

# **BGer 2C 228/2015 vom 7. Juni 2016**

Bundesgericht, 2016-06-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_228\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_228_2015)

FR: TF 2C 228/2015 du 7 juin 2016

IT: TF 2C 228/2015 del 7 giugno 2016

## **Regeste**

Impôt cantonal et communal sur le revenu | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1**

D'après l' art. 42 al. 1 LTF , les mémoires de recours doivent être rédigés dans une langue officielle. Selon l' art. 54 al. 1 LTF , la procédure devant le Tribunal fédéral est conduite dans l'une des langues officielles (allemand, français, italien, rumantsch grischun), en règle générale dans la langue de la décision attaquée. Le recourant peut rédiger le mémoire de recours dans la langue (officielle) de son choix, qui ne doit pas nécessairement correspondre à celle de la procédure devant le Tribunal de céans (cf. arrêt 1B\_401/2013 du 13 février 2014 consid. 1.1). En l'occurrence, l'intéressé a recouru contre l'arrêt du 9 février 2015, rendu en langue française, au moyen d'un mémoire rédigé en allemand, procédé qui est admissible. Il ne fait toutefois valoir aucun motif qui justifierait de s'écarter de la règle de l' art. 54 al. 1 LTF . Partant, la présente décision est rendue en français, langue de la décision attaquée (cf. arrêt 2C\_467/2014 du 18 juin 2015 consid. 1).

### **E. 2.1**

La décision attaquée porte sur le calcul du revenu imposable du contribuable dans le canton de Vaud pour la période de taxation 2006 en matière d'ICC. Comme ce domaine relève du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l' art. 82 let. a LTF . L'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) confirme du reste expressément cette voie de droit, l'imposition du revenu étant une matière harmonisée au Titre 2, art. 7 ss LHID .

### **E. 2.2**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Il a en outre été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ) par le contribuable destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir au sens de l' art. 89 al. 1 LTF . Par conséquent, le recours est recevable.

### **E. 3**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Cependant, lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal est limité à

l'arbitraire ( ATF 134 II 207 consid. 2 p. 210; arrêts 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 2 et 2C\_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 2).

#### **E. 4**

Le recourant se plaint d'un établissement manifestement inexact et incomplet des faits par l'instance précédente. A son avis, le Tribunal cantonal aurait omis de constater dans l'arrêt entrepris que le but de la société simple était l'exploitation durable des immeubles et non pas leur vente, à laquelle l'intéressé était opposé. En outre, les juges cantonaux n'auraient pas examiné l'utilisation effective des immeubles et les faits ayant précédé la vente de ceux-ci. Finalement, ils se seraient trompés sur la façon dont les associés de la société simple avaient financé l'opération immobilière effectuée en 1998.

#### **E. 4.1**

A moins que les faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF ), le Tribunal fédéral est lié par les faits retenus par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ). Il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF ), il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ( ATF 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322).

#### **E. 4.2**

En ce qui concerne le but de la société simple, l'arrêt attaqué relève que les intéressés se sont associés "dans le but de faire l'acquisition [...] et d'exploiter les parcelles n os \*\* et \*\*\* du chapitre cadastral de la commune de B.\_\_\_\_\_". Les juges cantonaux ne mentionnent pas la vente de ces parcelles parmi les buts de la société, de sorte que la critique du recourant sur ce point est infondée.

#### **E. 4.3**

Le recourant expose ensuite quelle est l'affectation des immeubles de B.\_\_\_\_\_. Il reproche au Tribunal cantonal de ne pas avoir indiqué que ceux-ci abritent 100 logements d'habitation. L'arrêt du Tribunal cantonal est muet sur ce point. Pourtant, l'utilisation effective du bien en question est un critère dont il faut tenir compte dans l'examen du caractère (commercial ou privé) de l'opération (cf. infra consid. 6.3). Il y a donc lieu de compléter l'état de fait de l'arrêt attaqué en se fondant sur le contrat de société simple du 9 juin 1998 figurant au dossier. Le Tribunal fédéral retiendra sur cette base (cf. art. 105 al. 2 LTF ) que les immeubles en question comprennent 100 appartements loués.

#### **E. 4.4**

En relation avec les motifs de la vente des immeubles, l'intéressé explique les faits ayant conduit, d'après lui, à cette opération, en particulier la dégradation des relations entre les membres de la société simple et la modification des rapports de force à l'interne de celle-ci. Il soutient s'être initialement opposé à la vente et invoque un établissement manifestement

incomplet des faits à ce sujet. L'arrêt entrepris retient que le recourant s'était initialement opposé à la vente des immeubles en question (cf. arrêt attaqué, p. 13). Les juges cantonaux ont donc dûment tenu compte de cet élément. Quant aux circonstances précises qui ont conduit à cette vente, elles ne sont pas déterminantes dès lors que, comme on le verra ci-dessous (cf. infra consid. 6.4), la qualification juridique de l'opération litigieuse est suffisamment claire.

#### **E. 4.5**

Concernant le financement de l'opération immobilière effectuée en 1998, l'arrêt attaqué constate que l'achat des immeubles de B.\_\_\_\_\_ a été financé grâce à un prêt contracté par l'associée du recourant (cf. arrêt attaqué, p. 1) et que le contribuable a financé sa propre participation à l'opération en question entièrement par des fonds étrangers (cf. arrêt attaqué, p. 13). Au sujet de ce dernier élément, le recourant soutient que celui-ci serait "faux" (cf. recours, p. 5). Il n'apporte cependant aucun élément propre à démontrer l'arbitraire des constatations du Tribunal cantonal sur ce point. En effet, dans son argumentation, le contribuable se limite à rappeler que l'achat des immeubles litigieux a été financé par son associée (fait qui n'est d'ailleurs pas contesté), sans donner aucune information ni fournir aucune preuve sur la façon dont lui-même a financé sa participation à l'opération. Par ces critiques, le recourant ne démontre pas en quoi le Tribunal cantonal serait tombé dans l'arbitraire en retenant qu'il avait participé à l'opération en question entièrement grâce à des fonds étrangers. Le grief doit donc être écarté.

#### **E. 5**

Le recourant soutient ensuite que, du moment qu'il est domicilié à Zurich et qu'il n'a aucun rattachement économique dans le canton de Vaud, les autorités vaudoises n'auraient aucune compétence pour l'imposer sur le gain qu'il a touché à la suite de la vente des immeubles de B.\_\_\_\_\_. En particulier, il invoque le fait qu'il n'a jamais été inscrit dans le registre foncier comme propriétaire de ces immeubles et qu'il n'exploite pas d'entreprise ou d'établissement stable dans le canton de Vaud.

#### **E. 5.1**

Dans le canton de Vaud, sont notamment imposables en raison de leur rattachement économique les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour dans le canton et qui sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis dans le canton (cf. art. 4 al. 1 let . c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI/VD; RS/VD 642.11]). Cette disposition correspond à l' art. 4 al. 1 LHID qui prévoit, pour sa part, que les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton, sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique notamment lorsqu'elles ont la "jouissance" d'un immeuble sis dans le canton. Le canton de Vaud a donc choisi de reprendre dans la LI/VD la notion de "jouissance d'immeubles" de l' art. 4 al. 1 LHID sous une forme large, en incluant les "droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels".

#### **E. 5.2**

En l'occurrence, il sied de déterminer si la participation du recourant à la société simple créée en 1998 et liquidée en 2006 lui a octroyé des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, au sens de l' art. 4 al. 1 let . c LI/VD, portant sur les immeubles de B.\_\_\_\_\_.

### **E. 5.2.1**

Dans la mesure où elle fait référence à des "droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels" sur un immeuble, l' art. 4 al. 1 let . c LI/VD est une règle fiscale qui présente des points de rattachement économiques. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, lorsqu'une norme fiscale se réfère à des critères économiques, son interprétation ne peut découler strictement des formes du droit civil choisies par le contribuable. Les autorités fiscales doivent au contraire apprécier les faits selon la réalité économique (cf. ATF 138 II 57 consid. 2.1 p. 59; arrêts 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.3 et 2C\_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.1). En particulier, en matière de revenu provenant de la fortune immobilière, la jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale a attribué le droit d'imposer au canton de situation de l'immeuble lorsque le revenu est en étroite connexité avec l'immeuble (arrêt 2C\_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.2 et les références citées en lien avec l' art. 21 al. 1 let . c LHID).

### **E. 5.2.2**

En l'espèce, la participation du recourant à la société simple créée en 1998 constituait bien un droit personnel assimilable économiquement à des droits de jouissance réels sur les immeubles de B.\_\_\_\_\_. En effet, le but de cette société était d'acquérir et d'exploiter ces immeubles. Le contribuable n'était pas inscrit formellement au registre foncier comme propriétaire des immeubles mais, selon le contrat de société simple du 9 juin 1998 (cf. art. 105 al. 2 LTF ), il participait à hauteur de 40% aux revenus provenant de ces immeubles (notamment ceux relatifs aux loyers encaissés), ainsi qu'à une éventuelle perte. Sa participation s'étendait aussi au produit de la vente des immeubles en question. L'arrêt attaqué retient que l'intéressé a effectivement touché régulièrement une partie des revenus des immeubles en question, sur la base de sa participation à la société simple. Lorsque celle-ci a été liquidée et les deux immeubles ont été vendus, le recourant a perçu un montant de 2'300'000 fr. comme conséquence directe de cette vente. Dans ces circonstances, le gain réalisé par le contribuable lors de cette opération était en étroite connexité avec les deux immeubles situés à B.\_\_\_\_\_. C'est donc à bon droit que l'instance précédente a jugé que le droit d'imposer ce gain revenait au canton de situation des immeubles, soit le canton de Vaud. Ce droit existe que le bénéfice réalisé soit qualifié de gain en capital privé (cf. DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2 e éd., 2013, n. 763 ss p. 239 ss) ou de bénéfice commercial (cf. ATF 133 I 19 consid. 3 p. 21), les immeubles étant des immeubles de placement.

## **E. 6**

Il reste à examiner la question de la qualification du bénéfice réalisé par le contribuable à la suite de la vente des parcelles nos \*\* et \*\*\* de la commune de B.\_\_\_\_\_. Selon l'Administration cantonale et le Tribunal cantonal, cette vente a généré un bénéfice commercial provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante imposable au titre du revenu. Pour sa part, le recourant soutient qu'il n'a bénéficié que d'un gain en capital privé, exclusivement soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

### **E. 6.1**

Le système vaudois d'imposition des gains immobiliers est un système dualiste (cf. BERNHARD ZWAHLEN, ad art. 12 LHID , in ZWEIFEL/ ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2e éd., 2002, n. 4 p. 221). Cela signifie qu'il frappe

les gains immobiliers résultant d'éléments de la fortune privée d'un impôt spécial et les gains provenant d'éléments de la fortune commerciale de l'impôt général ordinaire sur le revenu (cf. arrêts 2C\_370/2014 du 9 février 2015 consid. 2.2 et 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.2; voir aussi XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, n. 21 p. 295).

### **E. 6.2**

Selon l'art. 21 al. 1 LI/VD, dans sa version applicable à la période fiscale 2006, 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. En outre, l'art. 21 al. 2 LI/VD prévoit notamment que "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 [...] la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante". Cette disposition correspond à l'art. 8 al. 1 et 2 LHID, dont la teneur est similaire à l'art. 18 al. 2 LIFD. L'impôt sur les gains immobiliers est réglementé, en droit cantonal vaudois, aux articles 61 ss LI/VD. Selon les articles 12 al. 1 LHID et 61 al. 1 let. a LI/VD, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet notamment les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable. Il convient de préciser que, contrairement à ce que soutient le recourant (cf. recours, p. 8 s.), pour distinguer un bénéfice commercial d'un gain privé en capital, la jurisprudence applicable en matière d'IFD est, en vertu du principe de l'harmonisation verticale, également déterminante en ce qui concerne l'ICC, car l'art. 8 al. 1 et 2 LHID (repris à l'art. 21 al. 2 LI/VD) correspond à l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. arrêt 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 8).

### **E. 6.3**

De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (cf. arrêts 2C\_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5). 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 cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (cf. ATF 125 II 113 consid. 5e p. 123; arrêts 2C\_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1 et 2C\_786/2012 du 1er mars 2013 consid. 3.1). 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 bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les

éléments suivants: le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (cf. ATF 125 II 113 précité, consid. 6a p. 124; arrêts 2C\_42/2015 du 10 septembre 2015 consid. 2.2; 2C\_929/2014 du 10 août 2015 consid. 4.1; 2C\_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2). On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation (cf. arrêts 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5 et 2C\_786/2012 du 1er mars 2013 consid. 3.1). 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 (cf. arrêt 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées). En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. ATF 125 II 113 précité, consid. 6a p. 124; arrêts 2C\_929/2014 du 10 août 2015 consid. 4.1; 2C\_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5 et 2C\_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1).

#### **E. 6.4**

En l'occurrence, les conditions permettant d'admettre l'existence d'un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante du contribuable sont réunies, contrairement à ce que soutient celui-ci.

##### **E. 6.4.1**

Les seuls éléments, invoqués par le recourant, qui plaident en faveur de la qualification du bénéfice réalisé par celui-ci comme gain en capital privé sont le caractère unique de l'acte, l'intervalle de temps entre l'achat et la vente des immeubles de B.\_\_\_\_\_ et le fait que le contribuable s'était initialement opposé à celle-ci. En particulier, l'arrêt attaqué ne retient pas que le contribuable aurait procédé à d'autres opérations similaires à celle qui fait l'objet de la présente cause. Les juges cantonaux constatent uniquement que le contribuable "détenait, au moment de la vente, plusieurs parts dans des immeubles", y compris dans le canton de Vaud, ce qui ne suffit pas à enlever à l'acte en question son caractère occasionnel, comme le soutient à juste titre l'intéressé. En outre, en ce qui concerne le temps encouru entre l'achat et la vente des immeubles (environ 8 ans), il s'agit effectivement d'une durée relativement longue. Enfin, il ressort de l'arrêt attaqué que le recourant s'était initialement opposé à cette vente (cf. supra consid. 4.4).

##### **E. 6.4.2**

Ces éléments sont contrebalancés par d'autres facteurs. Selon les faits constatés dans l'arrêt attaqué, le contribuable a constitué en 1998 une société simple qui avait comme but l'achat et l'exploitation des immeubles de B.\_\_\_\_\_. Il n'a donc pas, à l'origine, acheté seul ces immeubles. De plus, selon le registre du commerce, la société avec laquelle il était associé a notamment pour but commercial l'achat, la vente, le courtage, le financement, l'administration et la conception d'immeubles; dans ce cadre elle peut en particulier acquérir, transformer, grever et aliéner des immeubles. Il s'agit donc d'une société active dans le domaine de l'immobilier. Par ailleurs, le recourant n'a pas participé à l'affaire

immobilière en question pour ses besoins purement privés, étant rappelé que les parcelles litigieuses abritaient 100 logements d'habitation et que l'intéressé n'a apparemment jamais habité dans un de ces appartements. Concernant les capacités professionnelles du recourant et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles, il ressort d'un autre arrêt du Tribunal fédéral concernant l'intéressé (arrêt 2C\_145/2008 du 29 septembre 2008 let. A), que celui-ci était professionnellement actif comme entrepreneur individuel dans le domaine de l'immobilier à la fin des années 1990, c'est-à-dire au moment de l'acquisition des immeubles litigieux par son associée ( art. 105 al. 2 LTF ). Il ressort aussi de cet arrêt que, dans le cadre de cette acquisition, la société simple a octroyé au recourant une indemnité compensatoire de 1'100'000 fr., destinée au financement des coûts de développement ("Entwicklungskosten") supportés par le contribuable en tant qu'entrepreneur individuel, parmi lesquels figurent notamment des provisions payées à des tiers pour un total de 435'000 fr. (arrêt 2C\_145/2008 du 29 septembre 2008 consid. 3.1 et 3.2). Quant au financement de l'opération immobilière en question, il ressort des faits constatés dans l'arrêt entrepris, qui lie la Cour de céans ( art. 105 al. 1 LTF ), que l'achat des immeubles litigieux a été financé à raison de 100 % grâce à un prêt contracté par l'associée du recourant, et que le contribuable a également financé sa propre participation à l'opération entièrement par des fonds étrangers (cf. supra consid. 4.5). Cet aspect est un indice important dans le présent contexte. En effet, une personne qui se lance dans une opération immobilière qui est financée à titre exclusif par des fonds étrangers n'est pas a priori réputée gérer sa fortune privée, mais plutôt agir dans le cadre d'une opération commerciale (cf. arrêt 2C\_1156/2012 du 19 juillet 2013 consid. 8.2.2). En outre, le prix de vente des immeubles de B.\_\_\_\_\_ (16'800'000 fr.) prouve que les montants en jeu étaient considérables.

### **E. 6.4.3**

Il y a encore lieu de relever que la critique du recourant concernant l' ATF 110 Ib 11 (recte: ATF 110 Ib 121 ) - rendu avant l'entrée en vigueur de la LIFD - et l'arrêt 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 n'est pas fondée. Selon ces arrêts, un bien ne peut être compris dans la fortune commerciale d'un contribuable que s'il se trouve au plan du droit civil dans la propriété de celui-ci (cf. ATF 110 Ib 121 consid. 2a p. 123; arrêt 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 3.2). Cependant, l'intéressé perd de vue que ce principe connaît des exceptions. Ainsi, l' ATF 110 Ib 121 consid. 2b p. 124 cité par le recourant souligne "Allerdings ist der Kreis der Ausnahmen weiter zu ziehen", en indiquant qu'il faut tenir compte de l'ensemble des éléments concrets de chaque cas, en l'occurrence de l'unité économique formée par deux époux. La jurisprudence constante du Tribunal fédéral a par la suite - du moins implicitement - toujours laissé ouverte la possibilité d'une exception, en indiquant que l'exigence d'une propriété sur le plan civil était valable "en principe" ("grundsätzlich", cf. arrêts 2C\_2/2013 du 9 juillet 2013 consid. 2.3.1; 2C\_379/2008 du 4 décembre 2008 consid. 2.4; ainsi que l'arrêt 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 cité par le recourant, consid. 3.2). Selon une partie de la doctrine, il y a notamment lieu de faire abstraction de cette exigence lorsque, du point de vue économique, le contribuable exerce sur l'élément patrimonial en question une maîtrise comparable à celle d'un propriétaire (cf. JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2 e éd., 2011, p. 38; MARKUS REICH, ad art. 18 LIFD , in ZWEIFEL/ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2 e éd., 2008, n. 46 p. 201; MARTIN ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommens-steuerrecht, in ASA 75 265, p. 276; MARKUS REICH, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, in RSJ 80/1984 221, p. 222; cf. aussi arrêt 2C\_379/2008 du 4 décembre 2008 consid. 2.5). En

l'espèce, le contribuable n'était pas formellement inscrit au registre foncier comme propriétaire des immeubles de B.\_\_\_\_\_. Cependant, comme il a déjà été exposé (cf. supra consid. 5.2.2), il participait - sur la base du contrat de société simple - à hauteur de 40% aux revenus et aux pertes provenant de ces immeubles. Cette participation s'étendait aussi au produit de la vente des immeubles en question, de sorte que lorsque ceux-ci ont été vendus l'intéressé a touché un montant de 2'300'000 fr. Du point de vue économique, par le biais de la société simple, le recourant exerçait ainsi sur lesdits immeubles une maîtrise comparable à celle d'un propriétaire. Partant, c'est à juste titre que ceux-ci ont été rattachés à sa fortune commerciale.

#### **E. 6.4.4**

Compte tenu de l'ensemble des circonstances, le bénéfice réalisé par le contribuable lors de la vente des immeubles de B.\_\_\_\_\_ ne peut être qualifié de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. Partant, en qualifiant l'opération litigieuse de commerciale, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit fédéral et cantonal applicable, interprété à l'aune de la jurisprudence, étant rappelé que la notion d'activité lucrative indépendante s'applique largement (cf. supra consid. 6.3).

#### **E. 7**

Dans un dernier moyen, le recourant fait valoir qu'à supposer que l'opération immobilière litigieuse soit qualifiée de commerciale, le bénéfice qu'il a réalisé lors de celle-ci devrait être considéré comme nul. Il estime en effet que, dans la mesure où il ne pourrait être qualifié de commerçant professionnel d'immeubles qu'au moment de la vente des immeubles de B.\_\_\_\_\_, le coût d'acquisition de ceux-ci devrait être estimé à ce moment-là. Il en résulterait ainsi un gain en capital de 0 fr. Ce raisonnement ne peut être suivi. En effet, les conditions pour qualifier de "commerciale" l'activité du recourant par rapport aux immeubles litigieux étaient déjà réalisées au moment de l'acquisition de ceux-ci. En particulier, au moment de l'achat, le contribuable - qui était professionnellement actif dans le domaine de l'immobilier - a reçu une indemnité compensatoire de 1'100'000 fr. en lien avec l'activité déployée en tant qu'entrepreneur individuel dans le cadre dudit achat (cf. supra consid. 6.4.2). En outre, à ce moment-là, la société simple créée pour acheter et exploiter les immeubles de B.\_\_\_\_\_ avait déjà été constituée. Dans ces circonstances, l'opération immobilière en question doit être qualifiée de commerciale dès le début, de sorte que le calcul effectué par l'Administration cantonale et confirmé par le Tribunal cantonal, qui prend du reste en compte les déductions revendiquées par le recourant (cf. arrêt attaqué, p. 13), n'apparaît pas critiquable.

#### **E. 8**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant en tous points, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 65 et 66 al. 1 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens ( art. 68 al. 3 LTF ).