



**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 83

604 2018 84

Arrêt du 28 mai 2019

Cour fiscale

Composition

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

Parties

A. _____, recourant, représenté par le Bureau Michel Niquille
contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; bénéfice en capital réalisé lors de la donation d'une parcelle agricole située en zone à bâtir; estimation de la valeur vénale

Recours du 13 août 2018 contre la décision sur réclamation du 10 juillet 2018 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2015

considérant en fait

A. Par donation du 27 février 2015, A. _____, agriculteur, a cédé à son fils un terrain faisant partie de sa fortune commerciale, l'article bbb du registre foncier de la Commune de C. _____, secteur D. _____, située à la route E. _____. Cette parcelle de 1'000 m² en nature de pré située en zone à bâtir mixte était occupée jusqu'alors par une "fermette", laquelle a été démolie la même année en vue de la construction d'une villa.

Le 1^{er} février 2017, pour la période fiscale 2015, A. _____ a déclaré un revenu imposable de CHF 45'592.- dont, notamment, CHF 43'000.- provenant de son activité agricole.

B. Par taxation ordinaire rectifiée du 17 mai 2018, le Service cantonal des contributions a arrêté le revenu de l'activité agricole à CHF 242'111.- et l'a imposé au taux d'un revenu déterminant de CHF 278'286.-. L'impôt fédéral direct dû par A. _____ a été fixé à CHF 18'973.60 sur la base d'un revenu imposable de CHF 241'059.- et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 15'290.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 203'065.- (au taux d'un revenu déterminant de CHF 238'479.-). Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. L'avis de taxation comportait l'indication suivante s'agissant du code 1310 (revenu agricole) :

"Dès le 1.01.2012, suite à un arrêt du Tribunal fédéral du 2.12.2011, l'aliénation de terrain à bâtir faisant partie de la fortune commerciale d'un agriculteur est imposable au revenu ordinaire. Une donation est fiscalement considérée comme une aliénation.

Donation au fils de l'article du RF n° bbb situé dans la commune de C. _____, secteur de D. _____ :

Valeur vénale	:	Frs	200'000.00	*
./ Valeur comptable	:	Frs	500.00	**
= Bénéfice	:	Frs	199'500.00	
./ Provision AVS 10%	:	Frs	19'950.00	
= Bénéfice imposé au code 1.310	:	Frs	179'550.00	

* Frs 200.00/m² (terrain non équipé situé en zone mixte) x 1'000 m²

** Frs 0.50/ m² x 1'000 m²

Revenu selon comptes présentés	:	Frs	73'085.87
VL du logement agricole de A. _____	:	./ Frs	6'500.00
Revenu à répartir	:	Frs	66'585.87
Dont part A. _____ (50%)	:	Frs	33'292.94
Intérêts et frais bancaires (déduction au code 4.220)	:	+ Frs	11'890.00
Frais d'immeubles (déduction au code 4.315)	:	+ Frs	44'414.00
Valeur locative du logement agricole A. _____	:	+ Frs	6'500.00
Reprise part privée sur frais généraux selon normes	:	+ Frs	2'640.00
Revenu agricole	:	Frs	98'736.94
Bénéfice sur donation parcelle n° bbb	:	Frs	179'550.00
Revenu imposé au code 1.310	:	Frs	278'286.94

L'art. 37 al. 6 de la LICD prévoit que lorsque des immeubles commerciaux sont transférés dans la fortune privée, un abattement de 50 % est accordé sur la part de l'impôt cantonal afférent auxdits immeubles si leur aliénation n'intervient pas dans les cinq ans.

La taxation a été établie en tenant compte de cet abattement".

La réclamation formée par la fiduciaire de A. _____ le 18 juin 2018 pour contester la valeur vénale retenue dans le calcul du bénéfice en capital réalisé lors de la donation de la parcelle en cause, a été partiellement admise le 10 juillet 2018. Le Service cantonal des contributions a maintenu la valeur vénale qu'il avait estimée à CHF 200'000.- en procédure de taxation sur la base d'une information de la Commune de C. _____. Il a en revanche admis la déduction des frais de démolition, par CHF 28'650.- dans le calcul du bénéfice en capital réalisé, lequel a été réduit de CHF 179'550.- à CHF 153'765.- selon le détail suivant :

Valeur vénale du terrain	:	CHF	200'000.-
./.	Frais de démolition de la fermette	:	CHF 28'650.-
./.	Valeur comptable du terrain	:	CHF 500.-
=	Bénéfice	:	CHF 170'850.-
./.	Provision AVS 10%	:	CHF 17'850.-
=	Bénéfice imposé au code 1.310	:	<u>CHF 153'765.-</u>

C. Le 13 août 2018, A. _____, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée en maintenant sa conclusion tendant à ce que le bénéfice en capital soit arrêté à CHF 46'350.- (CHF 80'000.- [CHF 80.- par m²] de valeur du terrain, moins CHF 28'650.- de frais de démolition, moins CHF 500.- d'AVS au taux de 9.5%). Il considère que *"Dans une transaction comme celle-là, qui va générer des contributions fiscales et sociales de plus de CHF 60'000.-, il eut été normal de procéder à une vision locale, voire à une négociation préalable, comme cela se pratique régulièrement entre les contribuables paysans et le Service cantonal des contributions"*. Il reproche également au Service cantonal des contributions de s'être basé sur une information de la Commune de C. _____ pour l'estimation de la valeur du terrain cédé, valeur qui a été prise en compte sans qu'il ne soit précisé si le prix communiqué par dite commune concernait du terrain équipé ou non. Il fait également grief au Service cantonal des contributions de ne pas avoir tenu compte de l'emplacement du terrain situé dans une zone mixte, *"à proximité de deux entreprises artisanales, à 100 mètres à peine d'une exploitation agricole et face à une route communale de transit sur laquelle circulent des véhicules agricoles et forestiers et où passe aussi le bétail qui se rend sur les terrains agricoles proches"*. C'est pourquoi, il a confié un mandat à F. _____ en vue de l'estimation du terrain en question avec vision locale. Cette expertise de même que les procès-verbaux de deux assemblées communales de C. _____ relatives à la vente d'un terrain communal comparable à la parcelle en cause ont été joints à l'appui du recours.

L'avance de frais, fixée à CHF 1'300.- par ordonnance du 16 août 2018, a été versée dans le délai imparti.

Invitée à se prononcer sur le recours le 18 septembre 2018, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Dans ses observations déposées le 9 octobre 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Au grief de la fiduciaire qui lui reproche de ne s'être fié qu'au point de vue de

la commune sans savoir si le prix de CHF 200.- par m² concernait du terrain équipé ou non, il répond qu'il a dûment précisé dans sa demande qu'il s'agissait de terrain non équipé. Il précise que son secteur d'estimation des immeubles a également pris connaissance de cet échange de courriels. Il ajoute que l'estimation ressortant de l'expertise produite à l'appui du recours ne mentionne pas si le prix par m² indiqué concerne du terrain équipé ou non, contrairement à ce que soutient la fiduciaire qui considère le prix estimé par l'expert comme se rapportant à du terrain équipé. Quant à la conclusion de la fiduciaire selon qui "*pour tenir compte d'un prix estimé par l'expert à CHF 140.- / m² équipé, on peut admettre le prix du terrain non équipé à CHF 80.- / m²*", il relève que le prix de l'équipement du terrain n'a plus de raison d'être estimé, la construction de l'immeuble étant désormais entièrement terminée et les coûts définitifs y relatifs pouvant être donnés et documentés.

Le 14 janvier 2019, le recourant a déposé ses contre-observations dans le délai prolongé à cet effet. Il relève au préalable que "*le Service cantonal des contributions ne veut en aucun cas procéder à une vision locale pour estimer son terrain avec le concours de la Commission d'estimation des immeubles et l'autorité communale de C._____*. Cette pratique est d'ailleurs courante dans le secteur de révision du SCC, souvent avec le concours et l'expertise de la Chambre fribourgeoise d'agriculture". Il maintient que le prix de CHF 200.- par m² est arbitraire et précise au surplus que son fils a lui-même payé diverses factures : • Génie civil pour équipement de terrain et alimentation en eau, électricité, téléphone et évacuation des eaux claires et usées pour la somme de CHF 14'500.-. • Facture du verbal de division de CHF 3'078.-. • Facture de diagnostic de substances dangereuses & dangers de crue de CHF 1'093.75.

Le 16 janvier 2019, une copie de cette détermination a été communiquée pour information au Service cantonal des contributions, lequel a répondu le 6 février 2019 qu'il renvoyait à sa décision sur réclamation et à ses observations sur le recours.

Cette réponse a été transmise au recourant pour information le 7 février 2019.

En date du 8 avril 2019, la déléguée à l'instruction du recours a invité la Commune de C._____ à préciser si d'autres parcelles situées dans une zone comparable à celle de la parcelle litigieuse avaient été vendues depuis 2015 et à quel prix par m² non équipé.

Dans sa réponse du 29 avril 2019, la Commune de C._____ a indiqué qu'elle n'avait pas vendu d'autres parcelles.

Une copie de ce courrier a été communiquée aux parties le 2 mai 2019 pour information.

en droit

Procédure

1.

1.1. Le recours, posté le 13 août 2018 contre une décision du 10 juillet 2018, a été déposé 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, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

1.2. Le recourant évoque le fait que l'autorité intimée aurait pu procéder à une vision locale et semble déplorer que tel n'a pas été le cas. Pour autant, il ne prend pas de conclusion en ce sens dans son recours. Même si tel avait été le cas, cette offre de preuve (art. 59 al. 2 CPJA) serait rejetée dans la mesure où la Cour est à même de bien se représenter la situation de la parcelle en cause au moyen de la cartographie interactive disponible en ligne (voir le site <https://map.geo.fr.ch/?lang=fr>). Elle se fonde sur les pièces produites au dossier et sur les faits allégués par le recourant. Elle ne voit pas en quoi une vision locale mettrait en lumière d'autres éléments déterminants pour l'issue du litige.

Impôt fédéral direct (604 2018 83)

2.

2.1. A teneur de l'art. 18 LIFD, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables (al. 1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le *transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée* ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation (al. 2). Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement (al. 4).

2.2. Pour les parcelles hors zone agricole, même exploitées par l'agriculteur, c'est le régime d'imposition ordinaire prévu pour les aliénations d'immeubles commerciaux de l'art. 18 al. 2 LIFD qui s'applique (voir ATF 138 II 32 traduit in RDAF 2012 II 117 consid. 2.2 ainsi que NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, ad art. 18 n. 93a).

2.3. Au produit d'exploitation ordinaire s'ajoutent les bénéfices en capital générés par la réalisation des biens appartenant à la fortune commerciale de l'indépendant. C'est l'ensemble qui constitue le revenu imposable issu de l'activité indépendante. La donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur (NOËL, art. 18 n. 44 s. et 79).

3.

3.1. En cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée, il faut se baser sur la valeur comptable au moment du prélèvement privé pour le calcul du gain. Le bénéfice en capital imposable est égal à la différence entre la valeur comptable respectivement la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et la valeur vénale de l'immeuble transféré. La valeur comptable déterminante est celle qui a été retenue sur le plan fiscal dans le dernier bilan ordinaire avant la réalisation. Le produit net de la vente après déduction d'éventuels frais de vente

ou, en cas de transfert dans la fortune privée, la valeur vénale des biens transférés constitue le produit de la réalisation (arrêt TF [2A.5/2002](#) du 3 juillet 2002 consid. 2.3 *in Praxis* 2003 221).

3.2. Dans deux arrêts de principe (RFJ 1999 126 consid. 2b, 2c et 2d ainsi que 155 consid. 2d et 2e et les références, également publiés sur le site internet du Tribunal cantonal le [17 juin 1999](#) sous les n° 22 et 23 de la section administrative), la Cour de céans a rappelé que lorsque l'immeuble vient d'être l'objet d'une transaction, le prix payé permettra de fixer cette valeur. De même, lorsqu'il vient d'être construit, le coût de sa construction représente pratiquement sa valeur vénale. Il a ensuite été jugé que la valeur vénale déterminante au plan fiscal est la valeur actuelle du marché et que l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du prix stipulé que (mais tout de même!) dans l'hypothèse où celui-ci n'est pas le résultat du marché libre, notamment lorsqu'il a été influencé par les relations particulières entre les parties. En outre, si la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. Ainsi, la valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative. Subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que la méthode préconisée par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 4^e éd., actualisée et élargie en 2012) peut être appliquée lorsque ni des chiffres de comparaison ni le prix de revient ne sont connus. La valeur vénale est alors estimée d'après la valeur de rendement et la valeur réelle. Enfin, lorsque cela apparaît commandé par les circonstances, il y a lieu de déterminer la valeur vénale par le biais d'une expertise.

3.3. En cas d'expertise, la détermination de la valeur vénale d'un immeuble aboutit forcément à une valeur qui n'est qu'estimative (arrêt TF [2C_419/2015](#) du 3 juin 2016 consid. 6.4 et références à l'[ATF 128 I 240](#) consid. 3.2 et l'arrêt TF [2C_834/2015](#) du 15 février 2016 consid. 2.5).

4.

4.1. En l'espèce, l'autorité intimée a fondé sa décision sur la base des renseignements obtenus de la Commune de C._____ laquelle lui a communiqué par courriel ce qui suit : "*Le Conseil communal de C._____ estime à CHF 200.-/le m² ce terrain non équipé, en zone mixte*".

De son côté, le recourant a produit une expertise datée du 8 août 2018 aux fins de contester la valeur vénale retenue par l'autorité intimée. Il relève à cet égard que "*Pour tenir compte d'un prix estimé par l'expert à Fr. 140.00 le m², équipé, on peut admettre le prix du terrain non équipé à Fr. 80.00, comme précisé dans la réclamation du 18 juin 2018*". Dite autorité estime toutefois que l'expert n'a pas précisé si le prix de CHF 140.- / CHF 150.- par m² correspond à celui d'un terrain équipé. En l'absence d'un prix fixé lors de la donation, il convient d'examiner si cette expertise privée permet de fixer la valeur vénale du terrain cédé. L'expert s'est prononcé en ces termes :

"Nous nous référons à la vision locale du 7 août 2018 ainsi qu'à votre demande d'estimation de la parcelle n° bbb d'une surface de 1'000 m², sise au à la Route E._____ à D._____.

La valeur vénale (valeur de marché) que nous estimons pour ce bien-fonds tient compte des composantes tels que la situation générale, le quartier dans lequel se trouve le bien, la

proximité des commodités, la qualité de l'environnement, l'étendue de la surface et particulièrement l'offre et de la demande.

Dans ce cas, nous relevons certains éléments importants constatés lors de la vision locale : la parcelle se trouve en zone mixte, en périmètre construit, relativement excentrée, en proximité immédiate d'une route de transit agricole, d'une exploitation agricole, d'un garage de machines agricoles et d'une entreprise de menuiserie-charpente, provoquant des nuisances sonores et/ou olfactives quotidiennes.

La valeur vénale constitue le prix potentiel de vente. De ce fait, nous estimons que ce bien fonds pourrait trouver acquéreur, en comparaison des affaires similaires récemment réalisées ainsi qu'à notre connaissance approfondie du marché, à un prix situé entre :

CHF 140.00 et CHF 150.00 par m²

Pendant, cela reste une estimation à la valeur actuelle du marché. Cette estimation n'est valable qu'à la date de son exécution. Toute modification ultérieure d'une ou de plusieurs données, en particulier la fluctuation du marché ou l'évolution des taux hypothécaires du bien aura une incidence sur les montants estimés qui devront être réactualisés en conséquence".

4.2. Il convient de constater tout d'abord que la Commune de C. _____ a formulé le prix de CHF 200.- par m² en s'abstenant de tout commentaire de sorte que l'on ne saurait retenir ce chiffre sans réserve. Il en va de même de l'estimation privée produite à l'appui du recours qui se base sur des considérations toutes générales et, comme le relève à juste titre l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, qui ne précise pas si le prix formulé se rapporte à du terrain équipé ou non. Le recourant ne s'est d'ailleurs pas exprimé sur ce point dans ses contre-observations.

Il est possible néanmoins d'examiner si la valeur vénale litigieuse peut être confirmée ou non à la lumière des extraits des procès-verbaux de la Commune de C. _____ produits par le recourant. Le 12 décembre 2017, l'assemblée communale a accepté la mise en vente de l'article ggg du registre foncier de dite commune, secteur H. _____, à savoir un terrain communal d'une surface de 870 m² situé lui aussi à proximité d'une exploitation agricole pour le prix de CHF 240.- par m². Et le 15 mai 2018, elle a accepté un crédit d'investissement de CHF 85'000.- pour l'équiper, ce qui représente un prix de CHF 142.30 par m² non équipé. En procédant par comparaison, on peut admettre ce prix pour fixer la valeur vénale de la parcelle que le recourant a cédée à son fils. Et il se justifie d'arrondir le prix à CHF 140.- par m² pour tenir compte du fait que, même si les deux parcelles comptent des entreprises dans leurs environs, la parcelle cédée est un peu moins bien située que la parcelle communale à laquelle elle est comparée. Elle n'avoisine pas une forêt comme l'article ggg mais elle est longée par une route où il y a plus de passage.

Ce prix n'apparaît pas disproportionné si l'on tient compte également des considérations qui suivent. Le recourant a lui-même admis que la Commune de C. _____ disposait de "*peu de terrain et si les prix sont aujourd'hui extrêmement élevés sur son territoire, c'est parce que seuls des privés les possèdent. On peut donc qualifier ces prix de spéculatifs*". Sa description de la situation démontre que le prix du marché est plutôt élevé et c'est bien la valeur du marché qui constitue la valeur vénale déterminante au plan fiscal (voir consid. 3.3.). Enfin, le fait que la parcelle en cause se trouve à 100 mètres à peine d'une exploitation agricole constitue un avantage pour le fils du recourant puisqu'il l'a reçue "*dans le but de veiller à une proximité du futur*

exploitant avec son outil de travail". Aussi, l'inconvénient lié à la proximité de cette exploitation agricole (sise sur l'article iii dont le fils du recourant est l'actuel propriétaire) doit-il être relativisé.

5.

5.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. La valeur vénale à prendre en compte dans le calcul du bénéfice en capital réalisé suite à la donation de la parcelle litigieuse est fixée à CHF 140.- par m².

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: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de fixer les frais à CHF 325.-.

Impôt cantonal (604 2018 84)

6.

6.1. La réglementation légale cantonale concernant l'imposition privilégiée du gain provenant de l'aliénation d'immeubles hors zone agricole exploités par des agriculteurs (art. 19 al. 1, 2 et 4 LICD) correspond, étant du droit harmonisé (art. 8 al. 1 LHID), à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct exposée ci-dessus. Il en va de même de l'imposition des bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale, elle aussi harmonisée (art. 19 al. 2 LICD et 8 al. 1 LHID). L'argumentation développée en relation avec les art. 18 al. 2 et 4 LIFD et les conséquences qui en découlent (consid. 2 à 4) peuvent dès lors être reprises.

6.2. Il s'ensuit que pour l'impôt cantonal également, la valeur vénale à prendre en compte dans le calcul du bénéfice en capital réalisé suite à la donation de la parcelle litigieuse est fixée à CHF 140.- par m².

7.

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

7.2. 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 325.-.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2018 83)

1. Le recours est partiellement admis. La valeur vénale de l'article bbb du registre foncier de la Commune de C. _____ lors du transfert du 27 février 2015 est fixée à CHF 140.- par m² au lieu de CHF 200.- par m².
2. Un émolument de CHF 325.- 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.

II. Impôt cantonal (604 2018 84)

3. Le recours est partiellement admis. La valeur vénale de l'article bbb du registre foncier de la Commune de C. _____ lors du transfert du 27 février 2015 est fixée à CHF 140.- par m² au lieu de CHF 200.- par m².
4. Un émolument de CHF 325.- 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 650.-, lui étant restitué.

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 28 mai 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteure :