



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 77
604 2013 78

Arrêt du 3 février 2015

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Anne-Sophie Peyraud,
Christian Pfammatter
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant, représenté par la Fiduciaire
Maurice Felder SA

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; gain sur ventes d'immeubles d'un retraité;
délimitation entre gestion de patrimoine privé et activité lucrative
indépendante; principe de la bonne foi

Recours du 5 septembre 2013 contre la décision sur réclamation du
8 août 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la
période fiscale 2011

considérant en fait

A. Pour la période fiscale 2011, A. _____, né en 1937, architecte à la retraite, a déclaré une fortune immobilière privée (code 3.310) composée de douze immeubles pour un total de 2'251'758 francs. Il a également annoncé, hormis deux fois 20'880 francs de rentes AVS pour lui-même et son épouse, un revenu d'activité lucrative de 13'225 francs provenant de la société B. _____ SA (dont il est l'administrateur président avec signature individuelle selon le registre du commerce disponible sur Internet). Le revenu déclaré s'est élevé à 76'321 francs et leur fortune déclarée à 541'064 francs.

Par taxation ordinaire du 22 avril 2013, le Service cantonal des contributions a soumis le gain réalisé sur les trois ventes d'immeubles, auxquelles A. _____ avait procédé en 2011, à l'impôt sur le revenu pour un total de 394'199 francs. Il a par ailleurs attribué à la fortune commerciale les immeubles dont le contribuable était propriétaire au 31 décembre 2011. Seule la maison familiale a été maintenue dans sa fortune privée (439'000 francs sur les 2'252'288 francs de fortune immobilière taxée). L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. _____ et son épouse a été fixé à 66'015 francs sur la base d'un revenu imposable de 489'040 francs, et leur impôt fédéral direct à 50'554 francs pour un revenu imposable de 491'500 francs. Leur impôt sur la fortune a été fixé à 1'353 fr. 80 pour une fortune imposable de 520'782 francs.

B. En date du 7 mai 2013, A. _____ a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire en concluant à l'attribution de l'ensemble de ses immeubles à sa fortune privée. S'agissant des ventes de l'immeuble locatif 2 (voir tableau p. 5), du terrain à bâtir de l'immeuble 3 et de la PPE de l'immeuble 4, il a contesté le fait que celles-ci soient le résultat d'une activité commerciale, le gain ainsi réalisé devant, selon lui, être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Quant aux terrains à bâtir de l'immeuble 11, il a requis du fisc que les intérêts et les frais soient ajoutés au prix de revient des immeubles. Dans un dernier point, il a fait valoir que le terrain de l'immeuble 12 devait être porté sur l'avis de taxation, également en tant que fortune privée *"car les intérêts relatifs à l'endettement pour le financer n'ont pas été acceptés en déduction du revenu ordinaire mais considérés comme faisant partie du coût de construction"*.

Par décision du 8 août 2013, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a considéré que les opérations en cause revêtaient un caractère professionnel et que les immeubles attribués à la fortune commerciale devaient le demeurer. Il s'est fondé sur le nombre d'opérations immobilières effectuées par le contribuable depuis 2004, son acquisition en 2011 d'un terrain revendu en 2012 et en 2013 avec une maximisation du bénéfice, ses participations dans diverses sociétés immobilières, son activité salariée au sein d'une société spécialisée dans les achat, vente, construction et promotion d'immeubles, ses connaissances et relations acquises durant toute sa carrière professionnelle, ainsi que le financement de l'acquisition de biens immobiliers par des fonds étrangers importants ou par le réinvestissement immédiat du bénéfice de ventes immobilières lors des périodes fiscales 2004 et 2005 à la suite de la vente des immeubles à son ancien domicile. Le Service cantonal des contributions a par ailleurs observé que le contribuable avait lui-même conclu au caractère commercial de l'opération réalisée en 2007 après avoir reçu un formulaire de déclaration d'impôt sur les gains immobiliers. Il a encore précisé que les intérêts de la dette contractée pour l'acquisition des terrains devaient être activés et feraient partie intégrante du coût de revient de ces biens immobiliers commerciaux.

C. Le 5 septembre 2013, A. _____, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours en exposant tout d'abord que lors de la cessation de l'activité de sa SA vers l'année 2000, il en avait repris les biens immobiliers à titre privé, des biens-fonds qu'il entendait conserver et dont la

vente servirait à améliorer sa retraite. Il estime qu'il était donc convenable de qualifier ces biens comme des éléments de fortune privée, une opinion, selon lui, partagée par le Service cantonal des contributions durant au moins sept ans comme le démontrent les avis de taxation de 2003 à 2010. Il relève que le résultat de la vente de l'immeuble de l'ancien domicile de A. _____ en 2005 a été imposé aux gains immobiliers comme le démontre l'avis de taxation du secteur des gains immobiliers du 28 septembre 2005. Quant au bénéfice de la vente de l'une des deux PPE de l'immeuble 2 en 2007 (deux PPE reprises en 2000 lors de la cessation d'activité de la SA, à savoir les anciens bureaux professionnels et la dernière PPE restante de la SA), le recourant précise à cet égard qu'il ignore pourquoi ce gain a été déclaré comme revenu professionnel. Il indique qu'en 2007, demeuraient dans sa fortune privée la 1^{ère} PPE de l'immeuble 2 (ex-bureaux de la SA) les terrains de l'immeuble 3 (ex SA) et la maison familiale, ce qui confirmerait que le fisc avait sciemment qualifié de privées ces propriétés et cela même si, entre temps, le recourant avait participé professionnellement au projet "C. _____". Après diverses considérations sur les arguments développés dans la décision sur réclamation, il conclut à ce que le Service cantonal des contributions, conformément à sa décision de qualifier tous les immeubles d'éléments faisant partie de la fortune privée dans l'avis de taxation 2010 sous le code 3.310 (les dettes étant également qualifiées de privées), maintienne *"sa détermination première. Il aura le loisir de considérer ou de qualifier de commerciales les nouvelles acquisitions, soit après le 1.1.2011"*.

L'avance de frais fixée à 600 francs par ordonnance du 12 septembre 2013 a été acquittée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 19 septembre 2013, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours.

Le 21 octobre 2013, le recourant a fait part de ses contre-observations en maintenant ses conclusions.

Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au Service cantonal des contributions le 22 octobre 2013.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2013 77)

1. Le recours, déposé le 5 septembre 2013 contre une décision du 8 août 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS [642.11](#)). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont en revanche exonérés d'impôt les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD). L'art. 18 al. 1 LIFD prévoit, quant à lui, que 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 sont imposables. Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante, selon l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale.

b) Selon la jurisprudence, 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 toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, *même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale*. La jurisprudence admet par ailleurs expressément qu'une opération occasionnelle peut être constitutive d'une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables.

Pour déterminer la frontière entre activité lucrative indépendante et gestion de patrimoine privé, la jurisprudence a posé une série d'indices. Elle a notamment considéré comme *indices d'une activité lucrative indépendante, dépassant la simple administration de la fortune privée*, le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, 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. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres, voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres circonstances revêtant une intensité particulière, comme par exemple le degré de financement étranger. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (Tribunal fédéral, arrêt [2C_1276/2012](#) du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et les références citées en particulier ATF 125 II 113 consid. 5b, 5d et 5e, traduit *in* RDAF 1999 II 385 ss; voir également Y. NOËL *in* Yersin/Noël [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 14 et 17 ad art. 18).

3. a) Considérant que plusieurs des critères permettant de conclure à l'exercice d'une activité lucrative indépendante étaient réalisés, l'autorité intimée a imposé le gain réalisé sur les trois ventes opérées en 2011 au titre de revenu d'une activité lucrative accessoire (code 1.220 de la taxation).

Il ressort du dossier constitué que la fortune immobilière du recourant se présentait de la manière suivante en date du 31 décembre 2011 :

Immeuble 1	Imm. 2	Imm. 3	Imm. 4	Imm. 5	Imm. 6	Imm. 7	Imm. 8	Imm. 9	Imm. 10	Imm. 11	Imm. 12
maison familiale	bureaux avec dépôt en PPE +4 places de parc	terrain de 7'843 m ²	4 p. ½ au rez en PPE	4 p. ½ au 1 ^{er} en PPE	terrain à bâtir de 967 m ² pour 1/2	studio ss-sol en PPE pour 1/2	2 p. au 1 ^{er} en PPE pour 1/2	bureaux de B. _____ _ 4 p. ½ au 1 ^{er} en PPE pour 1/2	3 p. ½ au 2 ^{ème} en PPE pour 1/2	terrain à bâtir de 6'979 m ² pour 1/2	terrain à bâtir de 1'796 m ² pour 40%
2005	2000	2000	2008	2008	2011	2010	2010	2010	2010	2011	2011
	vente le 19.5.11 pour 1'150'000.-	vente partielle : 750m ² le 14.3.11 pour 90'000.-	vente le 31.10.11 pour 445'000.-		vente de 484m ² le 25.10.12						
439'000.-		403'395.-		277'000.-	63'154.-	62'000.-	88'500.-	148'000.-	125'000.-	581'583.-	64'656.-

L'autorité intimée a tout d'abord retenu le fait que le recourant avait intensifié ses opérations immobilières en procédant à 20 transactions depuis 2004. Le recourant est d'avis qu'il est "tendancieux" de parler de 20 transactions. Il explique que, de 2003 à 2009, sept actes ont été conclus dont deux concernent le logement familial, trois ont été imposés au revenu ordinaire (soit deux actes pour l'achat et la vente de C. _____, ainsi que l'une des deux PPE de l'immeuble 2) et deux ont trait aux achats des deux PPE des immeubles 4 et 5. Il compte également, de 2010 à 2011, "environ 13 actes immobiliers, dont les 4 PPE des immeubles 7 à 10 qui ne sont pas destinées à la revente", et que "l'on pourrait envisager une activité dite commerciale depuis éventuellement pour les immeubles 6, 11 et 12 2010 [recte, 2011], mais pas avant". Il a détaillé ces opérations de la manière suivante :

- "2004 aucune différence de taxation, par rapport à 2003, en matière de valeur fiscale selon les avis de taxation
- 2005 vente de la propriété privée de l'ancien domicile de A. _____ et achat construction de la nouvelle maison (familiale) de l'immeuble 1. Transactions privées par essence
- 2005 **1^{ère} activité commerciale** par l'acquisition et construction à C. _____
- 2006 aucune activité immobilière si ce n'est la suite de D. _____
- 2007 fin de l'activité de D. _____ et 1^{er} vente de l'immeuble 3. Et vente de la 2^{ème} PPE de l'immeuble 2
- 2008 achat de 2 PPE des immeubles 4 et 5
- 2009 aucune transaction immobilière
- 2010 reprise en copropriété de 4 PPE des immeubles 7 à 10, dont une destinée aux propres bureaux de B. _____, les autres en raison de non vente par la SA B. _____ de ces appartements
- 2011 vente de la PPE, ex bureaux, de l'immeuble 2, vente de la 2^{ème} parcelle de l'immeuble 3 et vente d'une PPE de l'immeuble 4. Achats des immeubles 6, 11 et 12".

En l'espèce, la Cour retiendra que le recourant reconnaît la conclusion d'une vingtaine d'opérations immobilières depuis 2004. Il soutient, certes, que certains immeubles doivent être qualifiés de privés parce qu'ils ne sont pas destinés à la revente (les PPE des immeubles 7 à 10),

que ce sont les bureaux de son ancienne SA ou encore, qu'ils ont été financés (les PPE des immeubles 4 et 5) par le produit de la vente de l'immeuble privé dont il était propriétaire à son ancien domicile. Même si l'on excepte les deux opérations liées à l'acquisition de la maison familiale, il n'en demeure pas moins que le recourant a effectivement procédé à de nombreux actes d'achat et de vente d'immeubles. L'existence de ce premier indice ne suffit pas, toutefois, à conclure à l'exercice d'une activité dépassant la simple administration de la fortune privée.

b) L'autorité intimée a également retenu qu'un lien très étroit persiste entre les activités professionnelles du contribuable et les opérations immobilières effectuées par ce dernier. Elle a relevé que le recourant possède encore des participations dans diverses sociétés immobilières, qu'il est salarié de B. _____ SA, une entreprise active dans le domaine immobilier, qu'il peut également bénéficier des connaissances acquises durant toute sa carrière professionnelle, ainsi que de ses relations dans le domaine. Elle a également considéré que le contribuable finançait l'acquisition des biens immobiliers en ayant recours à des fonds étrangers importants ou réutilisait immédiatement les bénéfices de la vente d'immeubles pour l'achat de nouveaux articles. C'est ainsi que la vente des immeubles (habitation et terrain) à son ancien domicile a permis le financement de deux achats pour des biens immobiliers situés lors des périodes fiscales 2004 et 2005. De son côté, le recourant nie l'existence d'une telle relation étroite en alléguant qu'il y a eu rupture dans l'activité : jusqu'en 2005, le recourant n'aurait pratiqué aucune transaction immobilière et aurait donc quitté les activités immobilières; à partir de 2007 seulement, il aurait quelque peu aidé son fils en prenant part aux activités de B. _____ SA lorsque ce dernier s'est engagé dans ce métier. Quant au produit de la vente réalisée à son ancien domicile, il explique qu'il a permis, en partie, de construire la nouvelle maison privée et seul le reste a servi au financement «C. _____ »; or, le résultat de ce financement a été imposé au revenu ordinaire.

En l'espèce, il importe peu que le recourant n'ait pas effectué de transactions de manière continue jusqu'en 2011. L'on notera au demeurant qu'il n'allègue pas avoir annoncé à l'autorité intimée la cessation de toute activité accessoire indépendante dans la vente d'immeubles après avoir été imposé pour une telle activité en 2007. Cela étant, il convient d'examiner si le contexte dans lequel sont intervenues les trois ventes réalisées durant la période fiscale 2011 peut être qualifié de professionnel. Or, l'on peut raisonnablement admettre que l'activité du recourant au sein de l'entreprise de promotion immobilière de son fils dont il détient la moitié des actions, de même que ses connaissances professionnelles en tant qu'ancien architecte ont pu favoriser les trois opérations immobilières en cause. Ces indices permettent de conclure à l'exercice d'une activité dépassant la simple administration de fortune privée. En particulier, l'on retiendra que les bureaux et locaux en PPE et les 4 places de parc de l'immeuble 2 vendues le 19 mai 2011 ont été acquises en 2000 lorsque le recourant était actif en tant qu'architecte (en même temps qu'une autre PPE et 3 places de parc revendues en 2007 avec un gain déclaré comme revenu). Le fait que les bureaux de son ancienne société y étaient installés ne suffit pas à qualifier de privé le gain réalisé sur cette vente du 19 mai 2011. Dès lors que le recourant bénéficie de connaissances professionnelles dont il a pu se servir pour procéder à dite vente, comme cela était du reste le cas lors de la vente de la première PPE en 2007, il ne s'agit plus d'une simple gestion de fortune privée. Quant au terrain de 9'380 m² de l'immeuble 3 acquis en 2000 également et dont la majeure partie était toujours la propriété du recourant à la date du 31 décembre 2011, il a commencé à faire l'objet d'un morcellement pour permettre la vente de 787 m² en 2007, puis de 750 m² durant la période fiscale ici en cause. Or, le fait de diviser un immeuble et d'en revendre différentes parcelles témoigne de la volonté de maximiser les bénéfices. Le recourant fait valoir que la durée de possession a été longue et qu'il n'y a pas eu "*d'effort systématique de vendre ces parcelles*". L'on peut certes écarter l'hypothèse selon laquelle celui-ci aurait cherché à revendre l'immeuble avec un gain aussi rapidement que possible. Il n'en demeure pas moins qu'une durée de possession de plus de dix

ans ne prouve pas, à elle seule, le caractère de placement privé même si elle peut constituer un indice important plaidant en faveur d'une gestion de la fortune privée. En effet, un commerçant d'immeubles peut toujours attendre la meilleure opportunité pour réaliser son bénéfice. S'agissant enfin du bénéfice réalisé lors de l'aliénation de l'une des 2 PPE de l'immeuble 4 (PPE acquises en 2008) le 31 octobre 2011, il se justifie de l'imposer au titre de revenu d'activité lucrative indépendante au vu de la brève durée de possession de cette PPE. L'on notera enfin que le recourant a lui-même indiqué dans son recours que l'autorité intimée aurait eu la possibilité de requalifier ces immeubles au moment de leur acquisition.

Le recourant explique que la durée de possession de l'immeuble 2, acquis avant 2003 et vendu en 2011, démontrerait qu'il n'y a aucune intention d'en faire commerce, mais de dégager un gain pour améliorer sa prévoyance, de placer des capitaux dont le rendement était destiné à améliorer ses prestations de l'AVS. L'on relèvera à cet égard que si les immeubles en cause ont pu servir de prévoyance professionnelle au recourant, cela ne leur attribue pas de fait le caractère de fortune privée ni ne permet de qualifier le revenu réalisé sur leur aliénation de bénéfice en capital privé exonéré d'impôt. Il convient en effet de rappeler que la prévoyance professionnelle peut également être assurée au moyen d'actifs provenant de la fortune commerciale (voir notamment Tribunal fédéral, arrêt précité [2C_29/2008](#) consid. 4.2 et ATF 125 II 113 consid. 6b traduit *in* [RDAF 1999 II 385](#)).

L'on ajoutera enfin que, la maison familiale exceptée, les immeubles encore en possession du recourant au 31 décembre de la période fiscale en cause (la 2^{ème} PPE de l'immeuble 5, le terrain à bâtir de l'immeuble 6, les 4 PPE des immeubles 7 à 10, ainsi que les terrains à bâtir des immeubles 11 et 12), doivent être qualifiés de commerciaux dès lors qu'ils ont été acquis par le recourant alors qu'il était encore actif dans le commerce d'immeubles. Du reste, en indiquant que son patrimoine immobilier acquis avant 2007 n'avait rien à voir avec une activité professionnelle, le recourant admet implicitement qu'à partir de cette année-là au moins, la situation est différente puisqu'il a exercé une activité commerciale (opération immobilière de C. _____).

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le gain réalisé sur les trois ventes opérées en 2011 ne saurait être qualifié de gain privé en capital, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. Il s'agit d'un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante de commerce d'immeubles, qui doit être soumis à l'impôt sur le revenu.

4. a) Le recourant estime que si les terrains des immeubles 11 et 12 sont considérés comme commerciaux, les intérêts de la dette contractée pour leur acquisition devraient être déductibles. De son côté, l'autorité intimée est d'avis que ces intérêts doivent être activés et qu'ils feront ainsi partie intégrante du coût de revient de ces biens immobiliers. En réponse à l'argument du recourant qui estime que l'obliger à activer les intérêts peut conduire à ce que l'élément de sa fortune apparaisse à son bilan à une valeur surfaite, elle relève que cette activation ne peut pas mener à une telle situation *"étant donné que tant pour le terrain de l'immeuble 11 que pour celui de l'immeuble 12, il y a eu mise à l'enquête moins de deux ans après l'acquisition des terrains"*. Et de préciser qu'en procédure de taxation, elle n'a pas porté les intérêts de cette dette - non déduits dans les intérêts passifs - en augmentation des valeurs fiscales des immeubles 11 et 12".

b) Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie les intérêts des dettes commerciales (art. 27 al. 2 let. d [LIFD](#)). Toutefois, les intérêts de dettes ne peuvent être admis en déduction que dans la mesure où ils ne représentent pas, d'un point de vue économique, une dépense pour l'acquisition, la production ou l'amélioration d'éléments de fortune (art 34 let. d [LIFD](#)).

Récemment, le Tribunal fédéral a rappelé que les frais de construction, classés comme dépenses au sens de cette disposition, englobent également les frais annexes tels que le prix d'acquisition du terrain, de même que les intérêts sur un crédit de construction. Il a considéré à cet égard que la qualification des intérêts sur un crédit de construction en tant que dépenses d'acquisition d'un élément de fortune non déductibles, n'était pas remise en cause par le fait que l'immeuble appartenait à la fortune commerciale plutôt qu'à la fortune privée, et qu'il en allait de même des intérêts sur un crédit pour l'acquisition de terrain à bâtir (TF, arrêt [2C_874/2013](#) du 21 mai 2014).

c) En l'espèce, pour les dettes (622'500 francs et 64'000 francs) garanties par les terrains à bâtir des immeubles 11 et 12, le recourant a revendiqué la déduction de, respectivement, 18'302 francs, 96 francs et 123 francs d'intérêts. Ces trois montants figurant sur la liste jointe à l'annexe 02 "Etat des dettes" n'ont pas été admis par le taxateur à juste titre. En effet, si les dettes en question sont certes commerciales, cela ne signifie pas que les intérêts passifs qui s'y rattachent sont automatiquement déductibles sans que l'on ne tienne compte de la nature de l'emprunt concerné. En application de l'arrêt [2C_874/2013](#) précité, les intérêts payés sur les crédits garantis par les terrains à bâtir des immeubles 11 et 12 doivent être qualifiés de dépenses pour l'acquisition d'éléments de la fortune (commerciale) du recourant. C'est donc à bon droit que l'autorité intimée en a refusé la déduction en dépit du fait que ces terrains ont été attribués à la fortune commerciale.

5. Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir qualifié ses immeubles de commerciaux alors qu'elle avait admis leur imposition au titre d'éléments de la fortune privée pendant au moins sept ans, invoquant ainsi une violation du principe de la bonne foi. Il ajoute que si celle-ci avait taxé ses immeubles en tant qu'éléments de la fortune commerciale, il aurait eu la possibilité de contester la taxation. De son côté, l'autorité se prévaut d'une jurisprudence du Tribunal fédéral [2C_29/2008](#) pour indiquer que le fait de ne pas avoir corrigé les déclarations d'impôt successives n'était pas déterminant.

Dans l'arrêt précité (Tribunal fédéral, arrêt [2C_29/2008](#) du 28 mai 2008, consid. 5.2) qui concernait un contribuable ayant toujours mentionné son immeuble comme élément de fortune privée dans ses déclarations d'impôt, le Tribunal fédéral a jugé que le fait, pour l'autorité fiscale, de ne pas avoir corrigé dites déclarations n'était pas déterminant et n'équivalait pas à une promesse : "*Le contribuable remplit sa déclaration et en est responsable. L'autorité de taxation n'a pas à contrôler à chaque période toutes les déclarations dans tous les détails, d'autant qu'une qualification desdits revenus et de la valeur de l'immeuble comme étant privés ou commerciaux ne modifiait rien en la taxation, en l'espèce*". D'après une jurisprudence constante, l'autorité fiscale et le contribuable peuvent être liés par une qualification ou attribution admise pendant une longue période en vertu du principe de la bonne foi (RFJ 1995 p. 341 ss). Ancré à l'art. 9 Cst. féd., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, ce principe confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636; 130 I 26 consid. 8.1 p. 60).

En l'occurrence, l'autorité intimée n'avait aucune raison particulière d'examiner la qualification des immeubles en cause les années précédentes dès lors que, dans le cas du recourant également, cela n'influait aucunement la taxation des périodes fiscales concernées. L'on ne saurait donc lui reprocher une violation du principe de la bonne foi. A cela s'ajoute le fait que le recourant a qualifié d'opération à caractère commercial la vente d'une PPE et de trois places de parc de l'immeuble 2 réalisée en 2007, des biens qu'il avait pourtant déclarés comme immeubles privés. L'on peut dès lors admettre que lui-même relativisait l'importance qu'il attachait à la qualification de sa fortune immobilière. Par ailleurs, il n'est en rien préterité par le fait qu'il n'a pu qu'en 2011

seulement, s'opposer à la qualification de ses immeubles. Pour cette même année (période fiscale ici en cause), le recourant a eu la possibilité de contester la taxation et donc d'exercer son droit d'être entendu.

6. a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

b) 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).

c) En l'espèce, compte tenu de l'importance de la valeur litigieuse (revenu déclaré de 76'321 francs mais imposé à hauteur de 489'040 francs), il se justifie de fixer les frais à 4'000 francs.

II. Impôt cantonal (604 2013 78)

7. Le recours, déposé le 5 septembre 2013 contre une décision du 8 août 2013, 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; RS [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 juridiction administrative (CPJA; RSF [150.1](#)). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal

8. a) Au niveau cantonal également, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 17 al. 1 LICD et 7 al. 1 LHID) au contraire des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui sont exonérés d'impôt (art. 17 al. 3 LICD et 7 al. 4 let. b LHID). L'art. 19 al. 1 LICD prévoit, quant à lui, que 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 sont imposables. Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante, selon les art. 19 al. 2 LICD et 8 al. 1 LHID, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale.

De même, l'art. 28 al. 2 let. d LICD prévoit que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie les intérêts des dettes commerciales. Quant à l'art. 35 LICD, il dispose lui aussi que ne peuvent être déduits les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune.

b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 2 à 5) peuvent être transposés en droit cantonal. Partant, le recours formé en droit cantonal est également rejeté.

9. 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, comme pour le recours formé en droit fédéral, compte tenu de l'importance de la valeur litigieuse (revenu déclaré de 76'321 francs mais imposé à hauteur de 489'040 francs), il se justifie de fixer les frais à 4'000 francs.

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 2013 77)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 4'000 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est partiellement compensé par l'avance de frais, le solde, par 3'400 francs, lui étant facturé en plus.

II. Impôt cantonal (604 2013 78)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 4'000 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice.

III. Communication

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).

Fribourg, le 3 février 2015/CPF/eri

Président

Greffière-rapporteure