



**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
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2018 137 à 140

Arrêt du 27 août 2019

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Christian Pfammatter, Daniela Kiener
Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant, représenté par la Fiduciaire Jordan SA
contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; déductibilité des frais liés à une transformation / rénovation d'immeuble en l'absence de pièces probantes; maxime inquisitoire; devoir de collaboration; fardeau de la preuve; interdiction du comportement contradictoire

Recours du 21 décembre 2018 contre les décisions sur réclamation du 21 novembre 2018 relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2010 et 2011

considérant en fait

A. A. _____ était l'administrateur de la société B. _____ Sàrl, une société spécialisée notamment dans l'achat, la vente et la gestion d'immeubles qui a été radiée du registre du commerce le 10 juin 2015. Au 31 décembre 2011, il était propriétaire de plusieurs immeubles (y compris à l'extérieur du canton de Fribourg) dont une parcelle de 3'111 m² formant l'article n° ccc du registre foncier de la commune de D. _____ -E. _____, sur laquelle se situent, selon l'état locatif figurant dans la déclaration d'impôt 2011, des places de camping et où est implantée une habitation mixte (notamment une boulangerie et des appartements). Cet immeuble a fait l'objet d'une rénovation / transformation qui a débuté le 1^{er} novembre 2010 selon le contrat d'entreprise générale conclu entre A. _____ et la société B. _____ Sàrl le 26 juillet 2010.

Le 23 juin 2011, pour la période fiscale 2010, A. _____ a annoncé pour cet immeuble une valeur fiscale de CHF 1'263'108.-, des loyers de CHF 117'212.- et des frais d'entretien effectifs de CHF 277'346.- (pour des travaux de rénovation selon l'extrait bancaire du 14 décembre 2010 joint à la déclaration d'impôt et attestant du versement de CHF 400'000.- de A. _____ à la société B. _____ Sàrl). Les frais d'entretien d'immeubles revendiqués totalisaient CHF 426'198.-.

Le 27 juin 2012, pour la période fiscale 2011, ont été annoncés pour ce même immeuble toujours en rénovation des loyers de CHF 49'383.- et des frais d'entretien effectifs de CHF 206'789.-. Les frais d'entretien d'immeubles revendiqués totalisaient CHF 298'345.-.

B. Par taxation ordinaire du 20 juin 2013 pour la période fiscale 2010, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction des frais d'entretien d'immeubles (code 4.310 de l'avis de taxation) à CHF 219'234.- au taux déterminant de CHF 271'845.-, la part des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de E. _____ s'élevant à CHF 124'444.- sur les CHF 277'346.- revendiqués. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. _____ pour 2010 a été fixé à CHF 5'194.55 sur la base d'un revenu de CHF 40'813.- imposable au taux déterminant de CHF 162'898.-, et son impôt fédéral direct à CHF 9'782.55 pour un revenu imposable de CHF 165'848.-.

Par taxation ordinaire du 16 août 2013 pour la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction pour frais d'entretien d'immeubles (code 4.310 de l'avis de taxation) à CHF 143'982.- au taux déterminant de CHF 201'012.-, la part des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de E. _____ s'élevant à CHF 94'399.- sur les CHF 206'789.- revendiqués. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. _____ a été fixé à CHF 1'063.50 sur la base d'un revenu de CHF 9'618.- imposable au taux déterminant de CHF 107'621.-, et son impôt fédéral direct à CHF 3'722.20 pour un revenu imposable de CHF 110'201.-.

Les réclamations déposées les 19 juillet 2013 pour la période fiscale 2010 et 5 septembre 2013 pour la période fiscale 2011, ont été rejetées par deux décisions du 9 janvier 2014. Le Service cantonal des contributions a notamment fondé sa décision sur le fait que l'immeuble avait été acheté en 2004 pour un montant de CHF 1'295'101.-, que le rendement annuel avait progressé de CHF 20'460.- en 2004 à CHF 130'000.- en 2009, que le rendement de l'immeuble, après travaux, était de CHF 258'504.- conformément à l'état locatif en 2012, et que l'investissement consenti avait été, selon les justificatifs fournis, de CHF 2'907'374.-. Il a considéré que sa proposition d'une déduction forfaitaire de 30% des investissements totaux n'avait fait l'objet d'aucune remarque de la

part de A. _____ et qu'il n'acceptait pas la proposition de ce dernier de baser le montant déductible sur la base de la valeur ECAB avant et après les travaux.

Par arrêt [604 2014 11 à 14](#) du 27 juillet 2015, les recours formés à l'encontre de ces deux décisions sur réclamation ont été partiellement admis en ce sens que, dans la mesure où les parties n'étaient pas parvenues à se mettre d'accord sur une délimitation globale des frais d'entretien déductibles par rapport aux dépenses de plus-value, il se justifiait de "*renvoyer le dossier à l'autorité intimée afin qu'elle invite le recourant à remplir le formulaire de répartition permettant d'examiner individuellement quelle part des montants facturés constitue des frais d'entretien déductibles*".

C. Pour donner suite à cet arrêt, le secteur d'estimation des immeubles s'est adressé à la fiduciaire de A. _____ le 4 septembre 2015 aux fins d'obtenir les compléments suivants:

- un dossier par période fiscale (2010 à 2013) comprenant une formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés (ci-après : formule de répartition), remplie de manière complète et précise, après déduction des rabais et escomptes accordés, avec la description détaillée des travaux, les justificatifs des montants indiqués (acompte, facture détaillée, métrage détaillé, bulletin de livraison, rapport journalier, etc.) et les justificatifs/explications permettant une attribution du montant en entretien ou économie d'énergie spécifique à un ouvrage ou à une partie de l'ouvrage servant à maintenir la valeur du bien et qui ne lui apporte pas de plus-value, accompagnés de la preuve de leur paiement (CCP, compte bancaire);
- tous les plans du relevé de l'état existant du bâtiment avant travaux en format PDF;
- tous les plans d'exécution établis par l'architecte à l'échelle 1:50 en format PDF;
- tous les plans d'exécution établis par l'ingénieur civil en charge du mandat en format PDF;
- tous les plans de détails établis par l'architecte en format PDF;
- le journal des paiements de l'architecte avec le récapitulatif par CFC.

Lors d'une séance qui s'est déroulée dans les bureaux du Service cantonal des contributions le 22 décembre 2015, A. _____ a déposé un tableau de répartition des frais d'entretien de son immeuble de E. _____.

Le 8 janvier 2016, le Service cantonal des contributions s'est adressé à A. _____ aux fins d'obtenir les informations relatives aux périodes fiscales 2010 et 2011 citées dans la lettre du 4 septembre 2015, ce qui lui permettrait de prendre position dans le cadre de l'examen de la répartition des frais d'entretien d'immeuble remise lors de la séance du 22 décembre 2015.

Dans sa réponse du 27 janvier 2016, A. _____ a relevé que la formule de répartition avait été remise lors de l'entretien du 22 décembre 2015. Il a ajouté qu'il avait déjà produit au dossier l'extrait complet et détaillé du compte de construction s'agissant de la preuve de paiement, ainsi que le document complet du permis de construire avec des plans couleurs permettant de calculer et de se rendre compte que la part déjà existant et donc déductible dépassait 66% s'agissant des "*explications permettant la distribution*". Il a encore indiqué, en se basant sur un échange de courriels entre l'architecte et les avocats F. _____ et G. _____, que l'architecte refusait de lui

remettre les factures manquantes, les plans du relevé en PDF, les plans d'exécution au 1:50, les plans établis par l'ingénieur civil et les plans de détails. Il a finalement précisé à cet égard que : *"Lors de notre entretien du 22 décembre 2015 dans votre bureau, je vous avais expliqué que ce ne sera qu'après une procédure auprès du Tribunal que nous pourrions les obtenir de H. _____, en espérant qu'il ne les a pas déjà détruits. Cette procédure n'a pas encore été engagée par souci d'économie si cela n'est pas indispensable"*.

Le 8 mars 2017, A. _____ a été avisé par le Service cantonal des contributions de ce qui suit : *"Conformément à notre entretien téléphonique du 24 février dernier, nous relevons les faits suivants à propos de votre courrier susmentionné.*

- > Formule de répartition avec les justificatifs des montants : les montants de votre répartition ne sont pas tous justifiés par les pièces demandées, des factures datées en 2011 sont classées dans le dossier 2010, les pièces des dossiers ne sont pas classées chronologiquement à la formule de répartition. Les dossiers sont composés des formules de déclaration d'impôt, des frais d'exploitation d'immeuble, des frais relatif aux travaux sur l'immeuble, du dossier du permis de construire, etc., le tout non ordonné ;*
- > Les explications permettant la distribution : contrairement à vos écrits, le document complet du permis de construire et les plans couleurs transmis ne concordent pas. En effet, ces plans, datés du 4 février 2010, relèvent d'un avant-projet non réalisé ;*
- > Tous les plans demandés ainsi que le journal des paiements sont manquants.*

Au vu de ce qui précède, nous ne pouvons pas nous déterminer. Dès lors, veuillez nous transmettre les informations citées dans nos lettres du 8 janvier 2016 et du 4 septembre 2015. En annexe, nous vous retournons votre dossier de pièces complet, que vous avez envoyé le 27 janvier 2016, afin que vous puissiez le parfaire et l'ordonner.

Nous précisons encore que les dossiers doivent être disposés par période fiscale avec la formule de répartition des frais d'entretien et d'exploitation d'immeuble. Ces frais seront différenciés et les explications nécessaires permettant leur attribution ainsi que les justificatifs et preuves de paiement seront classés par ordre.

Nous vous demandons de nous faire parvenir les documents et informations demandés dans les 20 jours. A défaut, nous déterminerons les frais d'entretien sur la base les éléments en notre possession".

Par courrier du 11 mai 2017, A. _____, désormais représenté par sa fiduciaire, a précisé que les travaux réalisés se sont révélés plus importants que ceux visés dans le contrat d'entreprise générale. Il y était prévu de rénover le restaurant, ses annexes et le logement de l'exploitant composé de deux appartements aux 1^{er} et 2^{ème} étages, le nombre de nouveaux logements se montant à deux dans le galeas, en plus de ceux existants. Or, les plans ont été changés : des modifications ont été apportées au restaurant, à ses annexes ainsi qu'au logement de l'exploitant composé des deux appartements au 1^{er} et au 2^{ème} étages, et le restaurant a été finalement «enlevé et transformé» en un logement de 4 pièces. La fiduciaire a ajouté que les plans se rapportant au projet réalisé avaient déjà été versés au dossier et qu'ils pouvaient à nouveau être produits si nécessaire. Elle a par ailleurs contesté les allégations du Service cantonal des contributions selon lesquelles les pièces requises (plans et journal des paiements) seraient

manquantes, et indiqué que le dossier de pièces restituées par courrier du 8 mars 2017 n'était pas le dossier complet que A. _____ avait envoyé le 27 janvier 2016. Elle a encore rappelé que l'architecte lui refusait la consultation de son dossier (plans, preuves de paiement, etc.) de sorte qu'il lui était impossible de produire l'entier du dossier. La fiduciaire a joint à son courrier les observations du 13 mai 2014 sur le recours 604 2014 11/12 et notamment sa page 4, le courriel du 4 septembre 2015 à Me F. _____ et l'échange de courriels qui s'en est suivi les 17 et 24 septembre 2015 entre l'architecte et Me G. _____, les formules de répartition pour 2010 et 2011 avec pièces justificatives ainsi que la détermination adressée à la Cour fiscale le 28 mai 2014 concernant l'état du bâtiment avant et après travaux.

Le Service cantonal des contributions, par son secteur d'estimation des immeubles, a répondu le 26 mai 2017, que le dossier complet envoyé le 27 janvier 2016 par A. _____ avait été retourné sans modification de sa disposition et de la composition des pièces. Il a précisé qu'au vu de la complexité et du volume du dossier, seul un examen méticuleux permettait de distinguer l'absence de justificatifs et que cet examen avait été accompli juste avant leur dernier courrier. Après avoir rappelé que le contribuable doit fournir les renseignements et les pièces justificatives pour assurer une taxation complète et exacte, il a indiqué que les frais d'entretien seraient déterminés sur la base des documents en sa possession.

Par taxations ordinaires rectifiées du 26 juillet 2017, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction des frais d'entretien d'immeubles (code 4.310 de l'avis de taxation) aux montants suivants :

- pour 2010, à CHF 118'233.- au taux déterminant de CHF 170'844.-, la part des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de E. _____ s'élevant au forfait de CHF 23'443.- (au lieu des CHF 124'444.- initialement admis dans la taxation du 20 juin 2013), et
- pour 2011, à CHF 68'424.- au taux déterminant de CHF 125'454.-, la part des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de E. _____ s'élevant à CHF 18'841.- (au lieu des CHF 94'399.- initialement admis dans la taxation du 16 août 2013).

La formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés jointe à chacun des deux avis de taxation relatif à la période fiscale 2010 comportait la remarque suivante : "*La nature et l'importance des travaux entrepris (assainissement complet et transformation importante pour un total de plus de CHF 2'900'000.- entre 2010 et 2013) ont augmenté de manière déterminante la valeur de l'immeuble. De tels travaux sont pratiquement comparables à une nouvelle construction et doivent en conséquence être considérés comme une construction, non déductibles fiscalement selon la dernière jurisprudence (arrêt TC [604 2016 73/74](#) du 20 janvier 2017)*". Pour cette raison, le Service cantonal des contributions a refusé la déduction des positions 4, 5 et 6 pour la période fiscale 2010 (le forfait de 20 % pour un montant de CHF 23'443.- étant admis) et des positions 3 à 5, 7 à 14, 23 et 29 pour la période fiscale 2011.

L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. _____ pour 2010 a été fixé à CHF 18'967.50 (au lieu de CHF 5'194.55) sur la base d'un revenu de CHF 140'504.- imposable au taux déterminant de CHF 263'899.-, et son impôt fédéral direct à CHF 23'105.75 (au lieu de CHF 9'782.55) pour un revenu imposable de CHF 266'849.-. Et pour 2011, son impôt cantonal sur le revenu a été arrêté à CHF 6'966.20 (au lieu de CHF 1'063.50) sur la base d'un revenu de CHF 52'943.- imposable au taux déterminant de CHF 183'179.-, et son impôt fédéral direct à CHF 11'741.20 (au lieu de CHF 3'722.20) pour un revenu imposable de CHF 185'759.-.

D. Le 11 août 2017, A. _____ a formé réclamation à l'encontre de ces taxations par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Il a notamment fait valoir que le refus de la déduction des frais motif pris que les travaux en cause étaient pratiquement comparables à une nouvelle construction était en contradiction avec l'arrêt 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015. Il a considéré comme arbitraire le fait que le Service cantonal des contributions ait pu changer d'avis au sujet d'une répartition des dépenses et justifier une nouvelle répartition des frais d'entretien en 2017 différente de celle qu'elle avait proposé elle-même en 2013. Il a conclu à l'acceptation des frais d'entretien figurant sur les formules de répartition, à savoir : CHF 287'687.- pour 2010 et CHF 223'740.- pour 2011, mais au minimum les montants admis en 2013 (CHF 124'444.- pour 2010 et CHF 94'399.- pour 2011).

Par décisions du 21 novembre 2018, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation concernant la période fiscale 2010 en précisant que la facture de CHF 2'200.- de l'entreprise I. _____ était admise en déduction mais que cela n'entraînait pas une modification de la déduction qui restait fixée au montant forfaitaire de CHF 23'443.- (les frais effectifs n'atteignant que CHF 11'754.-). Il a partiellement admis en revanche la réclamation concernant la période fiscale 2011 en portant la déduction des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de E. _____ à CHF 47'349.- au lieu des CHF 18'967.50 fixés le 26 juillet 2017. L'impôt cantonal sur le revenu finalement dû par A. _____ à la suite de cette admission partielle pour 2011 a été fixé le 21 janvier 2019 à CHF 3'123.25 (au lieu de CHF 18'967.50) sur la base d'un revenu de CHF 24'981.- imposable au taux déterminant de CHF 154'671.-, et son impôt fédéral direct à CHF 8'370.80 (au lieu de CHF 23'105.75) pour un revenu imposable de CHF 157'251.-.

E. Par deux actes postés le 21 décembre 2018, A. _____, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours à l'encontre des décisions précitées. Pour son immeuble de E. _____, le recourant conclut, avec suite de frais et dépens, à l'admission de frais d'entretien *supplémentaires* d'un montant de CHF 128'885.- (subsidairement CHF 124'444.-) pour 2010 et de CHF 44'760.- pour 2011. Il requiert sous le code 4.310 [en ne se basant pas sur le montant déterminant pour le taux] une déduction pour frais d'entretien d'immeuble de CHF 249'318.- mais au moins CHF 244'877.- en 2010, et de CHF 143'982.- mais au moins CHF 141'692.- en 2011. Il rappelle que, dans les décisions sur réclamation contestées, 3 des 10 positions annoncées pour 2010 sur la formule de répartition (ch. 4, 5 et 9) n'ont pas été retenues à l'exception de CHF 11'754.- (ch. 1 à 3, 6 à 8 et 10), et qu'il en va de même pour 12 des 29 positions annoncées pour 2011 (ch. 6 à 12, 14, 23 à 25 et 29) à l'exception de CHF 47'349.- (ch. 1 à 5, 13, 15 à 22, 26 et 27). Il requiert la déduction à hauteur de 30% de leur montant des positions 5 de 2010 et 8 à 12 de 2011 ainsi que l'admission de la totalité des CHF 8'885.- d'intérêts et frais bancaires (position 9 de 2010). Par ailleurs, il renouvelle ses offres de preuve en relation avec l'architecte "*à savoir la production par ce dernier, de l'entier du dossier constitué par ses soins au sujet des travaux effectués, en particulier les plans, les preuves de paiement, les bénéficiaires et les motifs de paiements effectués avec la somme de CHF 400'000.- payé en 2010 par B. _____ au titre du contrat d'entreprise générale*".

Les avances de frais, fixées à CHF 1'900.- pour le recours 604 2018 137/138 (période fiscale 2010) et à CHF 900.- pour le recours 604 2018 139/140 (période fiscale 2011), ont été déposées dans le délai imparti.

Le 29 mars 2019, le Service cantonal des contributions a déposé, dans le délai prolongé à cet effet, ses observations sur les recours en concluant à leur rejet. Il expose pour l'essentiel que selon l'arrêt 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015, il n'était pas tenu de retenir tous les frais

d'entretien revendiqués, mais uniquement de réexaminer la situation sur la base des formules de répartition dûment complétées par le recourant, ce à quoi il a procédé. Il se réfère à la jurisprudence tant fédérale que cantonale pour retenir que la rénovation complète constitue d'un point de vue fiscal une construction et donc une plus-value et que la situation est comparable en cas de réaménagement intérieur des pièces et des volumes d'un immeuble lors de la reconstruction d'un immeuble démolé. C'est pourquoi il estime que les dépenses encourues pour le bâtiment principal et l'annexe ne peuvent pas être admises en déduction. Quant aux preuves en mains de l'architecte, il rappelle que la loi n'oblige pas ce dernier à collaborer à la taxation de sorte qu'il ne pouvait pas être exigé qu'il produise les pièces manquantes.

Le 2 mai 2019, le recourant a fait part de ses contre-observations en maintenant ses conclusions.

Une copie de cette détermination a été transmise au Service cantonal des contributions pour information le 3 mai 2019.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans la partie en droit du présent arrêt pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit

Procédure

1.

1.1. Les recours, postés le 21 décembre 2018 contre deux décisions sur réclamation du 21 novembre 2018, ont été déposés 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), 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 fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, les recours sont recevables tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

1.2. En vertu de l'art. 42 al. 1 let. b CPJA, l'autorité peut, pour de justes motifs, joindre en une même procédure des requêtes qui concernent le même objet.

En l'espèce, les causes 604 2018 137/138 et 604 2018 139/140 ont pour objet deux recours similaires qui concernent le même état de fait (le même immeuble) et la même question juridique. Il convient donc de joindre lesdites causes et de les trancher dans un seul et même arrêt.

2.

2.1. Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir violé son droit d'être entendu en reprenant simplement la motivation exprimée dans les formules de répartition alors qu'il avait invoqué une violation du principe de l'autorité de chose décidée. Il rappelle que le Tribunal cantonal n'a pas indiqué dans son arrêt du 27 juillet 2015 que les frais d'entretien n'étaient pas déductibles motif

pris que l'affectation du bien immobilier a été changée ou qu'il s'agit d'une construction nouvelle alors même il avait une parfaite connaissance de l'étendue des travaux (changement partiel d'affectation, nouveaux appartements). A son avis, en retenant des faits en contradiction totale avec ceux retenus par le Tribunal cantonal, l'autorité intimée aurait constaté de manière inexacte et incomplète des faits pertinents et apprécié de manière arbitraire des faits et des preuves, ce qui justifierait sur ces points l'admission des recours.

En l'espèce, il convient de rappeler d'une part qu'un défaut de motivation peut être réparé dans la procédure de recours et c'est précisément le cas pour le recourant qui a obtenu davantage d'explications pendant l'échange d'écritures. De plus, l'examen de la qualification des dépenses de travaux entrepris sur un immeuble implique nécessairement que l'on distingue le simple entretien de la transformation / rénovation complète d'un immeuble. C'est pourquoi le fait que l'autorité intimée fonde son refus de certaines déductions en retenant qu'il s'agit de travaux pour une nouvelle construction, ne sort pas du cadre de cet examen. La jurisprudence invoquée par dite autorité n'instaure pas de nouvelle règle et le fait qu'elle ne s'y soit pas référée précédemment, à la différence de la présente procédure, n'y change rien. Par ailleurs, le jugement rendu dans l'affaire [604 2014 11 à 14](#) n'a pas tranché la question de fond puisqu'il s'agissait d'un arrêt de renvoi en l'absence d'accord entre les parties. Par conséquent, l'on voit mal comment le principe de la chose décidée / jugée aurait été violé par l'autorité intimée. A cela s'ajoute le fait que dans les décisions entreprises, dite autorité n'a pas motivé son refus en se basant uniquement sur le fait qu'il s'agissait d'une construction nouvelle mais elle a également invoqué le fait qu'elle ne pouvait pas se déterminer sur la nature des dépenses les plus importantes demandées en déduction (par ex. CHF 400'000.- de la position 4 sur la formule de répartition pour 2010 ou encore CHF 70'000.- et CHF 45'000.- des positions 8 et 10 pour 2011), au vu des éléments produits au dossier. Les griefs de défaut de motivation et de violation du principe de chose décidée / jugée sont donc rejetés.

Impôt fédéral direct (604 2018 137 et 139)

3.

3.1. Le recourant se plaint également d'une violation de la maxime inquisitoire. Il maintient que l'architecte lui refuse la consultation de l'entier du dossier constitué par ses soins au sujet des travaux effectués de sorte qu'il n'est pas en mesure de produire l'entier du dossier concerné. Après avoir indiqué que l'autorité intimée ne conteste pas le principe même qu'il y a des travaux d'entretien et des travaux à plus-value - et selon lui, le 30% au moins des CHF 400'000.-, soit CHF 120'000.- au moins, constitue des frais d'entretien déductibles jusqu'à preuve du contraire, - il relève que celle-ci n'a toutefois pas donné suite à ses offres de preuve. Dans la présente procédure, le recourant renouvelle ses offres de preuve, soit la production par l'architecte, "*de l'entier du dossier constitué par ses soins au sujet des travaux effectués, en particulier les plans, les preuves de paiement, les bénéficiaires et les motifs de paiements effectués avec la somme de CHF 400'000.- payé en 2010 par B._____ au titre du contrat d'entreprise générale*" (liant le recourant en tant que maître de l'ouvrage et la société dont il était l'administrateur, B._____ Sàrl en tant qu'entrepreneur général).

3.2. Conformément à l'art. [123](#) al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte; sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou

écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD).

Doivent notamment donner des attestations écrites au contribuable notamment les personnes qui sont ou étaient en relations d'affaires avec lui, sur leurs prétentions et prestations réciproques (art. 127 al. 1 let. e LIFD). Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers; le secret professionnel protégé légalement est réservé (art. 127 al. 2 LIFD).

Une fois que le contribuable a satisfait à ses premières obligations de procédure, rempli sa déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, et l'a remise à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui a été imparti, l'autorité peut, après avoir pris connaissance du dossier du contribuable, procéder à l'évaluation des revenus et des charges. L'art. 130 al. 1 LIFD prévoit expressément qu'elle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires.

3.3. La procédure de taxation est gouvernée par le principe ou maxime inquisitoire selon lequel les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents. La collaboration entre les autorités de taxation et le contribuable dans l'établissement des éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte prévue à l'art. 123 al. 1 LIFD est concrétisée par deux principes de procédure qui interviennent lors de la taxation : la maxime d'office et la maxime inquisitoire d'une part, et le principe de collaboration d'autre part. En principe, le contribuable indique les éléments de fait, l'autorité fiscale établit ceux qui sont déterminants et applique le droit d'office. La maxime inquisitoire ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits. Ainsi, la collaboration du contribuable sert à la mise en œuvre de la maxime d'office et lui est subordonnée. Le principe inquisitoire qui prévaut en matière fiscale porte aussi bien sur l'existence de revenus que sur celle de déductions, sans égard à la répartition du fardeau de la preuve (ALTHAUS-HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 123 n. 4 et 7).

Au nombre des moyens permettant d'établir les faits nécessaires à la taxation, la loi prévoit notamment des attestations de tiers (art. 127 LIFD) qui sont remises au contribuable en la forme écrite, à charge pour lui de les transmettre à l'autorité. Il peut s'agir en particulier d'attestations de relations d'affaires (let. e), quelle que soit la cause juridique de ces relations. La notion de "*relations d'affaires*" doit être interprétée, au sens de la terminologie allemande qui parle de "*Geschäft*", soit de n'importe quel rapport contractuel. Elle n'implique pas un rapport contractuel en cours et l'existence de créances ou dettes. L'attestation doit indiquer la nature du rapport entre les parties, ainsi que les prétentions réciproques qui en découlent pour la période fiscale considérée. L'autorité n'est pas obligée de s'adresser au tiers pour exiger la remise d'une attestation et son abstention ne viole ni le droit du contribuable de faire administrer des preuves ni son droit d'être entendu. Elle y est cependant tenue lorsque le contribuable établit qu'il a en vain requis l'attestation de l'entité ou de la personne qui devait l'établir (ALTHAUS-HOURIET, art. 127 n. 17 et 34 s.).

L'autorité de taxation ne peut sans autre écarter, comme le ferait une instance qui appliquerait la maxime des débats, un fait relevé par le contribuable sur lequel il n'a produit aucune justification. Il lui incombe alors de l'inviter à fournir ses preuves, et c'est seulement s'il n'y donne aucune suite, ou une suite matériellement insuffisante, qu'elle pourra et devra écarter le fait invoqué, en application des règles sur le fardeau de la preuve (ALTHAUS-HOURIET, art. 130 n. 3). En matière

fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5).

3.4. En l'espèce, l'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'avoir violé le principe inquisitoire alors que le recourant, de son côté, n'a pas entièrement respecté le principe de collaboration en ne produisant pas toutes les pièces nécessaires à sa taxation même s'il a démontré qu'il n'a pas réussi à les obtenir de l'architecte en charge des travaux. En tant que maître d'œuvre, il lui appartenait de conserver par devers lui un double des justificatifs à joindre aux formules de répartition (voir ch. 1 de la [Notice spéciale](#) pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement). Et cela devait lui être d'autant plus aisé qu'il était aussi l'administrateur de la société avec qui il avait conclu le contrat d'entreprise générale relatif à la rénovation de son immeuble de E._____. Il ne peut prétendre en toute bonne foi s'absoudre de ce défaut de collaboration en invoquant le non-respect de la maxime inquisitoire de la part de l'autorité intimée, ou encore en offrant à la Cour fiscale (qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation selon l'art. 142 al. 4 LIFD) de se faire produire directement par l'architecte les pièces manquantes. A cela s'ajoute le fait qu'il ne s'agit pas d'obtenir uniquement des attestations mais tous les plans, les preuves de paiement, les bénéficiaires et les motifs de paiements nécessaires à sa taxation. Le recours est rejeté sur ce point également.

Il convient d'examiner encore si c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé les déductions litigieuses.

4.

4.1. En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. L'art. 34 let. d LIFD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu.

4.2. Les dispositions d'exécution se trouvent dans l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS [642.116](#)), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base, respectivement, par le Département fédéral des finances (ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, RS [642.116.1](#)), et par l'Administration fédérale des contributions (ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS [642.116.2](#)).

4.3. Les différentes positions ressortant des formules de répartition (sur lesquelles se basent les décisions sur réclamation du 21 novembre 2018) encore mises en cause par le recourant - qui requiert une déduction de 30% pour chacune d'entre elles hormis les frais bancaires - sont les suivantes :

| Année 2010 | | Qualification par le SCC |
|--------------------------|-------------|--|
| 5. B. _____ | CHF 400'000 | 1 ^{er} acompte pour les travaux |
| 9. J. _____ | CHF 8'885 | frais de cpte courant 2501171.550-01 |
| Année 2011 | | Qualification par le SCC |
| 8. K. _____ maçonnerie | CHF 70'000 | travaux de maçonnerie et béton armé |
| 9. L. _____ | CHF 6'000 | honoraires ingénieur CVS |
| 10. M. _____ démolition | CHF 45'000 | démolition et déconstruction |
| 11. N. _____ électricité | CHF 20'000 | installations électriques |
| 12. O. _____ | CHF 3'200 | honoraires et ingénieur civil |

Dans les décisions attaquées, l'autorité intimée a fondé son refus de toute déduction supplémentaire en considérant que : "*Malgré les nombreux échanges et discussions, les documents et les indications fournis par le recourant ne permettent aucunement d'identifier la part des travaux d'entretien donnant droit à une déduction pour tous les travaux non pris en compte. Le recourant n'a pas apporté la preuve qu'il s'agit de travaux d'entretien donnant droit à une déduction. On relève encore, suivant les considérants de l'arrêt du 27 juillet 2015 du TC, que la nature et l'importance des travaux entrepris sur l'immeuble ont augmenté de manière déterminante la valeur de l'immeuble. De tels travaux sont pratiquement comparables à une nouvelle construction et doivent en conséquence être considérés comme une construction, non déductible fiscalement selon la dernière jurisprudence (arrêt [604 2016 73/74](#) du 20 janvier 2017)*". Et dans ses observations sur les recours, elle a considéré une nouvelle fois qu'une : "*rénovation complète entreprise revenait pratiquement à une construction nouvelle ; du point de vue fiscal, il s'est par conséquent agi d'une « construction » et plus une simple « plus-value » ; c'est la raison pour laquelle les dépenses encourues pour le bâtiment principal et l'annexe ne peuvent pas être admises en déduction. En outre, selon la doctrine, une situation comparable à la reconstruction d'un immeuble démolé est celle du réaménagement intérieur des pièces et des volumes d'un immeuble. Dans un tel cas, les frais liés à la modification des volumes et à la disposition intérieure des pièces (murs) sont des frais d'investissement qui ne sont pas déductibles de l'impôt sur le revenu*".

4.4. S'agissant des frais revendiqués, il importe de relever tout d'abord qu'il est impossible de répartir concrètement entre dépenses d'entretien déductibles et dépenses de plus-value non déductibles, comme l'exigeait l'arrêt [604 2014 11 à 14](#) du 27 juillet 2015, les frais pour lesquels il manque au dossier les pièces nécessaires à la taxation. Tel est le cas de l'ensemble des positions contestées par le recourant - hormis la position 9 de la formule de répartition de 2010 - et pour lesquelles l'autorité intimée a refusé toute déduction en considérant que "*Sur la base des différents éléments et informations en notre possession (la réclamation, les indications de la formule de répartition du contribuable, le contrat d'entreprise générale, les plans de mise à l'enquête) il n'est pas possible de déterminer la part des travaux d'entretien donnant droit à une déduction*". L'autorité intimée ne nie pas que des travaux ont bel et bien été exécutés en contrepartie de ces sommes et elle avait initialement admis par appréciation, à la suite d'une visite des lieux intervenue le 10 octobre 2012, une déduction de 30% sur ce montant lors de la taxation du 20 juin 2013 alors qu'elle ne disposait pas déjà à l'époque des pièces justificatives nécessaires à la taxation. Dans ces circonstances, et malgré la charge de la preuve qui incombe au recourant, l'autorité intimée ne saurait, au risque d'adopter un comportement contradictoire, refuser toute déduction motifs pris que les travaux concernent une transformation assimilable à une nouvelle

construction et que les pièces et renseignements communiqués par le recourant ne permettent pas de démontrer l'existence de travaux d'entretien. Comme la part d'entretien englobée dans les montants encore litigieux ne peut pas être déterminée étant donné que les plans nécessaires à la taxation n'ont pas tous pu être produits au dossier, il convient d'admettre que le 30% des frais revendiqués par le recourant dans les formules de répartition aux positions 5 pour 2010 et 8 à 12 pour 2011 constitue des frais d'entretien déductibles comme cela avait été admis dans les taxations initiales de 2013 (voir p. 4 de l'arrêt [604 2014 11 à 14](#)). Et dans son résultat, cette solution se révèle finalement assez proche de celle qui avait été retenue initialement.

Il en allait différemment dans l'affaire [604 2016 73/74](#) précitée dont elle se prévaut. Le dossier contenait en effet dans ce cas les plans mis à l'enquête publique permettant de constater que des ouvertures de façade avaient été créées, déplacées, agrandies ou obturées et que la quasi-totalité des cloisons intérieures avaient été déplacées ou démolies, ainsi que le permis de construire indiquant que les travaux avaient notamment porté sur le changement de fenêtres et de portes, sur la maçonnerie, la mise en place d'une isolation périphérique, la réfection de l'ensemble des sanitaires, la réfection de l'ensemble du réseau électrique, la cuisine et la plâtrerie. Il était ainsi démontré que les travaux avaient touché les éléments essentiels de l'immeuble tels que le chauffage, les sanitaires et les installations électriques et avaient conduit à la création d'un nouvel appartement de 5 ½ pièces.

Quant à la position 9 de la formule de répartition de 2010 d'un montant de CHF 8'885.-, elle concerne des intérêts, des commissions et frais pour un solde de dette de CHF 104'888.50 au 31 décembre 2010 selon le justificatif (extrait bancaire du compte courant hypothécaire J. _____ ppp produit au dossier le 11 mai 2017). Contrairement à ce que soutient le recourant les CHF 8'885.- en question font partie du total de CHF 314'284.- d'intérêts passifs déterminants pour le taux figurant dans la taxation ordinaire rectifiée de juillet 2017 pour la période fiscale 2010. L'annexe 02 comportait même l'indication de CHF 11'594.- d'intérêts (pour une dette de CHF 140'888.-) et ces CHF 11'594.- ont été admis en déduction malgré l'extrait bancaire qui laissait apparaître un total de frais de CHF 8'885.-. La Cour renonce à aggraver la taxation sur ce point, l'autorité intimée n'ayant pas pris de conclusion claire en ce sens. Le recours est rejeté sur ce point.

4.5. Sur le vu de ce qui précède, peuvent être déduites à hauteur de 30% les dépenses revendiquées sous les positions 5 de la formule de répartition de la période fiscale 2010, et 8 à 12 de la formule de répartition de la période fiscale 2011. Pour 2010, sont ainsi admis CHF 120'000.- de déduction supplémentaire sur les CHF 128'885.- requis et pour 2011, CHF 43'260.- de déduction supplémentaire sur les CHF 44'760.- requis étant précisé que la facture n° 1548 du 15.12.2011 de N. _____ de la position 11 totalisait CHF 20'000.- et non pas CHF 25'000.-. Cela revient à une admission partielle.

5.

5.1. Le recours est partiellement admis.

5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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: Tarif JA; RSF [150.12](#)). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant l'émolument minimum de CHF 100.- dans la mesure où il obtient presque entièrement gain de cause.

5.3. Il résulte de l'art. [64](#) al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Selon l'art. [8](#) al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA).

En l'espèce, le recourant qui obtient gain de cause pour l'essentiel, a droit à une indemnité de partie. Celle-ci, fixée à CHF 1'453.95 (dont CHF 1'250.- pour 5 heures de travail, CHF 100.- de débours et CHF 103.95 de TVA) sera allouée à sa mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg.

Impôt cantonal (604 2018 138 et 140)

6.

6.1. Au niveau cantonal également, l'art. [154](#) al. 1 LICD prévoit que le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte; sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires, dans les limites du secret professionnel légalement protégé (art. 159 al. 1 et 2 LIFD et 42 al. 1 et 2 LHID).

Doivent donner des attestations écrites au contribuable notamment les personnes qui sont ou étaient en relations d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques (art. 160 al. 1 let. e et 43 al. 1 LHID). Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers; le secret professionnel protégé légalement est réservé (art. [160](#) al. 3 et 43 al. 2 LHID).

6.2. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé.

Il s'ensuit que le grief de violation de la maxime inquisitoire est rejeté également pour la procédure cantonale.

7.

7.1. Le droit cantonal prévoit lui aussi que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire, au niveau cantonal, les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 33 al. 2 phr. 1 LICD; voir

également art. 9 al. 1 et 3 LHID). Les dispositions cantonales d'exécution sont rassemblées dans l'ordonnance fribourgeoise du 21 mars 2001 sur la déduction sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (RSF [631.421](#)). L'art. 35 LICD dispose en revanche que ne peuvent pas être déduits les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (let. d).

En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal (consid. 4). Il s'ensuit que les dépenses revendiquées sous les positions 5 de la formule de répartition de la période fiscale 2010, et 8 à 12 de la formule de répartition de la période fiscale 2011 peuvent être déduites à hauteur de 30%. La déduction revendiquée sous la position 9 de la formule de répartition de 2010 d'un montant de CHF 8'885.- est refusée. Pour 2010, sont ainsi admis CHF 120'000.- de déduction supplémentaire sur les CHF 128'885.- requis et pour 2011, CHF 43'260.- de déduction supplémentaire sur les CHF 44'760.- requis étant précisé que la facture n° 1548 du 15.12.2011 de N. _____ de la position 11 totalisait CHF 20'000.- et non pas CHF 25'000.-. Cela revient à une admission partielle.

8.

8.1. Le recours formé en droit cantonal est lui aussi partiellement admis.

8.2. Conformément à l'art. 131 [CPJA](#), en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument réduit de CHF 100.-.

8.3. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA).

En l'espèce, comme pour le recours déposé en droit fédéral, le recourant qui obtient gain de cause pour l'essentiel, a droit à une indemnité de partie. Celle-ci, fixée à CHF 1'453.95 (dont CHF 1'250.- pour 5 heures de travail, CHF 100.- de débours et CHF 103.95 de TVA), sera allouée à sa mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2018 137 et 139)

1. Le recours est partiellement admis. Peuvent être déduites à hauteur de 30% les dépenses revendiquées sous les positions 5 de la formule de répartition de la période fiscale 2010 et 8 à 12 de la formule de répartition de la période fiscale 2011. Le recours est rejeté pour le reste.
2. Un émolument de CHF 100.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.
3. Une indemnité de CHF 1'453.95 (dont CHF 103.95 de TVA au taux de 7.7%) est allouée au recourant en mains de sa mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg.

II. Impôt cantonal (604 2018 138 et 140)

4. Le recours est partiellement admis. Peuvent être déduites à hauteur de 30% les dépenses revendiquées sous les positions 5 de la formule de répartition de la période fiscale 2010 et 8 à 12 de la formule de répartition de la période fiscale 2011. Le recours est rejeté pour le reste.
5. Un émolument de CHF 100.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci, le solde, par CHF 2'600.-, lui étant restitué.
6. Une indemnité de CHF 1'453.95 (dont CHF 103.95 de TVA au taux de 7.7%) est allouée au recourant en mains de sa mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg.

III. Notification.

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 27 août 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteure :