



**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 2019 41

604 2019 42

Arrêt du 4 octobre 2019

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; reprise d'une activité agricole; examen de la déductibilité d'une perte et de l'attribution de l'immeuble à la fortune privée ou commerciale

Recours du 15 avril 2019 contre la décision sur réclamation du 22 mars 2019 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2017

considérant en fait

A. A. _____, marié et père de deux enfants à charge, perçoit des rentes de l'assurance invalidité. Il est propriétaire de l'article n° bbb du registre foncier de C. _____, une parcelle de 47'714 m² en nature de champ et de pré, située au n° ddd du chemin E. _____ et sur laquelle est implantée l'habitation individuelle où il loge avec sa famille. Son épouse, infirmière, exerce une activité salariée à mi-temps. A. _____ était propriétaire d'une exploitation agricole qu'il a liquidée en 2010 pour des raisons de santé.

Le 30 mai 2018, pour la période fiscale 2017, A. _____ et son épouse ont toutefois annoncé une reprise de cette exploitation depuis le 1^{er} janvier 2017. Ils ont déclaré une perte provenant de l'activité indépendante agricole de CHF -8'717.-, et une valeur fiscale agricole de CHF 59'985.- tout en précisant que la valeur locative agricole (CHF 5'000.-) figurait dans les comptes. Le revenu imposable déclaré s'élevait à CHF 5'445.-.

B. Par taxation ordinaire du 21 février 2019, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt cantonal sur le revenu des époux A. _____ et F. _____ à CHF 2'938.20 sur la base d'un revenu imposable de CHF 53'066.-. Aucun impôt fédéral direct et aucun impôt sur la fortune n'ont été prélevés. L'avis de taxation comportait en particulier les indications suivantes :

"1220 *En l'absence de chiffre d'affaires, aucune perte n'est admise.*

(...)

3310 C. _____ *En tenant compte de la prépondérance, les immeubles [ch. E. _____ ddd : CHF 278'000.- et sol : CHF 12'663.-] demeurent dans la fortune privée."*

C. Le 18 mars 2019, A. _____ a formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée. Il a conclu à la prise en considération de la perte de CHF 8'717.- pour l'année de reprise de l'exploitation, de la valeur locative de CHF 5'000.- par année et de la valeur fiscale de CHF 47'322.- "*comme avant l'arrêt maladie*". Il a expliqué qu'il n'avait pas reçu de paiement direct en 2017 pour des raisons techniques de calcul des données (UMOS) même s'il y avait bien eu activité agricole, "*malheureusement déficitaire*", et même si l'électricité produite en 2017 n'avait été payée qu'en 2018. Il a requis la prise en considération de la perte de CHF 8'717.- "*sous un angle plus large*" au motif que l'année 2017 avait été une période charnière pour la reprise de l'exploitation.

Par décision du 22 mars 2019, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a retenu que le relevé de recettes et dépenses pour l'année 2017 ne faisait état que de cinq postes de dépenses totalisant CHF 13'717.- sans qu'aucune recette ne soit comptabilisée et aucun paiement direct versé. Il a maintenu que la perte revendiquée n'avait pas été nécessitée par l'obtention d'un revenu en 2017, et que les immeubles devaient rester qualifiés d'éléments de la fortune privée au vu de l'absence de revenu agricole cette même année.

D. Par acte posté le 15 avril 2019, A. _____ a interjeté recours en maintenant ses conclusions. Il fait valoir que son exploitation a été reconnue par le Service de l'agriculture le 12 septembre 2016 (décision du 20 septembre 2016 annexée au recours). Il s'étonne que celle-ci, temporairement inactive entre 2011 et 2016, ne soit plus prise en considération alors qu'il s'agit toujours de la même exploitation. Il estime notamment que l'on ne saurait en nier l'existence en prenant prétexte de sa taille et d'un "*manque de rendement économique temporaire*". Il ajoute que

"pour le futur, la taille de cette dernière sera plutôt un avantage par sa faible mécanisation, la main d'œuvre familiale et un petit endettement. Ces quelques points seront autant d'atouts pour la pérenniser".

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 17 avril 2019, a été déposée en temps utile.

Le 22 mai 2019, le Service cantonal des contributions a fait part de ses observations sur le recours. Il conclut à son rejet en maintenant ses conclusions. Il précise que le potentiel revenu relatif à la production d'électricité est uniquement lié au rendement du capital (investissement lié aux panneaux photovoltaïques), tout comme la valeur locative du logement qui est également lié à un investissement et ne concerne pas le revenu du travail. Il ajoute que le nombre d'unité de main-d'œuvre standard se situait à 0.17 UMOS et les paiements directs à CHF 0.- selon la communication reçue du Service de l'agriculture pour l'année 2017 de sorte que l'exploitation en cause ne constitue pas une entreprise agricole.

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

Une copie des observations du 22 mai 2019 a été communiquée pour information au recourant le 23 mai 2019.

Le 26 septembre 2019, dans la mesure où le recourant avait indiqué le 30 mai 2018 que les paiements directs ne devaient être versés qu'à partir de 2018 *"pour des raisons techniques (UMOS)"*, la déléguée à l'instruction du recours a requis et obtenu du Service cantonal des contributions le contenu de la communication automatisée des subventions agricoles du Service cantonal de l'agriculture pour la période fiscale 2018. Les données reçues sont les suivantes :
"(...).

*Quantité de lait commercialisée en kg : null.
Montant global du paiement direct : 6508.85.
UMOS : 0.200985.
UGB : 3.015200".*

en droit

Procédure

1.

Le recours, posté le 15 avril 2019 contre la décision sur réclamation du 22 mars 2019, 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.

Impôt fédéral direct (604 2019 41)

2.

2.1. En vertu de l'art. 18 al. 1 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.

Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion d'activité lucrative indépendante comporte cinq éléments. Elle se définit comme l'activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur et dans un but de gain. Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Pour le Tribunal fédéral, les critères de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables. Contrairement à l'activité lucrative dépendante, où le rapport de droit liant l'employé et l'employeur suffit généralement à caractériser fiscalement l'activité, en matière d'activité indépendante, c'est sur l'ensemble des circonstances que doit se fonder l'autorité de taxation, ou le juge pour retenir cette qualification. S'agissant en particulier de l'exigence d'un but lucratif, il faut que le contribuable vise un tel but pour qu'il y ait activité lucrative indépendante. Lorsque l'on identifie un but lucratif à l'activité, on la qualifiera d'indépendante même si le but visé n'est pas atteint, soit que le contribuable essuie des pertes. Une activité qui dégage des pertes de façon constante ne sera plus considérée comme une activité indépendante, donnant droit à la déductibilité de ces pertes (NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 18 n. 2).

2.2. En l'espèce, même si l'entreprise agricole autonome du recourant (voir décision du Service cantonal de l'agriculture du 20 septembre 2016) n'a généré aucun bénéfice lors de la période fiscale ici en cause, cela ne signifie pas encore que cette activité ne peut pas être qualifiée d'activité lucrative indépendante. Le recourant a en effet expliqué qu'après une interruption de six ans, il venait de recommencer à travailler dans son ancienne exploitation agricole en 2017. C'est pourquoi il serait prématuré d'écarter la perte revendiquée au motif que le but lucratif n'est pas atteint et que l'on ne se trouverait donc pas en présence d'une activité lucrative indépendante, ce que l'autorité intimée ne soutient pas au demeurant.

3.

Dite autorité considère en revanche que cette perte résulte de dépenses n'ayant pas de lien avec la réalisation d'un revenu et qu'elle ne doit donc pas être déduite des autres revenus imposables du recourant et de son épouse. Elle dénie ainsi le caractère de frais d'acquisition du revenu aux dépenses en question, ce qu'il convient d'examiner.

3.1. L'art. 25 LIFD prévoit que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD. Selon l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

L'art. 34 let. d LIFD dispose au contraire que ne sont pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune.

3.2. Les frais visés aux art. 26 à 32 LIFD - dont font partie les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel de l'art. 27 LIFD - donnent lieu à des déductions dites organiques; les

revenus concernés ne pourraient pas être réalisés sans l'engagement de frais correspondants, qui leur sont ainsi organiquement liés. On qualifie ces frais de frais d'acquisition du revenu, déductibles, qu'on distingue des frais d'utilisation du revenu, non déductibles (art. 34 LIFD) (NOËL, art. 25 n. 5).

Les frais d'acquisition du revenu sont déductibles dans la mesure où ils sont liés, dans le temps, aux revenus imposables : en principe, les dépenses doivent être faites en relation avec le revenu acquis pendant la période. Certaines dépenses précèdent l'acquisition du revenu ; elles sont néanmoins déductibles s'il existe une relation de causalité entre le revenu et les frais encourus. Lorsque ces dépenses n'ont pas un caractère récurrent, leurs effets s'étendant sur plusieurs années, leur déduction est autorisée. Encore faut-il qu'il s'agisse de dépenses destinées à maintenir la source de revenu. Les dépenses d'investissement destinées à créer une nouvelle source de revenu ou à l'améliorer, ne sont, quant à elles, pas déductibles (RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^e éd. 1998, p. 305 s.). On distingue ainsi les frais d'acquisition de la source de revenu, non déductibles, (art. 34 let. d LIFD), des frais d'acquisition du revenu, déductibles (art. 25 à 32 LIFD) (NOËL, art. 34 n.15).

3.3. Le recourant a joint à la déclaration d'impôt 2017 un document manuscrit dont le contenu est le suivant :

<i>Libellé</i>	<i>Caisse</i>	<i>Banque</i>	<i>Entrée</i>	<i>Sortie</i>
<i>Production électricité</i>			---	
<i>Paiement direct</i>			---	
<i>Valeur locative</i>			5'000	
<i>Machine</i>				5'333
<i>Culture</i>				3'109
<i>Assurance</i>				2'357
<i>Taxe</i>				1'917
<i>Bétail</i>				1'001
			5'000	13'717
				-5'000
				-8'717

En l'espèce, force est de constater qu'un tel relevé ne correspond pas au relevé des recettes et dépenses devant être annexé à la déclaration d'impôt en application de l'art. 125 al. 2 let. b LIFD. Cette disposition prescrit que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO, un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale. Si la LIFD ne contient aucune indication sur la manière d'établir les documents précités, ceux-ci doivent néanmoins respecter les principes de base d'une comptabilité tenue en bonne et due forme (ALTHAUS-HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 125 n. 45). Tel n'est manifestement pas le cas du document précité.

Dans ces circonstances, il convient de renvoyer le dossier à l'autorité intimée. Celle-ci déterminera en particulier, en collaboration avec le contribuable, dans quelle mesure les dépenses qui ont entraîné la perte de CHF 8'717.- constituent des frais d'acquisition du revenu (frais déductibles) ou des frais d'acquisition de la source du revenu agricole que le recourant entend réaliser grâce à la reprise d'une activité dans son ancienne exploitation (investissement non déductible).

4.

4.1. Il convient d'examiner encore si l'immeuble du recourant doit être attribué à la fortune commerciale agricole, comme il le requiert en s'opposant aux valeurs locative et fiscale retenues par l'autorité intimée.

La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 phr. 3 1^{ère} partie LIFD).

L'attribution d'un élément de fortune à la fortune privée ou à la fortune commerciale doit se faire sur la base d'une appréciation de l'ensemble des circonstances. La fonction technique et économique de cet élément dans l'entreprise constitue le critère d'attribution déterminant. Le mode de comptabilisation d'un objet doit en particulier être considéré comme un indice. S'il est vrai, d'une part, que la comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale, il n'en demeure pas moins, d'autre part, qu'un élément de fortune - eu égard à sa fonction technique et économique - peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité. Par conséquent, il y a lieu de prendre en considération non seulement la comptabilisation, ou non, de l'élément de fortune dans le bilan, mais aussi son traitement comptable concret à tout point de vue (ainsi en particulier : la comptabilisation d'amortissements ou encore le mode de comptabilisation des revenus et des dépenses y relatives, etc.). Enfin la qualité de la comptabilité du contribuable revêt sur ce point une certaine importance (ATF 133 II 420 consid. 3.2). Toutefois, l'appartement habité par le chef d'entreprise dans l'immeuble d'exploitation n'appartient qu'exceptionnellement à la fortune commerciale (ATF 133 II 420 consid. 4.5; arrêt TF [2C_47/2009](#) du 26 mai 2009 consid. 3.2 et références citées).

4.2. Lorsque des biens sont utilisés par le contribuable pour son activité indépendante mais aussi à des fins privées, leur affectation fiscale à la fortune commerciale ou à la fortune privée s'opère selon la méthode de la prépondérance (NOËL, art. 18 n. 63 ss).

Selon la méthode de la prépondérance (en lieu et place de la méthode du partage de la valeur), la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes (c'est-à-dire, dont l'utilisation est en partie commerciale et en partie privée) qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'article 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (ATF 133 II 420 consid. 3.3).

4.3. L'imposition des immeubles qui servent à l'exercice d'une activité agricole et font donc partie de la fortune commerciale agricole obéit en outre à des règles spécifiques. Pour les petites exploitations, en cas d'utilisation mixte, la question de l'affectation à la fortune commerciale ou à la fortune privée, est réglée par la circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 3 "[Innovations apportées dans le traitement fiscal de l'agriculture et de la sylviculture par la LIFD](#)" du

[25 novembre 1992](#) (ci-après : la circulaire AFC n° 3 du 25 novembre 1992) qui prévoit des particularités afférentes à l'agriculture et à la sylviculture en complément aux directives générales concernant la taxation des indépendants. En cas d'utilisation mixte, c'est la méthode de la prépondérance qui s'applique (p. 3). Pour les petites exploitations et pour les maisons d'habitation, est applicable le principe de l'unité économique (sol, habitation et ruraux, plantes) comme le prévoit le droit foncier rural. Ainsi, une exploitation peut comprendre plus d'une habitation ou plus d'un rural (par exemple lorsqu'ils sont répartis dans plusieurs zones de production). En règle générale, les biens-fonds ne doivent pas être partagés. L'affectation à la fortune commerciale ou privée s'effectue à l'aide de l'une des comparaisons suivantes :

- a) Détermination de la part des rendements commerciaux par rapport aux rendements totaux d'immeubles :
si les fermages payés ou calculés (d'après la loi fédérale sur les fermages) n'atteignent pas la moitié des rendements totaux d'immeubles (loyers, valeur locative, fermages calculés), les biens-fonds sont attribués à la fortune privée.
- b) Détermination de la part du revenu social (rendement brut rectifié) par rapport au rendement total (rendements d'immeubles + revenu social) :
lorsque le revenu social représente plus de la moitié du rendement total, les biens-fonds sont attribués à la fortune commerciale. (...).

Le groupe Agriculture de la Conférence suisse des impôts (CSI) a par ailleurs édicté, le 18 juin 2012, des "[Directives pour la détermination de la valeur locative agricole \(logement du chef de l'exploitation agricole\)](#)" (remplacées par de nouvelles [directives du 20 février 2019](#) qui ne sont toutefois pas applicables à la présente procédure qui concerne la période fiscale 2017). Il y est notamment prévu ce qui suit :

- "2.1. Selon ces directives, seuls les propriétaires exploitants, les usufruitiers et les fermiers d'une entreprise agricole ont droit à une valeur locative.*
- 2.2. La détermination de la valeur locative du logement du chef d'exploitation agricole peut s'effectuer selon deux méthodes:*
- *évaluation de la partie de fermage attribuée au logement, selon la législation fédérale sur le bail à ferme (chiffre 3);*
 - *méthode simplifiée en cas d'absence d'une évaluation conforme à la législation sur le bail à ferme (chiffre 4).*
- (...)*
- 4. Méthode simplifiée : détermination en cas d'absence d'un calcul de fermage agricole*
- (...)*
- 4.5. Par simplification, un logement destiné au chef d'exploitation est en principe attribué à chaque exploitation, pour autant qu'il s'agisse d'une entreprise agricole au sens de la loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR).*
- 4.6. Pour les cantons qui appliquent également la méthode simplifiée à de petites exploitations, les conditions cumulatives suivantes doivent être remplies pour déterminer la valeur locative conformément au tableau en annexe: - le volume de l'activité agricole dépasse 0,52 UMOS [unité de main d'œuvre standard] par an, - le revenu agricole de l'exploitant représente la source principale du revenu professionnel".*

Le groupe Agriculture de la CSI a publié une "[Analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 \(2C_11/2011\)](#) – imposition d'immeubles à usage agricole dans une zone à bâtir" en date du 29 novembre 2012. Il a indiqué dans le condensé de son analyse (p. 7) qu'un immeuble

comprenant des bâtiments et des installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, entre dans le champ de la protection du droit foncier rural (art. 2 al. 2 let. a LDFR) et répond à la notion d'immeuble agricole ou sylvicole si en outre les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies : - il est utilisé à des fins agricoles, et - il fait partie d'une entreprise agricole au sens de l'art. 5 let. a LDFR et de l'art. 7 LDFR. Cette affaire 2C_11/2011 concernait certes un autre état de fait puisqu'il s'agissait d'un transfert d'immeuble non bâti colloqué en zone à bâtir et soumis à la LDFR (voir note sur l'arrêt 2C_11/2011 traduit *in* RDAF 2012 II 117ss, 127 s.). Mais comme le Tribunal fédéral y a tranché la question de la définition de la notion d'immeuble agricole telle que prévue notamment aux articles 8 et 12 LHID et 18 LIFD, il est possible de s'y référer.

4.4. En l'espèce, la qualification, en tant qu'élément de la fortune privée, de l'article n° bbb doit être confirmée. Si l'on procède à la comparaison du revenu social avec le rendement total selon l'une des deux méthodes préconisées par la circulaire AFC n° 3 du 25 novembre 1992, le revenu social, qui consiste en une perte, ne peut à l'évidence pas atteindre plus de la moitié du rendement total, ce qui exclut une affectation à la fortune commerciale agricole.

Il ressort par ailleurs du dossier constitué que le nombre d'UMOS (unité de main d'œuvre standard) ressortant de la communication automatisée des subventions agricoles atteint 0,17 UMOS pour la période fiscale ici en cause. Or, l'art. 7 al. 1 LDFR dispose que par entreprise agricole, on entend une unité composée d'immeubles, de bâtiments et d'installations agricoles qui sert de base à la production agricole et qui exige, dans les conditions d'exploitation usuelles dans le pays, au moins une unité de main d'œuvre standard [UMOS]. Par conséquent, avec 0,17 UMOS, l'exploitation du recourant ne constitue pas une entreprise agricole et l'article n° bbb ne fait pas partie d'une telle entreprise agricole. Il ne s'agit pas, dès lors, d'un immeuble qui répond à la notion d'immeuble agricole tel qu'indiqué par le groupe Agriculture dans son analyse précitée. Et si l'on se réfère aux conditions posées par les Directives du 18 juin 2012 précitées, force est de constater que le volume de l'activité agricole avec 0,17 UMOS seulement est insuffisant pour que la valeur locative de l'habitation du recourant soit imposée comme valeur locative agricole, la limite de 0,5 UMOS n'étant pas dépassée.

Le recourant a produit une décision du Service de l'agriculture du canton de Fribourg du 20 septembre 2016 reconnaissant à son exploitation le statut d'exploitation autonome au sens de l'art. 6 al. 1 de l'ordonnance du 7 décembre 1998 sur la terminologie agricole et la reconnaissance des formes d'exploitation (ordonnance sur la terminologie agricole, OTerm; RS 910.91). Cette qualification d'exploitation autonome, dont les conditions peuvent être réexaminées périodiquement, ne lie pas, toutefois, l'autorité fiscale (voir arrêt TC FR [604 2013 57/58](#) du 6 octobre 2014 consid. 4d).

L'on notera au demeurant que, selon le Tribunal fédéral, on peut dire, d'une manière générale, que toutes les entreprises au sens de la loi fédérale sur le droit foncier rural sont des exploitations, l'inverse n'étant pas vrai, dans la mesure où la loi énonce des critères spécifiques tant qualitatifs que quantitatifs qui excluent certaines exploitations de l'appellation d'entreprise (voir ATF [135 II 313](#), consid. 4.3 et référence citée).

C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a imposé la valeur locative de l'immeuble du recourant en retenant qu'il s'agit d'un élément de sa fortune privée.

5.

5.1. Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle examine, en collaboration avec le recourant, dans quelle mesure les dépenses ressortant du relevé des recettes et des dépenses constituent des frais justifiés par l'usage commercial. Pour le reste, le recours est rejeté.

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).

5.3. En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de fixer les frais de procédure à CHF 200.-.

Impôt cantonal (604 2019 42)

6.

6.1. En droit cantonal harmonisé, les art. 19 al. 1 et 26 LICD (voir aussi art. 7 al. 1 et 9 al. 1 LHID) ont un contenu identique aux art. 18 al. 1 et 25 LIFD. Ils prévoient eux aussi que sont imposables notamment tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise agricole, déduction faite en particulier des frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 28 al. 1 LICD et 10 al. 1 LHID) sur la base de comptes signés ou d'un état des actifs et des passifs accompagné d'un relevé des recettes et des dépenses et des prélèvements et apports privés.

De même l'art. 35 let. d LICD dispose, comme en droit fédéral, que ne sont pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune.

Quant à l'art. 19 al. 2 phr. 3 1^{ère} partie LICD (voir aussi l'art. 8 al. 2 LHID), il prescrit également que la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

6.2. En présence de règles similaires (droit harmonisé), les considérants 2 à 4 développés plus avant peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie de renvoyer le dossier à l'autorité intimée. Quant aux valeurs locative et fiscale de l'immeuble en cause, c'est à juste titre que dite autorité a refusé de les modifier dès lors que l'immeuble, comme en droit fédéral, doit être maintenu dans la fortune privée du recourant.

7.

7.1 Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle examine, en collaboration avec le recourant, dans quelle mesure les dépenses ressortant du relevé des recettes et des dépenses constituent des frais justifiés par l'usage commercial. Pour le reste, le recours est rejeté.

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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

7.3. En l'espèce, comme en droit fédéral, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 200.-.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2019 41)

1. Le recours est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour examen dans le sens des considérants. Il est rejeté pour le reste.
2. Un émolument de CHF 200.- 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 2019 42)

3. Le recours est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour examen dans le sens des considérants. Il est rejeté pour le reste.
4. Un émolument de CHF 200.- 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 400.- lui étant restitué.

III. Notification

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi 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 du montant 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 4 octobre 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteuse :