



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Route André-Piller 21, case postale, 1762 Givisiez

T +41 26 305 54 00, F +41 26 305 53 99
www.fr.ch/tc

604 2012-63
604 2012-64

Arrêt du 9 juillet 2013

Cour fiscale

Composition

Président: Hugo Casanova
Juges: Anne-Sophie Peyraud,
Christian Pfammatter
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; taxation d'office; moment de l'acquisition du revenu provenant d'une promotion immobilière

Recours du 9 mai 2012 contre la décision sur réclamation du 10 avril 2012 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2010

considérant en fait

A. A. _____ exerce une activité indépendante principale depuis 2006, sous la raison sociale "Bureau A. _____", précédemment "Fiduciaire A. _____". Il exerce en parallèle une activité indépendante accessoire de promoteur immobilier, en société simple, avec B. _____. Tous deux sont en effet devenus propriétaires communs, le 11 avril 2007, des articles ccc et ddd du registre foncier de la Commune de E. _____ (l'un occupé par une habitation collective avec place et jardin, et l'autre par 7 unités de PPE constituées le 30 août 2010 en vue de leur mise en vente).

En date du 6 juillet 2011, A. _____ a été sommé de déposer sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2010 dans un délai de dix jours. A cette occasion, il a été rendu attentif au fait qu'il serait taxé d'office s'il ne satisfaisait pas à ses obligations de procédure. Suite à la requête du contribuable, le Service cantonal des contributions a prolongé ce délai.

Dans un courrier du 27 septembre 2011, A. _____ s'est adressé au Service cantonal des contributions, s'étonnant d'avoir reçu une déclaration d'impôt sur les gains immobiliers. Il a indiqué qu'il la retournait et précisé que la promotion immobilière (en cours de construction) réalisée à E. _____ l'avait été en société simple et ferait l'objet d'une imposition ordinaire.

Le 2 décembre 2011, une nouvelle sommation a été notifiée au contribuable qui n'avait toujours pas déposé sa déclaration d'impôt 2010, et une amende de 120 francs a été prononcée à son encontre le 11 janvier 2012.

Par taxation d'office du 16 février 2012, le Service cantonal des contributions a arrêté le revenu du contribuable à 80'000 francs pour chacune de ses activités indépendantes principale et accessoire. Au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué "1220 E. _____ Bénéfice estimé s/promotion F. _____".

B. Le 16 mars 2012, A. _____ a formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée. Il a notamment fait valoir que, pour la promotion immobilière opérée avec son associé, des comptes tenus en bonne et due forme seraient déposés et feraient partie intégrante de la déclaration d'impôt 2012. Il a expliqué qu'il restait encore passablement de travaux à terminer, en particulier dans les communs et les aménagements extérieurs, bien que des acquéreurs aient déjà emménagé à fin 2011. Il a encore précisé que tout serait terminé au 30 juin 2012.

Par courrier du 19 mars 2012, le Service cantonal des contributions a requis du contribuable qu'il produise dans les dix jours, entre autres documents, le bilan et compte de pertes et profits de l'activité indépendante accessoire (promotion immobilière), à défaut de quoi la réclamation serait déclarée irrecevable.

Le 3 avril 2012, A. _____ a déposé sa déclaration d'impôt 2010. Il a annoncé un revenu d'activité principale de 43'076 francs mais aucun revenu d'activité indépendante accessoire, ainsi que des immeubles commerciaux (article ccc du registre foncier de F. _____) pour une valeur fiscale de 252'500 francs. Dans un courriel adressé en parallèle au Service cantonal des contributions le même jour, A. _____ a maintenu que les comptes concernant la promotion immobilière commencée le 1^{er} octobre 2010 avec son beau-frère seraient joints à leurs déclarations fiscales 2012 respectives.

Par décision du 10 avril 2012, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation de A. _____. Il a modifié la taxation en ce qui concerne le revenu de l'activité

indépendante principale, les placements privés et commerciaux, la fortune mobilière d'exploitation et les dettes privées et commerciales. En revanche, il a maintenu son estimation du revenu de l'activité indépendante. Après avoir rappelé qu'en cas de taxation d'office, le contribuable ne peut pas simplement mettre en doute l'estimation opérée mais doit prouver que la taxation ne correspond pas à la situation réelle, il a considéré que le contribuable, de par sa profession de patron de fiduciaire, ne pouvait pas ignorer les exigences fiscales liées à une promotion immobilière et qu'il est contraire aux règles développées dans la jurisprudence (RDAF 1998 p. 370 ss et ATA 1998 p. 85 du recueil interne) de vouloir déposer une comptabilité en 2013 seulement alors que les premières ventes sont intervenues en 2010 déjà.

Par téléphone du 13 avril 2012, A. _____ a proposé de déposer, par courriel, la copie des factures payées en 2010 pour la promotion immobilière pour prise de position dans les 20 jours. Il a été rendu attentif au fait que les comptes auraient dû être transmis lors de la procédure de réclamation et qu'il disposait désormais des voies de droit indiquées dans la décision sur réclamation.

Par taxation d'office rectifiée datée du 24 avril 2012, l'impôt cantonal sur le revenu de A. _____ a été fixé à 14'439 fr. 50, et son impôt fédéral direct à 5'270 fr. 30, sur la base d'un revenu imposable de 124'224 francs.

C. Par acte déposé le 9 mai 2012, A. _____ a interjeté recours en maintenant ses conclusions. Il expose que tous les appartements ont été vendus avant le début de la construction, entre le 31 août 2010 et le 20 septembre 2010 (période durant laquelle les acquéreurs ont stipulé chez le notaire). S'agissant du mode de financement, il explique que chaque acquéreur était doté d'un crédit de construction individuel alimentant un compte d'entreprise générale libellé au nom des deux associés, compte qui servait ensuite à régler les factures des maîtres d'état. Le recourant précise à cet égard que l'approvisionnement de ce compte s'est fait au moyen de 5 demandes d'acomptes auprès des acquéreurs durant la construction. Afin d'être toujours en mesure de payer les maîtres d'état, une surfacturation d'acomptes a été opérée tout au long de la construction auprès des acquéreurs, alors que les maîtres d'état ont quasiment tous été en sous-facturation par rapport au travail réellement effectué sur le chantier (en raison de leur carnet de commandes très rempli, les entreprises adjudicataires ont pris un retard considérable dans leur facturation). C'est pourquoi, un capital important figure sur le compte d'entreprise générale (804'618 fr. 45 de capital au 31.12.2010 selon l'attestation annexée au recours). Le recourant ajoute que la construction a commencé le 13 septembre 2010, mais que le début réel de la construction est intervenu à la mi-octobre 2010 suite à la démolition de parties existantes (parking de l'ancien restaurant et chemin d'accès), et que la fin de tous les travaux est prévue pour le 30 juin 2012. Il fait valoir qu' "au 31.12.2010, les quelques factures payées ainsi que le compte d'entreprise générale ne revêtent pas d'importance du tout pour la taxation de chacun, puisque ces éléments ne sont ni un revenu réalisé, ni une fortune acquise. (...) quand les coûts ne sont pas encore connus, comment peut-on déterminer un bénéfice par lot ???? Surtout après deux mois de travaux... Aujourd'hui 8 mai 2012, les coûts ne sont pas encore connus. Le compte d'entreprise générale est encore bloqué par la banque, donc pas à notre disposition. Nous n'avons d'une part pas encore reçu toutes les factures finales (certains travaux doivent encore être terminés, je ne parle pas des retouches/finitions), et d'autre part une partie de celles reçues font l'objet de discussions difficiles avec des maîtres d'état. Quand tout sera réglé, nous connaissons alors le coût de construction final. Nos architectes ont procédé à un contrôle des coûts récemment (joint en annexe), qui fait ressortir un dépassement de CHF 187'000.- par rapport au devis initial. La construction se terminant en juin 2012, il est logique pour moi que l'imposition devra se faire en 2012. (...) Un bilan et compte de résultat pour l'opération devront accompagner nos déclarations fiscales 2012 simplement".

L'avance de frais fixée à 400 francs par ordonnance du 10 mai 2012 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 29 juin 2012, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève que le caractère commercial de l'opération n'est pas contesté de sorte que le recourant et son associé devaient présenter des comptes pour chaque période fiscale pendant le temps qu'a duré la promotion immobilière. Il ajoute que, comme le prévoit précisément l'art. 45 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) dont se prévaut le recourant, chacun des associés devait joindre à sa déclaration une situation reflétant l'état exact de l'avancement de dite promotion, de façon à ce que le fisc puisse déterminer le revenu brut perçu lors de la vente des PPE et la part des frais déductibles de ce revenu pour chaque période fiscale (principe de l'étanchéité des exercices admis de manière générale en droit fiscal, toute solution différente ayant le caractère d'une exception; ATF 116 Ib 127 consid. 4 a et b).

Le recourant a fait part de ses contre-observations le 31 juillet 2012 (date du sceau postal). Il fait valoir pour l'essentiel que lors d'un entretien téléphonique en 2010, un taxateur lui aurait indiqué qu'il devrait déposer, à la fin de la construction, des comptes faisant ressortir le produit des ventes diminué du coût de construction y compris le terrain. Il maintient que l'état du compte bancaire entreprise générale au 31.12.2010 ne représente pas la fortune des associés, qu'ils n'avaient ni part de revenu ni fortune revêtant de l'importance au sens de l'art. 45 al. 1 LHID à cette date et qu'ils n'ont bénéficié d'aucun revenu lié à cette opération en 2010 et même en 2011, le compte bancaire entreprise générale encore bloqué devenant disponible seulement après le paiement des factures de tous les maîtres d'état.

Le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques le 30 août 2012. Il en sera fait état dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

Une copie de cette dernière détermination a été communiquée au recourant pour information le 30 août 2012 également.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2012-63)

1. Le recours, déposé le 9 mai 2012 contre une décision du 10 avril 2012, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. a) Conformément à l'art. 123 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et personnes morales, de joindre à leur déclaration, entre autres annexes, les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) ou à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses, des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des

renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD). Par ailleurs, chacun des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société simple (art. 10 al. 1 LIFD).

En vertu de l'art. 130 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

Le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 132 al. 3 LIFD).

b) Il convient de déterminer en l'espèce si l'autorité intimée était fondée à procéder à une taxation d'office. En l'occurrence, le recourant a été dûment sommé, en date du 6 juillet 2011, de déposer sa déclaration d'impôt 2010. Dite autorité a expliqué, dans sa décision sur réclamation, qu'elle avait accordé exceptionnellement une prolongation de délai au contribuable qui n'a toutefois pas transmis la déclaration requise malgré une nouvelle sommation le 2 décembre 2011 et un prononcé d'amende le 11 janvier 2012. Dans ces circonstances, l'autorité intimée était en droit, le 16 février 2012, de procéder à une taxation d'office. Il reste à examiner si cette taxation est manifestement inexacte.

3. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 : LIFD; RS 642.11). 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 (art. 18 al. 2 phr. 1 LIFD).

Conformément à l'art. 209 al. 1 et 2 LIFD, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, et la période fiscale correspond à l'année civile. L'art. 210 LIFD dispose quant à lui que le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (al. 1). Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale (al. 2). Les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante doivent procéder à la clôture de leurs comptes à chaque période fiscale (al. 3). Ces dispositions ne permettent toutefois pas de déterminer à quel moment un revenu doit être considéré comme acquis.

b) Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2012, p. 99 n° 12). Le principe de réalisation découle de l'interprétation du texte légal par la jurisprudence. La réalisation détermine en effet le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable (Y. NOËL, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n° 27 et 28 ad art. 16 LIFD et références citées).

Selon la doctrine et la jurisprudence relative au moment de l'acquisition du revenu, la réalisation d'un revenu coïncide avec le moment où des prestations sont faites au contribuable et que celui-ci peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou qu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation. En principe, c'est le

moment où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement la prestation qui est déterminant, à condition que l'exécution de cette prestation n'apparaisse pas incertaine ("Soll-Methode"). Ainsi l'acquisition d'une créance est considérée comme une réalisation, à moins que l'exécution par le débiteur apparaisse incertaine (Y. NOËL ad art. 16 n. 30 ss, et art. 18 n. 51; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, p. 327 et 329; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, p. 268 s., et les références citées). Dans les cas où la prestation doit être tenue pour incertaine, notamment lorsque le débiteur n'a pas la possibilité ou la volonté de payer, il se justifie de surseoir à l'imposition jusqu'au moment de l'exécution de cette prestation ("Ist-Methode"). Le revenu est alors considéré comme acquis au moment où l'acte juridique qui en est la cause est achevé ("vollendet") (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001 n. 21 ad art. 16; E. KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer, Bâle 1982, n° 2 ad art. 41 al. 2; ACCR 1989 II.C n° 2 consid. 3a et les références citées). Toutefois, le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable (voir arrêt du Tribunal fédéral [2C_116/2010](#) du 21 juin 2010 consid. 2.3 et références citées).

c) Dans un arrêt du 1^{er} novembre 1991, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la date de la réalisation d'un revenu en matière de transactions immobilières imposé auprès d'un contribuable participant à différents consortiums de construction. Il a jugé que les gains provenant de l'aliénation d'immeubles sont réputés réalisés à la date à laquelle le contrat est valablement conclu par acte authentique et à condition que son exécution ne semble pas particulièrement douteuse. Cette règle est également applicable lorsque les charges correspondant à la vente séparée ne sont pas encore arrêtées (Archives 61 p. 666 et références citées).

4. a) En l'espèce, le revenu provenant de l'opération immobilière en cause doit être soumis à l'impôt sur le revenu en tant qu'il s'agit d'un gain réalisé dans le cadre d'une activité accessoire indépendante, ce que le recourant ne conteste pas. Aux fins de démontrer le caractère inexact de la taxation d'office, il invoque le fait que le revenu retenu pour cette activité accessoire n'est pas conforme à la réalité en exposant que les sociétés simples ne sont tenues de remettre une attestation au fisc que sur les éléments revêtant de l'importance pour la taxation des associés. Or, selon lui, tel ne serait pas le cas en l'espèce, dès lors que les bénéfices sur les ventes des unités de PPE seront imposés tous ensemble au moment de l'achèvement de l'opération immobilière.

Selon les extraits du registre foncier figurant au dossier de l'autorité intimée, les articles ddd-02 et ddd-01 ont été acquis le 27 septembre 2010, et l'acte de vente du 3 septembre 2010 indique que l'article ddd-01 a été aliéné pour 530'000 francs, l'extrait du registre foncier relatif à l'article ddd-02 signalant quant à lui un prix de 22'000 francs. Ce contrat a entraîné la naissance d'une créance en faveur du recourant et de son associé à l'encontre de la société simple. Et cette créance n'était pas incertaine puisque dite société ne se trouvait pas dans une situation financière difficile : elle avait déjà encaissé une partie du prix de l'une au moins des deux PPE aliénées, à savoir 238'500 francs pour l'article ddd-01 selon la page 7 de l'acte de vente du 3 septembre 2010 et le compte de construction joint au recours, ainsi que 74'250 francs pour l'article ddd-02 selon le même compte de construction. De plus, comme l'a relevé le recourant dans son mémoire du 9 mai 2012, tous les appartements ont été vendus avant le début de la construction, entre le 31 août 2010 et le 20 septembre 2010. La société simple avait ainsi déjà trouvé des acquéreurs pour les 3 autres unités de PPE à vendre, lesquels s'étaient acquittés d'acomptes importants en 2010 (15'000.- + 75'000.- + 113'000.- + 15'000.- + 113'000.- + 160'000.- + 135'000.- + 168'750.- selon le compte de construction joint au recours). En présence d'une créance qui ne peut donc pas être qualifiée d'incertaine, le moment de la réalisation du gain provenant des ventes des articles ddd-02 et ddd-01 doit ainsi être arrêté, selon la "Soll-Methode", au moment de la conclusion des contrats de vente inscrits en septembre 2010 comme l'indiquent les extraits du registre foncier précités. Il

importe peu dès lors, que d'autres flux d'argent soient intervenus au-delà de 2010 ou encore que le "compte bancaire entreprise générale" soit encore bloqué empêchant de la sorte toute libre disposition des montants déposés. Conformément à l'art. 210 al. 1 à 3 LIFD précité, ce bénéfice doit être imposé en 2010. Ainsi, contrairement à ce que soutient le recourant, les éléments ici en cause - à savoir les gains réalisés lors de la conclusion des ventes d'au moins 2 unités de PPE aliénées en septembre 2010 - sont des éléments imposables qui s'avèrent donc déterminants pour la taxation des associés de la société simple. Cette dernière avait par conséquent l'obligation de remettre une attestation y relative au fisc en application de l'art. 129 al. 1 let. c LIFD qui correspond à l'art. 45 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 643.14).

L'autorité intimée a expliqué qu'elle avait tenu compte de l'ensemble des immeubles commerciaux (soit des 3'149 m² des articles ccc et ddd) pour la somme de 620'000 francs, et que le résultat avait été calculé sur les 1'668 m² que compte la parcelle ddd. Il ressort du dossier de l'autorité intimée que les 80'000 francs retenus au titre de revenu d'activité indépendante accessoire se basent sur l'estimation suivante :

<u>Estimation bénéfique sur promotion en 2010</u>		
CFC 0	Prix d'achat du terrain 3'149 m ²	620'000
CFC 0	Frais d'achat	25'000
CFC 2	Coût de construction	4'000'000
CFC 4	Coût des aménagements extérieurs	200'000
CFC 5	Frais secondaires (taxes, honoraires, int. Intercal. ...)	355'000
	Prix de revient estimé total	5'200'000
	Coût par m ³ SIA (450 m ³)	11'500
	Constitution 1 ^{ère} PPE = 1'668 m ² [mais il n'y en n'a pas une 2e sur l'article ccc!]	52.9%
	Prix de revient au pro rata = 52.9% de 5.2 mio	2'750'800
	Prix de revient au millième	2'750
	Vte 1 ^{er} appart. 4.5 pces = 128.19 ‰	530'000
	Prix de revient = 2'750 x 128.19	352'522
	Bénéfice estimé sur 1 ^{ère} vente	177'478
	Marge réalisée en %	33%
	Taxation d'office : retenu 30% s/530'000	159'000
	Arrondi	1'000
	Bénéfice estimé 2010	160'000
	Part de chaque associé 50%	80'000

L'autorité intimée a pris en considération un coût de construction et des aménagements extérieurs de, respectivement, 4 mio de francs et 200'000 francs, et un prix de 450 francs par m³ SIA. Dans la mesure où elle s'est basée sur la demande de permis de construire du 23 juin 2009, dont une copie figure au dossier, les chiffres retenus sont fondés, de sorte que l'estimation à laquelle elle a procédé n'apparaît pas manifestement inexacte. De son côté, le recourant s'en tient au point de vue selon lequel "le bénéfice de l'opération sera déterminé simplement par le produit des ventes diminué du coût de construction qui englobe l'ensemble des CFC 0 à 9, bénéfice imposé de manière ordinaire et soumis au régime AVS/AI/APG (9.7% y c. frais de gestion). Une fois ce bénéfice connu, il est alors possible de déterminer le bénéfice réalisé sur chaque lot en appliquant par exemple le coefficient des quotes-parts (bénéfice total = 1'000/1000 ; l'appartement A fait 200/1000 dans la PPE donc 1/5 du bénéfice peut être imputé sur cet appartement)". Force est de constater toutefois que le recourant n'a pas produit de comptes, et qu'il n'est dès lors pas en mesure de démontrer que sa taxation est manifestement inexacte.

b) Le recourant explique dans ses contre-observations qu'il aurait été renseigné dans un sens contraire, à savoir que des comptes "faisant ressortir le produit des ventes diminué du coût de construction y compris celui du terrain" devraient être déposés à la fin de la construction.

aa) L'art. 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd.; RS 101) règle la protection de la bonne foi : dans certaines conditions, l'administré est protégé dans la confiance qu'il accorde aux promesses et assurances de l'autorité. La protection de la bonne foi est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

1. L'autorité qui donne le renseignement doit agir dans une situation concrète à l'égard d'une personne déterminée et le renseignement ou l'assurance doit avoir été donné sans réserve.
2. L'autorité qui agit doit avoir été compétente pour le faire ou du moins le contribuable est-il en droit de la considérer comme telle.
3. Le contribuable ne doit pas avoir été en mesure de se rendre compte de l'inexactitude du renseignement ou de l'assurance donnée.
4. Le contribuable doit avoir pris, sur la base des renseignements ou assurances en cause, des dispositions qu'il ne peut modifier sans subir un préjudice.
5. La situation juridique ne doit pas avoir changé entre le moment où l'autorité a donné le renseignement ou l'assurance et celui où le contribuable invoque sa bonne foi.

Même lorsque les conditions du droit à la protection de la bonne foi sont toutes remplies, il faut encore peser l'intérêt à une application correcte du droit par rapport à l'intérêt de l'administré à la protection de sa bonne foi. Si l'intérêt public à l'application du droit positif l'emporte, l'administré doit s'y soumettre. Comme le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité, celui de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il est en conflit avec celui de la légalité (D. YERSIN *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad Remarques préliminaires, n. 76 à 78 et références citées).

bb) En l'occurrence, le recourant se limite à affirmer avoir reçu de l'autorité intimée l'assurance que l'ensemble des résultats de la promotion immobilière serait imposé à la fin de la construction. Il ne peut le rendre vraisemblable ni n'est en mesure de préciser quand et par qui il aurait ainsi été renseigné. De plus, en tant qu'il exploite un bureau fiduciaire, il pouvait et devait se rendre compte des exigences fiscales liées à une promotion immobilière comme le relève à juste titre l'autorité intimée. Cette activité accessoire indépendante devait être déclarée en bonne et due forme au moyen d'une comptabilité ou d'un "état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses, des prélèvements et apports privés". Par conséquent, même si l'autorité intimée est demeurée silencieuse sur l'allégation selon laquelle elle aurait affirmé vouloir procéder à une imposition à la fin de la construction, l'on ne saurait conclure à une violation du principe de la bonne foi justifiant l'annulation de la taxation litigieuse.

Au vu des considérations qui précèdent, le recours est rejeté.

5. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

II. Impôt cantonal (604 2012-64)

6. Le recours, déposé le 9 mai 2012 contre une décision du 10 avril 2012, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédures déterminées, notamment l'obligation pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et personnes morales, de produire les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 158 al. 2 LICD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LHID). Chacun des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société simple (art. 10 al. 1 LICD).

b) En droit cantonal harmonisé, les arts. 164 al. 2 et 176 al. 3 LICD concernant respectivement le principe de la taxation d'office et les conditions auxquelles celle-ci peut faire l'objet d'une réclamation, ont un contenu identique à celui des art. 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD (voir également les art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID).

De même, les règles relatives à l'imposition dans le temps (art. 63 al. 1 et 2, 64 al. 1 à 3 LICD) et à la détermination du moment de la réalisation du revenu sont-elles reprises en matière d'impôt cantonal.

Quant aux principes régissant la protection de la bonne foi, ils sont également applicables en droit cantonal.

c) En présence de règles similaires, le considérant 3 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. Il s'ensuit que le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

8. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 2012-63)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 200 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2012-64)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 200 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Givisiez, le 9 juillet 2013/CPF/eri

Président

Greffière-rapporteure

Communication.