Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 683/2013; 2C 684/2013

Arrêt du 13 février 2014

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler et Aubry Girardin.
Greffière: Mme Vuadens.

Participants à la procédure
A._____,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton de Fribourg.

Objet
Impôt fédéral direct 2010, impôt cantonal et communal 2010,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 9 juillet 2013.

Faits:

A.

A.a. A._____, domicilié dans le canton de Fribourg, exerce depuis 2006 une activité indépendante principale sous la raison sociale " B._____ ", précédemment " C._____ ". Envisageant la réalisation d'une promotion immobilière consistant en la construction et la vente d'appartements en propriété par étages sur la commune fribourgeoise de D._____, A._____ a acquis le 11 avril 2007, en société simple avec E._____, les articles 3017 et 3037 [recte: l'article 3017 seulement]du registre foncier de cette commune, d'une surface de 3'149 m2, comportant une habitation collective avec place et jardin. Cet article a ensuite été divisé pour créer un nouvel article 3037 d'une surface de 1'668 m2 (art. 105 al. 2 LTF), constitué le 30 août 2010 sous la forme d'une propriété par étages comportant sept unités (unités d'étage 3037-1 à 3037-7; art. 105 al. 2 LTF). Cinq de ces unités (unités d'étage 3037-1 à 3037-5; art. 105 al. 2 LTF) ont été vendues entre le 31 août et le 20 septembre 2010. Il ressort de l'arrêt attaqué que les nouveaux propriétaires ont été inscrits au registre foncier en septembre 2010.

La construction n'avait pas commencé au moment de la conclusion des contrats. Elle a débuté à la mi-octobre 2010, après la démolition des parties existantes. Les acquéreurs se sont engagés à payer le prix par acomptes. A la fin de l'année 2010, les acquéreurs de l'unité d'étage 3037-1 avaient versé à ce titre un montant de 238'500 fr., les acquéreurs de l'unité d'étage 3037-2 un montant de 74'250 fr. et les acquéreurs des trois autres unités d'étage un montant total de 794'750 fr.

A.b. Le 6 juillet 2011, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service des contributions) a sommé A._____ de déposer sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2010 dans un délai de dix jours, délai qui a été prolongé à la demande du contribuable.

Le 27 septembre 2011, A._____ a renvoyé au Service des contributions la déclaration d'impôt cantonal sur les gains immobiliers qu'il avait reçue en relation avec la vente de l'article 3037-1 (art. 105 al. 2 LTF), indiquant que cette transaction relevait d'une activité de promoteur immobilier exercée en société simple, dont le revenu devait faire l'objet d'une imposition ordinaire sur le revenu et non pas d'un impôt spécial sur les gains immobiliers.

A.c. A._____ n'ayant pas transmis sa déclaration d'impôt 2010 malgré une nouvelle sommation le 2 décembre 2011 et un prononcé d'amende de 120 fr. le 11 janvier 2012, le Service des contributions a procédé à une taxation d'office le 16 février 2012, par laquelle il a estimé que l'intéressé avait réalisé un revenu d'activité indépendante principale de 80'000 fr. et un revenu d'activité indépendante accessoire de promoteur immobilier d'un montant identique de 80'000 fr.

B.

B.a. Le 16 mars 2012, A._____ a contesté par la voie de la réclamation la taxation d'office du 16 février 2012. Concernant le revenu de son activité indépendante accessoire de promoteur immobilier, il a indiqué que les comptes de la société simple seraient joints à sa déclaration d'impôt de la période fiscale 2012, dès lors que passablement de travaux devaient encore être effectués d'ici au 30 juin 2012 dans les communs et les aménagements extérieurs de la propriété par étages, bien que des acquéreurs aient déjà emménagé à la fin de l'année 2011.

Le 19 mars 2012, le Service des contributions a imparti à A._____ un délai de dix jours pour produire plusieurs pièces, dont le bilan et le compte de pertes et profits de son activité indépendante accessoire de promoteur immobilier, à défaut de quoi la réclamation serait déclarée irrecevable.

Le 3 avril 2012, A._____ a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2010, annonçant un revenu d'activité indépendante principale de 43'076 fr., aucun revenu d'activité indépendante accessoire, ainsi que des immeubles commerciaux (article 3017 du registre foncier de F._____) pour une valeur de 252'500 fr. Par courrier électronique adressé le même jour au Service des contributions, il a maintenu que les comptes de la société simple en relation avec la promotion immobilière réalisée sur la commune de D._____ seraient joints à sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2012.

B.b. Dans sa décision sur réclamation du 10 avril 2012, le Service des contributions a maintenu que A._____ avait réalisé un revenu d'activité indépendante accessoire de promoteur immobilier pour un montant estimé de 80'000 fr.

B.c. Le 9 mai 2012, A._____ a déposé un recours contre la décision sur réclamation du 10 avril 2012 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal), dans lequel il a exposé, en substance, qu'il n'était pas possible de chiffrer un bénéfice en 2010, le coût de construction n'étant pas encore connu durant cette période, et qu'il convenait d'attendre de connaître cet élément pour pouvoir procéder à l'établissement des comptes et déterminer le revenu imposable en relation avec la promotion immobilière, ce qui ne serait possible qu'en 2012, année de la fin des travaux. Au cours de la procédure d'instruction, il a fait valoir que le Service des contributions lui avait d'ailleurs indiqué que les comptes de la société simple " faisant ressortir le produit des ventes diminué du coût de construction y compris celui du terrain " ne devaient être transmis qu'à la fin de la construction.

B.d. Dans ses contre-observations au recours de A._____ datant du 29 août 2012, le Service des contributions a produit le détail de son estimation du revenu d'activité indépendante accessoire, qui se présente en substance comme suit:

Estimation bénéfice promotion en 2010

Prix d'achat du terrain 3'149 m2 620'000
Frais d'achat 25'000
Coût de construction 4'000'000
Coût des aménagements extérieurs 200'000
Frais secondaires (taxes, honoraires, intérêts intercalaires) 355'000
Prix de revient estimé total 5'200'000
Coût par m3 SIA (450 m3) 11'500
Constitution PPE = 1'668 m2 52.9%
Prix de revient au pro rata = 52.9% de 5.2 mio 2'750'800
Prix de revient au millième 2'750
Vente 1er appartement 4,5 pièces = 128.19o/oo 530'000
Prix de revient = 2'750 x 128.19 352'522
Bénéfice estimé sur 1ère 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'estimation du Service des contributions a été effectuée sur la base de la vente de l'unité d'étage 3017-1, représentant 128.19 o/oo de l'ensemble de la propriété par étages (art. 105 al. 2 LTF).

Dans ses contre-observations du 29 août 2012, le Service des contributions indique s'être fondé sur la demande de permis de construire du 23 juin 2009 pour fixer le coût de construction et des aménagements extérieurs. Une copie de cette lettre a été transmise par le Tribunal cantonal à A._____ le 30 août 2012.

B.e. Le Tribunal cantonal a rejeté le recours de A._____ par arrêt du 9 juillet 2013.

C.
A._____ recourt contre cette décision auprès du Tribunal fédéral à qui il demande de rendre une décision " objective et pragmatique dans cette affaire ". Il soutient qu'aucun revenu d'activité indépendante accessoire de promoteur immobilier ne peut lui être attribué en 2010. Il s'en prend également au calcul estimatif opéré par le Service des contributions et confirmé par le Tribunal cantonal, contestant le montant retenu au titre de coût de construction, qui serait inférieur au coût réel.

Invités à se déterminer, le Tribunal cantonal renvoie aux considérants de son arrêt, qu'il maintient intégralement; le Service des contributions et l'Administration fédérale des contributions se réfèrent également aux considérants de l'arrêt attaqué et proposent le rejet du recours.

Le 25 novembre 2013, le recourant a adressé au Tribunal fédéral des observations finales sur les prises de position du Service des contributions et du Tribunal cantonal.

Considérant en droit:

I. Recevabilité et questions de procédure

1.
Le Tribunal cantonal a rendu une seule décision valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; arrêt 2C

357/2013 et 2C 358/2013 du 7 novembre 2013 consid. 1). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher au recourant d'avoir, dans son recours au Tribunal fédéral, formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.; arrêt 2C 357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 1). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont en jeu, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers (causes 2C 683/2013 et 2C 684/2013). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947; RS 273).

2.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 139 V 42 consid. 1 p. 44).

2.1. Sur le fond, l'arrêt attaqué concerne la taxation d'office du recourant prononcée par le Service des contributions pour l'année 2010. 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 en application de l'art. 82 let. a LTF. L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme l'existence de cette voie de droit pour l'impôt fédéral direct; s'agissant des impôts cantonal et communal, la taxation d'office étant une matière harmonisée aux art. 46 al. 3 et 48 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est aussi réservée à l'art. 73 al. 1 LHID.

2.2. Le recourant n'a pas intitulé son recours " recours en matière de droit public ". L'absence d'intitulé ne porte pas à conséquence si les conditions de recevabilité du recours dont la voie est ouverte sont remplies (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 370; 134 III 379 consid. 1.2 p. 382).

2.3. Aux termes de l'art. 42 al. 1 LTF, un mémoire doit indiquer les conclusions. Celles-ci doivent être déterminées avec suffisamment de précision (arrêt 4A 402/2011 du 19 décembre 20111 consid. 1.1). Elles doivent indiquer sur quels points la décision est attaquée et quelles sont les modifications demandées. Si les conclusions font défaut ou sont, dans leur ensemble, insuffisantes, le recours est irrecevable.

Le recourant invite le Tribunal fédéral à rendre une " décision objective et pragmatique dans cette affaire ". L'on peut douter de la recevabilité d'une telle conclusion au regard des exigences de l'art. 42 al. 1 LTF. Toutefois, l'interdiction du formalisme excessif impose de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (arrêts 1C 571/2012 du 26 novembre 2013 consid. 2; 1C 100/2008 du 18 juin 2008 consid. 1), d'autant plus si ce dernier n'est pas représenté par un avocat, comme tel est le cas en l'espèce. Aussi, dans la mesure où le recourant conteste l'existence d'un revenu imposable en 2010 en relation avec son activité lucrative indépendante accessoire de promoteur immobilier et que l'on comprend qu'il s'en prend à la taxation d'office effectuée par le Service des contributions et confirmée par le Tribunal cantonal, il convient d'admettre la recevabilité du recours, bien qu'il s'agisse d'un cas limite.

2.4. Au surplus, déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Par ailleurs, il a été interjeté par le contribuable destinataire de la décision attaquée, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

3.

3.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral (art. 106 al. 1 LTF), y compris le droit cantonal harmonisé (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 210; arrêt 2C 386/2012 du 16 novembre 2012 consid. 3.5), sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106

al. 2 LTF, selon lequel le Tribunal fédéral n'examine la violation des droits fondamentaux que si le grief a été invoqué et suffisamment motivé par le recourant. L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser en quoi consiste la violation (ATF 133 II 249 consid. 1.4.2 p. 254; 133 III 462 consid. 2.3 p. 466; arrêt 2C 1237/2012 du 22 avril 2013 consid. 2). Le recourant ne peut donc se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer à des actes de procédure cantonale (ATF 129 I 113 consid. 2.1 p. 120; arrêt 8C 451/2013 du 20 novembre 2013 consid. 2.3).

3.2. Dans un recours au Tribunal fédéral, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

3.2.1. L'exclusion des faits et moyens de preuve nouveaux est la règle; en tant que cour suprême, le Tribunal fédéral est juge du droit, et non juge du fait. Cette règle connaît une exception lorsque la décision de l'autorité précédente est le motif pour présenter de nouveaux faits ou moyens de preuve ou, en d'autres termes, lorsque c'est la décision de l'autorité précédente qui, pour la première fois, rend pertinents ces faits ou moyens de preuve. Toutefois, la possibilité de présenter des faits ou des moyens de preuve nouveaux en instance de recours fédérale est exceptionnelle et ne sert pas à corriger des omissions antérieures (arrêt 4A 18/2010 du 15 mars 2010 consid. 2.1 non publié in ATF 136 I 197).

3.2.2. Le recourant produit deux pièces pour la première fois devant le Tribunal fédéral.

Par la première pièce, le recourant entend contester l'estimation du revenu d'activité lucrative indépendante accessoire effectuée par le Service des contributions. Il s'agit d'un document de l'Etablissement cantonal fribourgeois d'assurance des bâtiments (ECAB) datant du 26 avril 2010. Le recourant soutient qu'il n'a pas produit cette pièce devant le Tribunal cantonal, car le Service des contributions n'aurait fourni le détail de son estimation que lors de ses contre-observations du 29 août 2012. Il n'aurait ainsi pas eu la possibilité de contester cette estimation avant son recours devant le Tribunal fédéral. Or, le recourant aurait pu produire cette pièce au cours de la procédure cantonale, puisque le Tribunal cantonal lui a transmis une copie de ces contre-observations le 30 août 2012; il avait en effet, en vertu du droit de réplique (cf. sur ce point arrêt 2C 472/2013 du 4 octobre 2013 consid. 3.3 et les références citées), le droit de se déterminer spontanément sur le contenu de cette pièce, ce qu'il n'a pas fait. Les conditions ne sont donc pas réunies pour faire exception à l'impossibilité de produire une pièce nouvelle devant le Tribunal fédéral.

Il en va de même de la seconde pièce produite par le recourant, à savoir un courrier que le Service des contributions lui a adressé le 23 janvier 2013. Comme le relève à juste titre le Tribunal cantonal, le recourant aurait pu lui transmettre une copie de ce courrier, son recours devant cette instance étant pendant à cette date.

Le Tribunal fédéral ne tiendra donc pas compte de ces deux pièces nouvelles dans le présent recours.

4.
Le litige concerne le bien-fondé de la taxation d'office du recourant pour la période fiscale 2010 tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal.

II. Impôt fédéral direct

5.
Selon 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 les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Le prononcé d'une taxation d'office suppose ainsi l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt 2C 203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700).

5.1. A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cet-

te taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD). Il s'agit d'une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 131 II 548, consid. 3.3; 123 II 552 consid. 4c p. 557).

La taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'un point essentiel a été omis ou apprécié de manière incorrecte. Le Tribunal fédéral est lié par la taxation d'office lorsqu'elle repose sur une constatation complète et exacte des faits et sur une appréciation consciencieuse de tous des éléments déterminants pour la taxation, étant entendu que les autorités compétentes disposent d'une certaine marge d'appréciation; tant que l'estimation reste dans le cadre ainsi déterminé, le Tribunal fédéral ne peut pas intervenir. Comme la taxation d'office est peu précise par nature, la possibilité de la contester est limitée en conséquence. En substance, le contribuable doit prouver que la taxation d'office ne correspond pas à la situation de fait. Il doit éliminer l'incertitude existant jusqu'alors en démontrant l'inexactitude de manière stricte; de simples preuves partielles ne suffisent pas. En outre, le contribuable qui n'a pas rempli son devoir de collaborer dans la procédure doit rattraper la collaboration négligée auparavant (arrêts 2C 279/2011 du 17 octobre 2011, in RF 67/2012, p. 59; RDAF 2012 II p. 283; 2C 504/2010 du 22 novembre 2011 consid. 2.2, in RF 67/2012, p. 143; 2C 463/2009 du 21 décembre 2009 consid. 4.1; 2C 620/2007
du 2 juillet 2008, consid. 2.1, in StE 2009 B 95.1 Nr. 13).

Les conditions posées à l'art. 132 al. 3 LIFD s'appliquent également aux voies de droit ultérieures qui sont ouvertes au contribuable (ULRICH CAVELTI, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, 2ème éd., 2008, n°10 ad art. 140).

5.2. En l'espèce, le Tribunal cantonal a considéré à juste titre que les conditions prévues à l'art. 130 al. 2 1 ère phrase LIFD étaient réunies pour procéder à une taxation d'office du recourant le 16 février 2012, celui-ci n'ayant pas transmis, malgré sommation et prolongation de délai, sa déclaration d'impôt 2010 ni a fortiori les documents qui doivent y être joints, en particulier, pour les indépendants, les extraits de comptes signés de la société simple 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).

6.
Reste à déterminer si le recourant a démontré le caractère manifestement inexact de l'estimation de son revenu d'activité indépendante accessoire de promoteur immobilier retenue dans sa taxation d'office.

6.1. Le recourant soutient qu'aucun revenu d'activité lucrative indépendante accessoire ne peut lui être attribué en 2010 et qu'il n'a réalisé un tel revenu qu'en 2012, année de la fin des travaux de construction de la promotion immobilière de D._____. Invoquant l'art. 45 lettre c LHID, il soutient que les acomptes reçus en 2010 et les quelques factures payées en 2010 ne revêtent pas d'importance pour sa taxation, ne représentant pas la réalisation d'un revenu. Le recourant soutient ainsi que la taxation d'office pour la période fiscale 2010 est manifestement inexacte en tant qu'elle prend en considération un revenu qui n'aurait été réalisé qu'en 2012.

6.2. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 1 et 3 LIFD). Aux termes de l'art. 18 al. 1 LIFD, 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. La première phrase de l'art. 18 al. 2 LIFD précise 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. Si cette activité est exercée en société simple, chacun des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société simple (art. 10 al. 1 LIFD).

6.3. Selon l'art. 210 LIFD en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013 (remplacé par le nouvel art. 41 LIFD de teneur identique, entré en vigueur le 1 er janvier 2014, cf. chiffre I de la loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques du 22 mars 2013, RO 2013, p. 2397),

le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (al. 1). Le produit de l'activité 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).

L'art. 210 LIFD, respectivement le nouvel art. 41 LIFD, posent le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, selon lequel l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364).

6.4. La réalisation constitue une condition essentielle et le fait générateur de l'imposition du revenu (arrêt 2C 620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4, in RDAF 2013 II 197). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; arrêts 2C 941/2012 du 9 novembre 2013 consid. 2.5; 2C 351/2010 du 6 juillet 2011 consid. 3; 2C 640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.1; 2P.323/2003 du 7 mai 2004, in StE 2005 A 24.21 Nr.16, RDAF 2004 II 288). La créance fiscale prend ainsi naissance ex lege, sans aucune intervention extérieure. La doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale (PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 ème éd., 2002, p. 308; arrêts 2C 620/2013 du 14 février 2013 consid. 3.4, in RDAF 2013 II 197;
2C 116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2), ce qui a pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable; si tel était le cas, le contribuable pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêts 2P.201/2004 du 8 février 2006 consid. 4.3; 2C 116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.3).

6.4.1. La règle selon laquelle le revenu est imposable au moment où naît un droit ferme sur une prestation est applicable à la réalisation de bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeubles appartenant à la fortune commerciale. Dans de tels cas, la jurisprudence constante du Tribunal fédéral retient que la conclusion du contrat de vente donne en principe naissance à un droit ferme générateur d'un revenu imposable, dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine (ATF 105 Ib 238 consid. 4b et 4c p. 242 ss; arrêts 2A.56/1991 du 1 er novembre 1991 consid. 3a, in Archives 61, p. 666, RDAF 1993, p. 421; 2A.255/1993 du 15 février 1995 consid. 4a; 2P.14/1998 du 3 juillet 1998 consid. 3a, in RDAF 1998 II 374; 2A.475/2002 du 31 mars 2003 consid. 3.1 et 3.2, in RDAF 2004 II 38, StE 2003 B 21.2 Nr. 17; 2C 250/2006 du 11 octobre 2006 consid. 2.3, in StE 2007 B 21.1 Nr. 24; arrêt 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 3.4.1). Il n'y a donc pas lieu de différer l'imposition d'un tel revenu au moment de l'exécution du contrat par l'aliénateur, soit au jour de l'inscription du nouveau propriétaire au Registre foncier (arrêts 2A.250/2006 du 11 octobre 2006 consid. 2.3, in StE 2007 B 21.1 Nr. 24; 2A.475/2002 du 21 mars 2003
consid. 3.2, in StE 2003 B 21.2 Nr. 17, RDAF 2004 II 38), ni de s'en tenir strictement à la comptabilisation effective du revenu dans les comptes de l'aliénateur, le principe de périodicité devant primer les règles de comptabilisation (arrêt 2A.475/2002 du 21 mars 2003 consid. 3.1, in StE 2003 B 21.2 Nr. 17, RDAF 2004 II 38; cf. également arrêt 2P.14/1998 du 3 juillet 1998 consid. 3.4, in RDAF 1998 II 374).

Cette jurisprudence a vocation à s'appliquer de la même manière selon que le projet de construction est achevé ou non au moment de la conclusion du contrat. Dans l'arrêt 2A.56/1991 du 1er novembre 1991 consid. 3 (in Archives 61, p. 666, RDAF 1993, p. 421), le Tribunal fédéral s'est penché sur le moment de la réalisation du revenu afférent à la vente d'un appartement qui n'était pas encore construit au moment de la conclusion du contrat et dont le coût de construction n'était donc pas encore connu. Il a confirmé que l'aliénateur avait acquis une créance ferme au moment de la conclusion du contrat de vente et que le fait que les charges relatives à cette vente n'étaient pas encore déterminées durant la période en cause n'était pas pertinent. Il a ainsi rejeté le recours interjeté par l'administration fiscale cantonale, qui soutenait que le gain devait être attribué à la période

de calcul postérieure, de manière à pouvoir déterminer le bénéfice immobilier, le coût de construction étant alors connu.

6.4.2. Cette jurisprudence a fait l'objet de critiques en doctrine (cf. notamment ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 2000, p. 91 s.; MARKUS WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, p. 148 ss; MARKUS REICH/MARCO DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1996, p. 26; MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003, I. Teil, in Forum für Steuerrecht 2004, p. 218 ss; MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 - Direkte Bundessteuer, Archives 74, p. 3; PIERRE-MARIE-GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p. 125 ss). Il n'y a toutefois pas lieu de s'interroger plus avant sur ces critiques dans la présente cause, en particulier en lien avec l'arrêt susmentionné de 1991 (in Archives 61, p. 666, RDAF 1993, p. 421). En effet, les auteurs reprochent avant tout à la jurisprudence précitée d'imposer un bénéfice alors que celui-ci n'aurait qu'un caractère incertain. En l'occurrence toutefois, les faits constatés excluent un tel caractère (cf. ci-dessus consid. 6.3). Au surplus, s'agissant d'une taxation d'office,
le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à vérifier si l'estimation retenue par les autorités cantonales est manifestement inexacte, ce qu'il appartient au contribuable de démontrer. Or, le recourant ne le fait nullement (cf. ci-dessous, consid. 6.6).

6.5. Ainsi, selon les faits constatés par le Tribunal cantonal et qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), deux unités d'étage ont été acquises en septembre 2010, l'article 3037-1 et l'article 3037-2 pour 22'000 fr. [sic]. Ces transactions ont été inscrites au registre foncier en 2010. La construction a bel et bien commencé en 2010 et, durant cette période fiscale, la société simple a déjà encaissé des acomptes importants des acquéreurs de ces deux unités d'étage, à savoir 285'000 fr. pour l'article 3037-1 et 74'250 fr. pour l'article 3037-2. En outre, les autres appartements ont été vendus entre le 31 août et le 20 septembre 2010 et des acomptes importants ont également été versés à la société simple en 2010 (soit 15'000 fr + 75'000 fr. +113'000 fr. + 15'000 fr + 113'000 fr. + 160'000 fr. + 135'000 fr. + 168'750). En pareilles circonstances, on ne voit pas en quoi il serait manifestement inexact de considérer que le recourant a acquis une créance ferme au moment de la conclusion des contrats et réalisé un revenu d'activité lucrative indépendante accessoire en 2010.

Quant au montant retenu de 80'000 fr., il a été obtenu sur la base des données et pièces à disposition du Service des contributions au moment de procéder à la taxation d'office, faute de collaboration du recourant, à savoir le prix d'achat de la parcelle et les frais afférents à cette acquisition, ainsi que le coût de construction et des aménagements extérieurs tels qu'ils figurent sur la demande de permis de construire du 23 juin 2009. L'on ne voit pas en quoi cette estimation serait manifestement inexacte, procéderait d'une appréciation non consciencieuse ou d'un abus du pouvoir d'appréciation de l'autorité fiscale.

6.6. Au demeurant, conformément aux règles strictes régissant les réclamations, respectivement les voies de droit ultérieures ouvertes contre une taxation d'office (cf. consid. 5.1 ci-dessus), il incombait au recourant de présenter des pièces comptables propres à démontrer le caractère manifestement inexacte de cette estimation. Or, ce dernier a persisté à refuser de produire de tels documents, malgré la demande expresse du Service des contributions, et se limite, devant le Tribunal fédéral, à critiquer les faits en présentant une argumentation appellatoire qui n'est pas recevable. Le recours à l'art. 45 let. c LHID ne lui est d'aucun secours, cette disposition n'étant pas applicable à l'impôt fédéral direct; il en aurait été d'ailleurs de même si le recourant avait invoqué l'art. 129 al. 1 let. c LIFD, disposition de teneur identique à celle de l'art. 45 let. c LHID applicable en matière d'IFD, qui prévoit précisément l'obligation pour les sociétés simples de produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale, notamment sur les parts des associés au revenu de la société.

7.
Dans son mémoire de recours, le recourant indique encore avoir évoqué devant le Tribunal cantonal un comportement contradictoire de la part du Service des contributions, qui lui aurait affirmé que le revenu provenant de son activité accessoire de promoteur immobilier ne serait imposable qu'en 2012 et qu'il n'avait donc pas besoin de produire des comptes avant cette période fiscale. Il se limite toutefois ici à renvoyer en termes vagues

à la procédure cantonale et n'invoque aucune violation d'un principe ou d'un droit constitutionnel. Il n'y a donc pas lieu d'entrer en matière sur ce point (art. 106 al. 2 LTF, cf. supra consid. 3.1).

8.
Au vu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

III. Impôt cantonal et communal

9.
Aux termes de l'art. 48 al. 2 LHID, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Cette disposition a été reprise à l'art. 166 al. 3 de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et correspond à la réglementation de l'impôt fédéral direct.

Conformément à l'art. 16 LHID, dont la teneur est identique à celle des art. 64 al. 1 et 2 et 65 al. 1 LICD, 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). Les règles relatives à l'imposition dans le temps et à la détermination du moment de la réalisation du revenu en droit cantonal correspondent ainsi également à celles de l'impôt fédéral direct. Le principe de périodicité s'imposant aux cantons (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359; arrêt 2C 895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1, in RF 64/2009, p. 810, RDAF 2009 II 522), il a la même portée en droit cantonal qu'en matière d'impôt fédéral direct.

Il s'ensuit que les considérations émises en matière d'impôt fédéral direct valent également pour l'impôt cantonal et communal. Partant, le recours doit aussi être rejeté dans la mesure de sa recevabilité en ce qui concerne ce dernier.

IV. Frais et dépens

10.
Compte tenu de ce qui précède, les frais judiciaires seront mis à la charge du recourant (art. 66 al. 1 LTF). Le canton n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Les causes 2C 683/2013 et 2C 684/2013 sont jointes.

2.
Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2010.

3.
Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal 2010.

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

5.
Le présent arrêt est communiqué au recourant, au Service cantonal des contributions et au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 13 février 2014

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

La Greffière: Vuadens