

607 2008-45

607 2008-46

Arrêt du 19 juillet 2010

PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova

PARTIES **A., recourant**, représenté par BDO Visura, Fiscalité et droit, Route des
Arsenaux 9, 1705 Fribourg

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case
postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; fortune
commerciale / fortune privée, commerce accessoire d'immeubles

Recours du 31 octobre 2008 contre la décision sur réclamation du
6 octobre 2008 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de la
période fiscale 2007

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. La société simple SI V. est constituée des frères A., B. et C. ainsi que de leur père Z. Chacun en est sociétaire à raison de 25 %. Le 19 juin 2007, ils ont acquis de la société Y. SA l'article sis sur la commune de W., d'une surface de 2'275 m², pour le prix de 455'000 francs. A la même date, a été constituée une PPE de onze appartements - dont deux deviendront propriété de B. et A. - et entrepris les travaux pour la construction du bâtiment. Durant l'année 2007, trois appartements ont été vendus aux maîtres d'état (avec entrée en jouissance dès la fin des travaux, soit le 1^{er} septembre 2008) pour le prix de 1'330'800 francs. Les autres appartements ont été mis en vente ultérieurement.

Dans sa déclaration d'impôt déposée le 25 février 2008 pour la période fiscale 2007, A. a indiqué, d'une part, le revenu de son activité salariée pour la société Y. SA (57'344 francs). D'autre part, il a déclaré des placements privés pour un montant de 153'487 francs (dont des "Débiteurs SI V., 25 %" pour 146'174 francs), des immeubles privés d'une valeur fiscale totale de 630'400 francs ainsi que des dettes privées à concurrence de 685'165 francs.

Par taxation du 25 avril 2008, le Service cantonal des contributions (SCC) a fixé l'impôt fédéral direct dû par A. à 474 fr. 90 sur la base d'un revenu imposable de 49'209 francs et son impôt cantonal sur le revenu, avant majoration de l'impôt de base, à 3'765 fr. 95 pour un revenu imposable de 46'569 francs. En ce qui concerne les éléments de fortune déclarés entièrement comme privés, l'autorité de taxation les a partiellement attribués à la fortune commerciale comme suit:

	<i>"Avis de taxation</i>	<i>au lieu de</i>
<i>Placements privés</i>	<i>7'313</i>	<i>153'487</i>
<i>Placements commerciaux</i>	<i>146'174</i>	<i>0</i>
<i>Immeubles privés</i>	<i>216'185</i>	<i>573'639</i>
<i>Immeubles commerciaux</i>	<i>357'454</i>	<i>0</i>
<i>Dettes privées</i>	<i>- 276'137</i>	<i>- 685'165</i>
<i>Dettes commerciales</i>	<i>- 409'028</i>	<i>0</i>
<i>Déductions</i>	<i>- 30'000</i>	<i>- 30'000</i>
<i>Fortune imposable</i>	<u><i>11'961</i></u>	<u><i>11'961"</i></u>

B. En date du 2 octobre 2008, A. a formé réclamation contre cette taxation. A titre préliminaire, il a indiqué avoir reçu l'avis de taxation, sur sa demande, le 1^{er} octobre 2008 seulement. Quant au fond, il a contesté toute activité commerciale et précisé que sa participation à la société simple SI V., dans un cadre familial, avait pour but l'acquisition d'un appartement pour son propre usage. La mise en valeur d'un terrain, propriété indirecte de longue date de la famille, permettait la construction, densification oblige, d'un bâtiment de 11 appartements. Il s'agissait donc d'un cas isolé qui n'avait rien à voir avec une activité professionnelle en matière immobilière.

Dans le cadre de la procédure de réclamation, le SCC a complété les investigations et invité une nouvelle fois le contribuable à produire les renseignements et documents nécessaires.

Le 6 octobre 2008, le SCC a, dans une décision motivée de manière détaillée, rejeté la réclamation. A son avis, suffisamment d'indices confirment que la SI V. se livre au commerce d'immeubles.

C. Par acte du 31 octobre 2008, A., représenté par BDO Visura, a interjeté recours devant le Tribunal cantonal en concluant à l'annulation de la décision attaquée et à l'attribution des éléments d'actifs qualifiés par l'autorité intimée de fortune commerciale à la fortune privée (avec suite de frais et dépens). Il fait valoir que les conditions légales et jurisprudentielles permettant d'admettre un commerce d'immeubles ne sont pas remplies et que l'on est en présence d'une opération de gestion de fortune privée, à caractère familial et successoral.

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 5 novembre 2008 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 18 décembre 2008, le SCC conclut au rejet du recours.

Le 27 janvier 2009, le recourant a fait part de ses contre-observations qui ont donné lieu à la détermination de l'autorité intimée du 2 février 2009.

Les nouvelles allégations de fait formulées en cours de procédure ont donné lieu aux échanges d'écritures complémentaires des 9 et 16 mars 2009 ainsi que du 23 avril 2009.

Les arguments invoqués par les parties et les considérants de la décision attaquée seront repris dans la partie en droit, pour autant que nécessaire.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (607 200-45)

1. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 16 al. 1 et 18 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; LIFD; RS 642.11), parmi lesquels figurent, aux termes de 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. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD).

b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la notion d'activité indépendante doit être comprise dans un sens large, de sorte que les bénéfices provenant d'une activité dépassant la simple administration de la fortune privée représentent le revenu imposable d'une activité lucrative indépendante et que les éléments patrimoniaux utilisés pour cette activité sont des actifs commerciaux, même s'il n'y a pas d'activité organisée sous la forme d'une entreprise (ATF 125 II 113 consid. 5b, 5d et 5e, traduit *in* RDAF 1999 II 385 ss). Ainsi, le commerce professionnel d'immeubles doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 al. 1 et 2 LIFD et entraîne l'imposition du bénéfice en capital comme revenu lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial.

De manière générale, la notion d'activité lucrative indépendante désigne toute activité librement organisée, par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques en investissant du travail et des capitaux et avec l'intention d'en retirer des bénéfices (ATF 125 II 113 consid. 5b traduit *in* RDAF 1999 II 385 ss; TF *in* RDAF 2001 II 41 ss consid. 3b/aa et les références à la jurisprudence et à la doctrine). S'agissant en particulier du commerce professionnel d'immeubles, la jurisprudence fédérale admet l'existence d'une telle activité indépendante lorsque le contribuable procède à des achats et à des ventes d'immeubles non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement et avec l'intention d'obtenir un gain. Il n'est pas nécessaire qu'il exerce cette activité à titre principal; il peut aussi la pratiquer accessoirement ou temporairement, voire même de manière ponctuelle. Pour juger s'il y a commerce professionnel d'immeubles, il faut prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret. Peuvent entrer en ligne de compte pour établir l'existence d'une telle activité la manière de procéder (systématique ou planifiée), le fait surtout que le contribuable agit de manière à accroître son capital ou s'efforce systématiquement de profiter du développement du marché immobilier aux fins d'obtenir des gains, la fréquence des opérations et la brève durée de possession, l'existence de liens entre de telles opérations et l'activité professionnelle du contribuable, le fait que celui-ci se serve de ses propres connaissances professionnelles ou de celles de tiers, la participation à une société de personnes, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures. Chacun de ces indices peut - mais ne doit pas nécessairement - permettre en soi de conclure que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (ATF 125 II 113 consid. 6a; TF *in* RDAF 2001 II 41 ss consid. 3b/bb; arrêts 2C_869/2008 du 7 avril 2009 consid. 2.4, 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2, 2C_868/2008 du 23 octobre 2009 consid. 2.4 et 2C_403/2009 du 1^{er} mars 2010 consid. 2.4; YVES NOËL *in* D. Yersin/Y. Noël [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 14 et 17 ad art. 18).

C'est également sur la base de ces critères que doit être faite la distinction entre l'administration de la fortune privée et une activité commerciale exercée à titre accessoire et de manière momentanée (ATF 112 Ib 81; D. YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée dans le domaine immobilier, *in* Archives 67, 102 s.; M. ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, *in* Archives 67, 596 ss).

2. a) Après avoir présenté les principes jurisprudentiels applicables en la matière, l'autorité intimée s'est notamment basée sur le fait que l'activité immobilière était déployée par une société simple qui bénéficiait des connaissances professionnelles spécifiques et des relations dans le monde immobilier de Z., coassocié et père du recourant. Elle a également constaté que trois des onze appartements de la PPE avaient été vendus en 2007 déjà, soit un mois environ après l'achat du terrain. Au surplus, elle a relevé le recours, pour une grande part, à des fonds étrangers et le fait "que le nom choisi pour la société simple, "**SI V.**", ne fait guère familial ou privé; au contraire, il exprime une notion professionnelle et affiche très clairement l'activité envisagée". Ainsi, l'autorité intimée a conclu que les éléments de la société simple SI V., dont le recourant est l'associé à raison de 25 %, faisaient partie de la fortune commerciale de celui-ci, et a rejeté la réclamation.

Le recourant conteste cette manière de voir en soulignant une nouvelle fois le caractère familial et isolé de l'opération immobilière en cause. En réponse aux arguments invoqués par l'autorité intimée, il fait valoir ce qui suit:

- "1. Ni Z. ni ses fils n'ont jusqu'à présent procédé pour leur compte à un seul achat, mise en valeur ou vente d'immeubles à l'exception, pour Z., du transfert d'actifs immobiliers à sa sœur dans le cadre du partage de la succession de leur père, il y a plusieurs années.*
- 2. Ni Z. ni ses fils n'ont à ce jour l'intention ou le projet de procéder dans le futur à une nouvelle opération de ce type.*
- 3. L'achat de l'article x de la commune de W., la construction de 11 appartements en PPE et la vente d'une partie d'entre eux, est donc un acte unique et isolé.*
- 4. L'opération porte sur un seul immeuble.*
- 5. L'article x de la commune de W. n'a pas été acquis sur le marché, dans le but de faire un investissement. Il s'agissait d'une parcelle de terrain inutilisée et sans destination appartenant à l'entreprise Y. SA, laquelle est propriété de Z.*
- 6. L'achat et la construction de cette parcelle avait comme premier objectif de permettre à la famille de faire bénéficier leur 3 enfants en cours ou en fin d'études, d'une partie du patrimoine familial, sous la forme d'appartement pour deux d'entre eux, le troisième y participant pour des raisons d'égalité de traitement par rapport à ses deux frères. Il s'agissait donc d'une opération entrant dans un cadre successoral et non professionnel.*
- 7. Deux des fils de Z. vont habiter dans ces appartements.*
- 8. Compte tenu des possibilités de constructions de la parcelle, il eut été absurde de construire uniquement un immeuble de 3 appartements. Il a donc été décidé, comme sage solution de gestion du patrimoine familial, d'édifier un immeuble locatif qui utilise au maximum les capacités de la parcelle, soit 11 appartements, et de vendre les appartements excédentaires.*
- 9. Les 3 premiers appartements ont été acquis par les maîtres d'état qui ont travaillé dans l'immeuble et n'ont donc pas fait l'objet d'une mise en vente dans le public.*
- 10. Sur les 11 appartements, 6 d'entre eux étaient donc déjà "placés" avant le début de la construction.*
- 11. La vente des autres appartements a été gérée par une régie immobilière tierce.*
- 12. La famille aurait disposé de suffisamment de fonds propres pour financer la construction, mais leur patrimoine est constitué de valeurs non liquides investies dans l'entreprise familiale. Dans ces circonstances et pour un édifice de cette importance, le recours au crédit immobilier était naturellement nécessaire.*
- 13. Ce qui précède justifie également l'investissement dans cette construction, puisque cela permet d'attribuer des parts de patrimoine aux 3 enfants sans toucher l'entreprise.*
- 14. La société simple «SI V.» - non inscrite au registre du commerce - constituée par Z. et ses fils s'inscrit uniquement dans le strict cadre familial. Elle résulte «de lege» du fait qu'ils ont mis en commun leurs efforts et leurs ressources pour cette opération.*

15. *Les 3 fils de Z. sont encore étudiants ou en début de vie active et aucun n'exerce une activité commerciale.*
16. *Z. est un chef d'entreprise (secteur industriel) et ne dispose pas de connaissances professionnelles spécifiques et d'une expérience particulière dans l'immobilier.*
17. *L'affirmation du SCC selon laquelle il aurait bénéficié des connaissances et relations de sa sœur est une affirmation purement gratuite."*

De l'avis du recourant, il résulte clairement de ces faits que lui-même et les autres membres de la famille n'ont pas procédé de manière systématique à des achats d'immeubles en vue de les revendre. En effet, une partie seulement des appartements a été mise en vente sous forme de parts de PPE. Aussi est-il certain que si les appartements avaient été mis en location et non vendus, dégageant un rendement à long terme, l'autorité intimée n'aurait jamais considéré l'opération comme commerciale. Or, la mise en vente d'une partie des appartements était une alternative de bonne gestion de fortune qui ne permet pas à elle seule de conclure qu'il y a activité systématique de réalisation d'un bénéfice.

Dans ses observations sur recours, l'autorité intimée maintient son point de vue. Rappelant "deux décisions du Tribunal fédéral, dont la Fiduciaire ne fait pas état mais qui, pourtant, présentent de probantes similitudes avec notre affaire" (ATF 104 Ib 164; Archives 57, 458 et ATF du 8 septembre 2005, RDAF 2005 II 37), elle rétorque - en s'adressant à toutes les personnes formant la société simple SI V. - ce qui suit:

- " ➤ *La mandataire relève que seul Z., il y a plusieurs années, a procédé à des ventes immobilières. Il s'agissait de transfert d'actifs immobiliers à sa sœur lors du partage successoral de leur père.*
- Certes, Z. a procédé, entre 1997 et 2002, à 7 ventes immobilières à sa sœur. Cependant, la Fiduciaire semble ignorer que, entre 1996 et 2004, Z. a, en plus de ces 7 transactions, réalisé 14 ventes d'immeubles (4 pour son propre compte, 9 avec sa sœur et 1 avec sa sœur et deux autres partenaires).*
- *La Fiduciaire souligne aussi que les membres de la société simple n'envisagent pas, dans l'avenir, de procéder à une nouvelle opération de ce type et qu'il s'agit là d'un acte unique et isolé, une opération qui porte sur un seul immeuble.*
- Comment la Fiduciaire peut-elle être aussi formelle et même prédire l'avenir alors que, si l'on en croit ses propos (ch. 1, p. 3), elle ignore tout des 14 opérations immobilières d'un des membres de la société simple? En outre, l'opération porte bien sur un seul immeuble, mais un immeuble qui compte 11 appartements, dont 9 sont destinés à la vente.*
- *La mandataire affirme que la société simple SI V. n'a pas acquis l'article x sis sur la commune de W. dans le but de faire un investissement, mais bien plutôt pour faire bénéficier les trois enfants d'une partie du patrimoine familial. Il s'agit, selon elle, d'une opération de nature successorale et non professionnelle. En outre, la Fiduciaire argue qu'il eût été absurde de construire un immeuble de 3 appartements, compte tenu des possibilités de constructions de la parcelle. Une sage décision a dès lors été prise: édifier un immeuble locatif de 11 appartements, en attribuer un à A. et un à B. et vendre les appartements excédentaires.*

Comment peut-on acquérir un terrain, prétendre que ce n'est pas dans le but de faire un investissement et y construire un locatif et, en même temps, affirmer, dans le paragraphe 3 de la page 3, qu'il s'agit là d'un investissement? La Fiduciaire avance des explications quelque peu troubles et contradictoires: tantôt elle veut convaincre que le but de la société simple n'est pas de faire un investissement, tantôt elle qualifie l'opération d'investissement.

Par ailleurs, qu'il eût été absurde de construire un immeuble de 3 appartements seulement est une question qui ne relève pas de la compétence du Service cantonal des contributions (SCC) à qui, au demeurant, il importe peu que le locatif comprenne 3 ou 30 appartements. Le SCC, dans le cas d'espèce, doit simplement déterminer s'il y a commerce d'immeubles ou non.

Pour ce qui est des appartements excédentaires mis en vente, on semble nous faire accroire qu'il s'agit d'une opération anodine visant à écouler le surplus. Notons que ces appartements sont quand même au nombre de 9 sur 11, soit une proportion de 81% !

- *Dans son recours, la Fiduciaire rappelle que 3 appartements ont été acquis par les maîtres d'état qui ont travaillé dans l'immeuble et que la vente des appartements restants a été confiée à une régie immobilière.*

Nul besoin d'un long discours pour souligner que la vente aux maîtres d'état est une pratique qui n'a cours que dans le milieu professionnel de l'immobilier (attribution de travaux contre l'achat d'appartements, compensation de créances), ce qui tend à prouver que la société simple, en adoptant cette pratique, a agi comme un commerçant d'immeubles.

Par ailleurs, nous informons la mandataire que la vente des appartements n'a pas été confiée à une mais à deux régies: U., à T., et S. SA, à W. La jurisprudence établit que l'utilisation d'une organisation commerciale peut également être significative du caractère quasi-professionnel d'une opération immobilière.

- *Selon la Fiduciaire, la famille aurait déposé de suffisamment de fonds propres pour financer la construction mais, comme son patrimoine est constitué de valeurs non liquides investies dans l'entreprise familiale, elle a dû recourir au crédit immobilier.*

En fait, ce que l'on tente de nous faire comprendre, c'est que la famille dispose des fonds propres mais que ces fonds propres ne sont pas disponibles. Force est de constater que la famille n'avait pas les fonds propres et qu'elle a fait appel à des fonds étrangers qui, au 31 décembre 2007, représentaient environ 75% du bilan commercial. Or, selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable acquiert un immeuble au moyen de fonds étrangers importants, il ne saurait prétendre gérer sa fortune privée, de sorte que l'opération apparaît comme commerciale.

- *La mandataire écrit que Z. est un chef d'entreprise et qu'il ne dispose pas de connaissances professionnelles spécifiques ni d'une expérience particulière dans l'immobilier. Elle considère en outre que l'affirmation du SCC selon laquelle Z. aurait bénéficié des connaissances et relations de sa sœur est purement gratuite.*

Nous sommes quelque peu surpris de lire que Z. n'a pas de connaissances professionnelles spécifiques ni d'expérience particulière dans l'immobilier. Il nous semble que c'est mettre en doute et sous-estimer les compétences d'un notable

qui est administrateur, président et actionnaire de Y. SA, administrateur, président et actionnaire d'N. SA et administrateur, président et actionnaire de M. SA, que c'est mettre en doute et sous-estimer les compétences d'une personne qui a procédé à 21 ventes immobilières entre 1996 et 2004.

Si Z. n'a réellement pas de connaissances dans l'immobilier, il paraît absurde qu'il renonce à bénéficier des connaissances et relations de sa sœur qui, elle, est une professionnelle de l'immobilier reconnue. Notons cependant cette coïncidence: un des maîtres d'état ayant acquis un appartement et travaillé dans l'immeuble de la société simple SI V. a également acquis un appartement et travaillé dans un immeuble de la sœur de Z.

De plus, fait que la Fiduciaire ne mentionne pas, N. SA, dont Z. est administrateur, président et actionnaire, a réalisé les aménagements extérieurs de l'immeuble en cause. Selon la jurisprudence, la relation avec la profession est un critère important dans la détermination du caractère commercial de l'activité lucrative, et le nombre d'opérations ne joue que peu, si ce n'est pas de rôle.

- *La Fiduciaire prétend que, si la société simple avait loué les appartements, le SCC n'aurait alors pas considéré l'opération comme commerciale.*

Puisqu'il n'y a pas location, la question ne se pose pas, et le SCC renonce à se prononcer sur les supputations de la Fiduciaire qui semble vouloir se substituer à l'autorité de taxation.

- *Enfin, la mandataire allègue que la mise en vente d'une partie des appartements était une alternative de bonne gestion de fortune qui ne permet pas, à elle seule, de conclure qu'il y a activité systématique de réalisation d'un bénéfice. Elle dit que le caractère systématique d'opérations immobilières, qui constitue un élément essentiel pour juger si l'on a affaire à la gestion privée de fortune ou à un commerce professionnel d'immeubles, est absent en espèce. Et de se référer, pour étayer son propos, à un arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg qui portait sur l'achat et la mise en valeur de plus de 25 immeubles.*

Le caractère systématique d'opérations immobilières est, contrairement à ce qu'avance la Fiduciaire, bien présent. En effet, avec la mise en vente de 9 appartements sur 11 (c'est plus qu'une partie) et les ventes antérieures de Z., membre de la société simple, on arrivera à un total de 30 opérations immobilières réalisées entre 1996 et 2009. C'est juste un peu plus que les 25 opérations dont la Fiduciaire a fait état pour justifier un commerce professionnel d'immeubles!"

Pour conclure, l'autorité intimée renvoie à l'art. 158 al. 2 LICD et elle déduit un indice supplémentaire pour la détermination du caractère commercial de la fortune du fait qu'un bilan commercial a été établi au 31 décembre 2007 pour la SI V.

Dans ses contre-observations, le recourant conteste cette manière de voir. Il souligne que les transactions immobilières évoquées concernent uniquement son père, Z. Aussi ne saurait-on négliger le fait que la plupart des cessions d'immeubles (réalisées entre 1999 et 2002) avaient pour seul contexte le partage successoral entre Z. et sa sœur. Dans ce cadre, les ventes immobilières auxquelles Z. a procédé n'avaient pas un caractère professionnel mais étaient dictées par la volonté d'investir dans l'entreprise familiale. Cela était d'autant plus vrai qu'aucun investissement, transformation ou autre mise en valeur que des dépenses d'entretien et de maintenance des dits immeubles n'avait été

effectué par Z. et sa sœur en vue de la vente. D'ailleurs, aucune de ces ventes n'avait été considérée comme professionnelle. Cela signifie que jusqu'à l'opération immobilière initiée en 2007 sur le terrain en question, Z. n'a jamais été considéré par les autorités fiscales, ni par l'AVS non plus, comme un professionnel de l'immobilier. Au surplus, ce n'est qu'après avoir obtenu le permis de construire que Y. SA a vendu le terrain à Z. et ses fils. Ceux-ci n'ont donc pas procédé eux-mêmes à la mise en valeur du terrain. Quant au financement, il doit être considéré comme traditionnel. En effet, le recours à un financement bancaire par le biais d'un crédit de construction n'est pas caractéristique d'une activité professionnelle, sinon tous les propriétaires de villas ou appartements financés par les banques en Suisse devraient être considérés comme des commerçants en immeuble. Il en va de même du recours à une régie pour la mise en vente de biens immobiliers. Au surplus, le recours aux services de la société N. SA pour les aménagements extérieurs (représentant moins de 2 % du prix de revient de l'immeuble) ne saurait constituer un indice pour conclure à une activité commerciale, Z. étant uniquement l'administrateur de la société sans activité opérationnelle. Enfin, la remise d'un bilan ne peut pas non plus servir d'indice, les membres de la société simple devant de toute façon établir un décompte de construction.

Dans son mémoire du 2 février 2009, l'autorité intimée précise notamment qu'elle n'a en aucune façon considéré le recourant comme un commerçant en immeubles parce que l'opération en cause a été réalisée en commun avec son père, Z. Elle est simplement d'avis que la société simple SI V. se livre au commerce d'immeubles. Or, selon la jurisprudence en la matière, la participation à une société de personnes joue un rôle important dans la qualification de l'activité immobilière. Si cette société se livre au commerce d'immeubles - lequel est défini selon les mêmes critères que pour l'individu agissant seul - le bénéfice qui en découle doit être considéré comme commercial chez chacun des associés, qu'ils aient ou non une activité personnelle dans le cadre de la société de personnes. Dès lors, le seul objet du recours portait sur la question de savoir si les bénéfices réalisés par la société simple SI V. sur la vente des 9 appartements devraient être soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les gains immobiliers. Réitérant ses informations sur les ventes d'immeubles de Z., l'autorité intimée admet que les bénéfices réalisés sur ces opérations ont, à l'époque, été soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Cependant, cela ne signifie pas que ce système d'imposition reste applicable "ad vitam aeternam". Pour ce qui est du financement de la construction, l'autorité intimée se réfère à l'ATF 125 II 113 (= RDAF 199 II 391) selon lequel, "suivant son importance dans un cas concret, la présence d'un seul indice (**notamment le recours à des fonds étrangers**) peut emporter la qualification d'activité professionnelle. De plus, le recours à des fonds étrangers pour la construction d'un immeuble dont le propriétaire vendra 9 appartements et celui pour la construction d'une villa ou d'un appartement habité par le propriétaire ne souffrent aucune comparaison, nul n'étant besoin de démontrer dans laquelle de ces deux situations l'intention d'obtenir un gain est présente. Au surplus, l'autorité intimée prend acte du fait que, par manque de temps, Z. a renoncé à gérer personnellement la vente des appartements et qu'il a donc confié cette tâche à deux régies. Elle déduit du fait qu'aucune participation des trois enfants n'a été envisagée pour la gestion des ventes que "Z. demeure la pièce maîtresse et tient le premier rôle dans la société simple SI V.". Par ailleurs, elle signale que les frais de commission et de publicité constituent également des indices probants pour juger si l'on a affaire à de la gestion privée de fortune ou à un commerce professionnel d'immeubles (ATF du 8 septembre 2004, RDAF 2005 II 37). Enfin, elle maintient que le bilan de la SI est un indice pour la détermination du caractère commercial de la fortune.

Dans une détermination complémentaire, le recourant rétorque que la société simple en question est une communauté d'intérêts purement familial entre un père et ses enfants et non pas une société simple à caractère commercial, c'est-à-dire un contrat de caractère commercial, entre professionnels, dans le but de mettre en commun les profits et les risques d'une opération commerciale. Aussi maintient-il, en particulier, que le recours à une régie pour la mise en vente (d'une partie des appartements seulement) n'est pas propre aux professionnels de l'immobilier.

Dans ses ultimes remarques, l'autorité intimée souligne encore, notamment, que le commerce d'immeubles peut s'exercer occasionnellement et qu'elle a apprécié l'ensemble des circonstances pour effectuer la distinction entre la gestion de la fortune privée et l'activité lucrative indépendante. De plus, "il peut arriver, selon la jurisprudence, que des éléments typiques d'une activité lucrative indépendante n'apparaissent pas mais que cette activité puisse néanmoins être révélée par d'autres éléments probants (RDAF 2005 II 49). Ce qui compte, c'est que l'activité vise dans son ensemble l'acquisition d'un revenu." A son avis, le nombre de logements construits dans le but de les vendre à des tiers et la courte durée de possession indiquent l'intention de tirer un profit. Aussi, en tout état de cause et en dépit de la démonstration du recourant quant à la communauté d'intérêts purement familial, la SI V. est bel et bien une société simple.

Quant au recourant, il invoque dans ses ultimes remarques un arrêt 4F 03 50 du Tribunal administratif où l'affaire à juger portait sur l'achat et la mise en valeur de plus de 25 immeubles. Or, en l'espèce, il a procédé à un seul achat et y a fait construire un seul immeuble.

b) Afin d'apprécier l'ensemble des circonstances invoquées par les deux parties, il sied d'abord d'examiner de près l'application du droit faite par le Tribunal fédéral dans les situations les plus proches du cas à juger dans la présente procédure.

La jurisprudence - sans doute sévère - du Tribunal fédéral ressort notamment de l'ATF 104 Ib 164 déjà. Notre Haute Cour y a admis une activité (accessoire et occasionnelle) à but lucratif dans le cas d'un contribuable qui a construit un bâtiment sur un bien-fonds acquis par voie successorale, qui a constitué en propriété par étages les sept appartements de ce bâtiment - ce qui peut être comparé à un parcellement - et qui les a vendus séparément. La simple administration de la fortune était dépassée, dans la mesure où le contribuable avait - tel un entrepreneur général - activement participé à l'exécution du projet en profitant de leurs connaissances techniques (l'époux étant mécanicien de profession) et commerciales, partiellement eu recours à des emprunts bancaires, géré les travaux administratifs (correspondance, décompte de construction) et procédé eux-mêmes aux ventes. En effet, l'intention était non seulement de vendre le terrain avec un bénéfice sur la plus-value acquise, mais de réaliser un gain supplémentaire en érigeant la construction, projet auquel les contribuables avaient participé dans la cadre d'une activité accessoire importante. De tels efforts (activités pratiques et mesures d'organisation) dépassent la simple gestion de fortune.

Dans deux arrêts rendus en 2001 et 2002, le Tribunal fédéral a même admis une activité commerciale pour la vente de sept (sur onze) propriétés par étages en deux ans, bien que l'acquisition de l'immeuble (par un notaire, auquel la législation cantonale interdit le commerce d'immeubles) n'ait initialement pas été prévue pour la revente (2A.538/2000, NStP 2001, 21), ainsi que pour la vente de cinq propriétés par étages par un contribuable qui a érigé un immeuble locatif sur une parcelle acquise depuis plus de trente ans et

transféré le deux autres appartements dans le cadre d'un avancement d'hoirie (2A.512/2001, NStP 2002, 109).

Par la suite, dans l'arrêt 2A.74/2002 [recte, 2003] du 8 septembre 2004 (RDAF 2005 II 37) sur lequel l'autorité intimée se base en particulier, le Tribunal fédéral a jugé un cas où cinq enfants, ayant reçu de leur mère (par contrat de donation) deux parcelles à bâtir, ont constitué une société simple et érigé sur ces bien-fonds deux bâtiments comportant chacun huit appartements de grandeur différente et régis selon le système de la propriété par étages. Les appartements d'un des deux bâtiments ont été vendus. L'activité des membres de la société simple a alors été qualifiée d'activité lucrative indépendante et non pas de gestion de la fortune privée. Confirmant sa jurisprudence quant aux indices qui plaident généralement en faveur d'une activité lucrative indépendante, le Tribunal fédéral a notamment développé les principes valant pour la réalisation d'immeubles dans le cadre d'une société de personnes. Ainsi, il y a lieu de présumer une activité lucrative d'une société simple lorsque le contribuable, aux fins de réaliser une affaire immobilière déterminée, se lie avec une autre personne en profitant de ses connaissances professionnelles et en s'entendant avec elle sur le résultat à réaliser. Le fait que, le cas échéant, aucun des associés ne participe à la réalisation du but à atteindre dans le cadre de sa profession n'empêche pas que l'on se trouve dans une hypothèse d'activité lucrative. Il convient plutôt d'examiner la manière dont est constituée une société et le profit qu'elle peut retirer des connaissances et du savoir-faire d'autres personnes. Tous ces éléments entrent en ligne de compte avec les autres indices pour résoudre la question de l'activité lucrative. Le bénéfice réalisé dans le cadre d'une activité lucrative de la société simple doit être réparti entre chacun des associés et considéré comme revenu personnel au pro rata de ses quotes-parts. A cet égard, peu importe que chacun des associés ait déployé une activité propre pour atteindre le but commun. Il suffit que celui-ci ait été concrétisé au niveau de l'ensemble des associés. Dans ce contexte, savoir si les associés ont été désintéressés directement ou par le biais d'appartements provenant de la fortune de la société ne joue aucun rôle. Dans son jugement, le Tribunal fédéral a notamment donné une importance particulière aux éléments suivants:

- Les frères et sœurs ne se sont pas limités à diviser et à se partager les parcelles que leur mère leur avait données. Ils ont, en effet, érigé sur ces bien-fonds, selon un plan dont ils ont clairement fait état, deux bâtiments comportant chacun huit appartements. Ils ont ensuite, toujours de manière planifiée, vendu la moitié de ces appartements pour compenser les différentes quotes-parts des associés et pour partager le reste du bénéfice.

- Les associés n'ont apporté que le terrain dans la société simple. Pour la construction de l'ensemble du projet, ils ont fait appel à un financement extérieur pour environ 80 % de ce coût. La question de savoir si ce financement devait être considéré comme usuel pouvait rester ouverte, puisque, en tout état de cause, l'investissement consenti au moyen d'un emprunt bancaire ne plaiderait pas en faveur d'une simple administration de la fortune privée.

- Outre le financement extérieur important, la courte durée de possession apparaissait comme un élément plaidant en faveur d'une activité lucrative importante.

- Enfin, les associés n'avaient pas uniquement construit des logements pour leurs propres besoins, mais davantage dans le but de les vendre à des tiers et d'en tirer un

profit. Aussi, les frais de commission et de publicité consentis constituaient également des indices probant permettant de conclure à un commerce professionnel.

Ces principes jurisprudentiels ont notamment été confirmés dans des arrêts du 13 avril 2005 (2A.433/2004), 24 août 2005 (2A.7/2005), 14 avril 2008 (2A.125/2007) et 28 mai 2008 (2C_29/2008).

Dans un jugement récent du 7 avril 2009 (pourtant rendu par la Cour siégeant à trois juges en vertu de l'art. 109 LTF et non publié dans le recueil officiel; 2C_869/2008, ZStP 2009, 202), le Tribunal fédéral a quelque peu précisé sa jurisprudence dans le cas d'un contribuable qui avait acquis, entre 1969 et 1996, cinq immeubles locatifs et huit PPE. De cette fortune immobilière, deux PPE ont été vendues en 1990 et deux en 1995. Par la suite, le contribuable a transféré en 2001 un immeuble locatif à chacune de ses deux filles dans le cadre d'un avancement d'hoirie. Constatant que le contribuable avait abandonné son activité indépendante accessoire de courtier en immeuble en 1990 déjà, le Tribunal fédéral a refusé de considérer que toute sa fortune immobilière personnelle était devenue fortune commerciale du seul fait de cette activité accessoire. En effet, le contribuable n'avait procédé à aucune vente jusqu'en 1990 et acquis plusieurs de ses immeubles seulement après l'abandon de l'activité indépendante accessoire. Etant donné que seul un gain modeste avait été réalisé en 1995 et que le "gain" réalisé dans le cadre de l'avancement d'hoirie était purement formel, le Tribunal fédéral a jugé déterminant que le contribuable n'avait eu, pendant près de quarante ans, pratiquement que le rôle d'acquéreur d'immeuble, son activité de vendeur n'atteignant pas l'intensité exigée pour un activité commerciale. Aussi l'utilisation de fonds étrangers n'était-elle pas suffisamment importante (la proportion exacte ne ressort cependant pas de l'arrêt). Niant ainsi l'intention de réaliser des gains par des opérations immobilières, il a refusé la qualification de commerce d'immeubles et admis la simple gestion de fortune.

Cette jurisprudence a été confirmée par la suite. Dans son arrêt 2C_404/2009 et 2C_403/2009 du 1^{er} mars 2010 (RF 2010, 458), le Tribunal fédéral a nié le commerce professionnel (accessoire) d'immeubles parce que l'activité de la contribuable, qui était devenue copropriétaire pour 1/3 d'un terrain de 10'831 m² par donation de son père, consistait essentiellement en la conclusion d'un contrat d'emption et dans la concession de droits y afférents. En effet, celle-ci n'avait en aucune manière participé à la planification de détail, à la mise en valeur, à la construction ou à la revente des parcelles, de sorte qu'elle n'avait pas non plus eu recours à des fond étrangers.

c) En l'espèce, l'acquisition du terrain est certes une opération isolée pour le recourant et le nombre de neuf appartements destinés à la vente immédiate peut être considéré comme relativement faible. On ne saurait non plus perdre de vue que sa part du terrain lui a été attribuée dans le cadre d'un avancement d'hoirie avec l'idée qu'il puisse acquérir son propre logement. Force est cependant de constater que la mise en valeur du terrain, la construction du bâtiment, la constitution des PPE et la vente des appartements (bien qu'opérée par l'intermédiaire d'une régie) ont été faites par une société de personnes créée dans ce but, ce qui constitue un indice fort plaidant en faveur d'une opération commerciale. Si la part active du recourant lui-même dans ces opérations est semble-t-il de moindre importance, il n'en demeure pas moins que celui-ci doit se laisser imputer les agissements des autres associés. Comme l'a soulevé à juste titre l'autorité intimée, la question déterminante est celle de savoir si l'activité de la société simple SI V. doit être qualifiée de commerce (pour le moins occasionnel) d'immeubles. Si tel est le cas, les revenus réalisés par celle-ci doivent être considérés au

pro rata de sa part (25 %) comme revenu d'activité accessoire du recourant et l'attribution à la fortune commerciale doit suivre le même sort.

En ce qui concerne cette société simple, il ne fait pas de doute qu'elle a pu profiter de suffisamment de connaissances spécifiques (commerciales ou liées aux secteurs de la construction et de l'immobilier dans un sens large) de Z., même si celui-ci n'a, jusqu'à présent, pas été considéré comme commerçant en immeubles. Si, comme l'invoque le recourant, le terrain n'a été vendu par la société Y. SA qu'après l'obtention du permis de construire, on se saurait perdre de vue que les éventuelles opérations menées par cette SA et les connaissances spécifiques de ses collaborateurs doivent aussi être prises en compte en l'espèce puisque Z. en est le directeur et l'actionnaire unique. D'ailleurs, A. est également salarié de cette société. Ces liens étroits peuvent en outre expliquer pourquoi la SA n'a pas mené elle-même l'opération immobilière jusqu'à son terme et simplement vendu un appartement à chacun des fils, si leur seul but consistait dans l'acquisition d'un logement à usage propre.

A la lumière, notamment, des dernières évolutions de la jurisprudence fédérale susmentionnée, les critères les plus importants consistent sans aucun doute dans le mode de financement et dans l'intention de réaliser un gain par la mise en valeur de terrains respectivement, l'achat et la vente d'immeubles. La doctrine, pourtant critique à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, souligne elle aussi l'importance particulière à donner au mode de financement. En effet, celui qui utilise de manière prépondérante des fonds étrangers, ne gère pas sa propre fortune, mais tente de faire fortune (cf. notamment MARKUS REICH *in* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2^{ème} éd., Bâle 2008, ad art. 18 n. 16b). Or, en l'espèce, les associés n'ont apporté que le terrain dans la société simple. Pour la construction de l'ensemble du projet, ils ont fait appel à un financement extérieur et réinvesti, dans la mesure du possible, les gains réalisés par les premières ventes. Il suffit de comparer la valeur du terrain comprenant l'ensemble du projet immobilier (455'000 francs) au produit de trois premières ventes d'appartements (1'330'800 francs) pour se rendre compte de la faible proportion des fonds propres investis. Peu importe à ce sujet que la famille aurait disposé de suffisamment de fonds propres pour financer la construction, mais qu'elle en a été empêchée du fait que son patrimoine est constitué de valeurs non liquides investies dans l'entreprise familiale. En tout état de cause, au vu de son jeune âge et de sa situation financière personnelle, on doit constater que le recourant ne disposait d'aucune fortune notable à placer, exception faite de sa part au terrain reçu comme avancement d'hoirie et en vue de la réalisation du projet.

A cela s'ajoute la brève durée de possession des neuf (sur onze) appartements destinés d'emblée à la vente. A cet égard, le fait que les acquéreurs aient en partie (dans un premier temps seulement?) été des maîtres d'état ayant collaboré à la construction de l'immeuble ou d'autres tiers est sans importance. Au surplus, d'autres éléments évoqués par l'autorité intimée apparaissent comme pertinents, sans qu'il soit cependant nécessaire de les examiner en détails.

Enfin, c'est en vain que le recourant se prévaut de l'arrêt 4F 03 50 rendu par le Tribunal administratif du Canton de Fribourg en date du 14 mai 2004. En effet, si cette affaire portait certes sur l'achat et la mise en valeur de plus de 25 immeubles, force est de constater que ce chiffre n'a aucunement été énoncé comme constituant une limite minimale. Cela est d'autant plus vrai que l'arrêt renvoie expressément à l'ATF 104 Ib 164 "où le TF a admis l'existence d'une activité à but lucratif dans le cas d'un contribuable qui

avait construit un bâtiment sur un bien-fonds acquis par voie successorale et constitué sept appartements en propriété par étage en vue de la possibilité de les vendre séparément". D'autre part, il y a lieu de relever que dans ce cas invoqué par le recourant, la Cour administrative a admis l'activité commerciale bien que le contribuable n'ait procédé à aucune vente et financé les immeubles achetés et construits en grande partie par des fonds propres (un peu moins de 50 %). Quant au nombre minimal supposé de transactions permettant de conclure à l'existence d'un commerce d'immeubles accessoire ou occasionnel, la jurisprudence sévère du Tribunal fédéral, laquelle lie la Cour de céans, pose des exigences nettement moindres (cf. les exemples susmentionnés). Sous cet angle, le cas présent peut aussi être assimilé à celui jugé le 12 septembre 2002 (2A.512/2001, NStP 2002, 109).

Ainsi, au vu des circonstances du cas, il y a lieu d'admettre avec l'autorité intimée l'intention de réaliser un gain (ne serait-ce déjà qu'en raison du financement partiel des propres logements) par la mise en valeur du terrain acquis et la vente de la majorité des appartements. Les conditions d'un commerce d'immeubles accessoire et occasionnel étant ainsi données, le recours doit être rejeté.

3. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 150 francs.

II. Impôt cantonal (607 200-46)

4. a) L'impôt cantonal sur le revenu a également pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 17 al. 1 et 19 al. 1 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs, LICD; RSF 631.1), parmi lesquels figurent, aux termes de l'art. 19 al. 2 LICD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables; l'imposition distincte des gains immobiliers demeure réservée (art. 17 al. 3 LICD). Ces dispositions de droit cantonal sont conformes aux art. 7 et 8 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14).

b) En présence de règles similaires (droit harmonisé; cf. l'arrêt 2C_404/2009 et 2C_403/2009 du 1^{er} mars 2010, consid. 4 non publié), le considérant 1) développé ci-dessus en droit fédéral quant aux notions d'activité lucrative indépendante et de commerce d'immeubles en particulier et quant à la distinction entre administration de la fortune privée et activité commerciale exercée à titre accessoire (voire de manière occasionnelle), peut être transposé en droit cantonal.

Il en résulte que le recours formé au niveau cantonal est donc, conformément à la subsomption faite au considérant 2), rejeté également.

5. a) Conformément à l'art. 131 du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), 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 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :

en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA en relation avec l'art. 186 LICD

I. Impôt fédéral direct (607 200-45)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 150 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 (607 200-46)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est en partie compensé par l'avance de frais, le solde (180 francs) étant facturé au recourant.

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, 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).

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).

402.46; 402.47; 402.71