 700'000 fr. Or, les recourants ne sauraient valablement soutenir que ce montant correspond à 80% du montant comptabilisé de 927'556 fr.05, conformément à l'ancienne pratique de l'autorité intimée qui consistait à augmenter la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune d'un immeuble en construction à hauteur de 80% du montant des travaux en cours; le montant de 700'000 fr. s'écarte en effet sensiblement de 80% de 927'556 fr. = 742'044 fr. En outre, l'écriture comptable ne mentionnait pas le numéro de la parcelle concernée, ni la commune de situation; c'est seulement dans un extrait de compte ("Comptabilité financière: Détail inventaire immobilisations 2010") joint que l'adresse ("Treille 7") était mentionnée. A l'inverse, dans la déclaration d'impôt, le nouvel immeuble privé n'est mentionné qu'avec l'indication de la commune de situation. e) Ainsi, le prélèvement privé litigieux n'a pas été dûment enregistré dans les comptes 2010. En outre, on ne saurait dire que, dans leur déclaration d'impôt 2010, les recourants ont manifesté à l'égard de l'autorité fiscale – expressément ou par acte concluant –, de manière claire et dépourvue d'ambiguïté leur volonté de transférer le lot 15-1 de la fortune commerciale dans la fortune privée (ni d'ailleurs le moment auquel ce transfert devait intervenir). En effet, s'agissant de la déclaration d'impôt 2010, on a vu que le lot 15-1 n'y figurait pas, mais bien la parcelle no 15 de Founex, laquelle était (toujours) citée parmi les immeubles commerciaux. Un nouvel immeuble privé à Founex était certes

mentionné avec une valeur fiscale de 700'000 fr., mais le lien avec l'écriture de 927'556 fr.05 au compte S1960 "Immob. corporelles immeubles hors exploitation", écriture qui mentionnait l'adresse chemin de la Treille 7, n'allait nullement de soi, comme on l'a vu. En outre, non seulement les recourants ont déposé une déclaration d'impôt 2010 qui ne contenait pas de manifestation de volonté claire et dépourvue d'ambiguïté de transférer le lot PPE en question dans leur fortune privée, mais encore ils ont laissé entrer en force sans la contester la décision de taxation 2010 du 10 mai 2012, laquelle ne prenait pas acte de ce prélèvement privé, qu'elle n'imposait pas non plus. A cet égard, les recourants font valoir que lors du dépôt de leur déclaration d'impôt 2010, la nouvelle jurisprudence publiée aux ATF 138 II 32 n'avait pas encore été rendue. Or, selon la réglementation en vigueur avant ce changement de pratique, le lot 15-1 bénéficiait du régime privilégié prévu par les art. 18 al. 4 LIFD et 21 al. 4 LI, de sorte qu'en cas d'aliénation ou de transfert dans la fortune privée, seules les dépenses d'investissement étaient imposables au titre de l'impôt sur le revenu ("récupération" des amortissements); la part de terrain nu de la parcelle no 15 correspondant au lot 15-1 ayant toujours eu une valeur comptable de 0 fr., il n'y avait pas d'amortissements à récupérer, si bien que le transfert dans la fortune privée du lot 15-1 n'entraînait pas de conséquence fiscale au titre de l'impôt sur le revenu. A ce propos, l'autorité intimée relève d'ailleurs à juste titre que le fait que le lot en question n'avait pas de valeur au bilan rendait son transfert dans la fortune privée plus difficile à déceler, ce qui devait inciter les recourants à annoncer d'autant plus clairement ce transfert à l'autorité fiscale (duplicata du 10 octobre 2024 ch. 25), par exemple sous la forme d'une note à l'attention du taxateur. Il est vrai que, déposée le 30 novembre 2011, la déclaration d'impôt 2010 des recourants était antérieure de deux jours à l'arrêt 2C\_11/2011 du 2 décembre 2011 (publié ensuite aux ATF 138 II 32). Le Tribunal fédéral a jugé que cette nouvelle jurisprudence était en principe applicable à tous les cas pendants, indépendamment de la date de l'aliénation (cf. TF 2C\_199/2017 consid. 3.6.1 avec renvoi à 2C\_957/2017 consid. 3.4 et 3.5). Toutefois, la nouvelle pratique ayant été publiée au Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral seulement "au début mai 2012", on ne pouvait en principe reprocher à l'autorité de taxation de l'avoir méconnue dans les décisions rendues dans l'intervalle, pas plus qu'un mandataire professionnel n'était censé en avoir connaissance avant cette publication (cf. TF 2C\_467/2019 du 24 janvier 2020 consid. 5.5 avec renvoi à l'ATF 134 III 534). En l'occurrence, la décision de taxation de la période 2010 datée du 10 mai 2012 coïncidait pratiquement avec la publication aux ATF. Dès ce moment, la nouvelle pratique était censée connue selon la jurisprudence fédérale précitée. Les recourants, qui étaient représentés par un mandataire professionnel, ne pouvaient plus partir de l'idée que le prélèvement privé du lot 15-1 était (en l'occurrence, à défaut d'amortissements) neutre du point de vue de l'impôt sur le revenu, conformément à l'ancienne définition des immeubles agricoles. D'ailleurs, la réalisation (systématique) d'un tel immeuble est soumise à l'imposition du gain immobilier (cf. art. 61 al. 1 let. b LI), laquelle n'est pas intervenue en l'occurrence, ce qui montre que l'autorité fiscale n'avait pas pris acte – même au regard de la réglementation antérieure à la jurisprudence fédérale précitée – du transfert en fortune privée de l'immeuble en question. Les recourants devaient réaliser que, selon la nouvelle jurisprudence, ce transfert dans la fortune privée avait (dans le cas particulier) des conséquences au titre de l'impôt sur le revenu, puisqu'il entraînait l'imposition des réserves latentes et que la décision du 10 mai 2012 n'imposait pas ce transfert. S'ils entendaient opérer ce transfert en lien avec la période 2010, ils devaient former une réclamation contre la décision de taxation, au motif que l'autorité fiscale n'avait pas pris acte de leur volonté de

transférer le lot 15-1 dans leur fortune privée. Une réclamation formée pour ce motif aurait certes eu pour conséquence d'alourdir la taxation; le contribuable peut cependant être légitimé à le faire, notamment lorsque la modification de la taxation en défaveur du contribuable permet de réduire l'imposition lors d'une période ultérieure (cf. ATF 150 II 409 consid. 2.3.2; TF 9C\_142/2024 du 23 août 2024 consid. 1.3.3 s'agissant d'un prélèvement privé). C'est seulement avec le courrier électronique du 27 novembre 2014 du précédent mandataire des recourants, auquel ont succédé de nombreux échanges, qu'est apparue clairement la volonté des recourants de transférer l'immeuble 15-1 dans leur fortune privée. Or, à cette date, la taxation de la période 2010 était entrée en force et la procédure portait sur la période 2011, qui n'avait pas encore fait l'objet d'une décision de taxation. Ainsi, les recourants n'ont pas apporté la preuve leur incombant de ce que les éléments subjectif et objectif du prélèvement privé étaient réalisés en relation avec la période 2010. C'est seulement en lien avec la période 2011 que ces éléments sont clairement apparus. Cela conduit à confirmer l'imposition au titre du revenu d'un montant de 3'696'000 fr. – montant dont la quotité n'est pas contestée par les recourants – pour la période 2011, en raison de la réalisation systématique découlant du transfert du lot PPE 15-1 de la fortune commerciale dans la fortune privée des recourants.

#### **E. 6**

A titre subsidiaire, les recourants requièrent l'application des articles 18a al. 1 LIFD, 8 al. 2 bis LHID et 21a al. 1 LI. Ces dispositions prévoient que, 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. Conscients que la décision attaquée ne porte pas sur la question du différé, les recourants font valoir que "l'octroi du différé est déjà contenu dans l'objet du litige [puisqu'ils] demandent que le revenu de Fr. 3'696'000.- ne soit pas taxé en 2011". En argumentant de la sorte, les recourants se focalisent sur leurs conclusions. Les conclusions prises dans le recours ne sont toutefois recevables qu'à la condition de rester dans le cadre de la décision attaquée (cf. art. 79 al. 2 1ère phrase LPA-VD), qui constitue l'objet de la contestation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3). Or, en l'occurrence, la décision attaquée ne portait nullement sur la question du différé. Il s'ensuit que la conclusion subsidiaire prise par les recourants est irrecevable. Il appartiendra aux recourants de saisir l'autorité fiscale d'une demande correspondante, une fois le présent arrêt entré en force.

#### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable. Les recourants qui succombent doivent supporter les frais d'arrêt, solidairement entre eux; l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).