



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2023 122

604 2023 123

Arrêt du 25 juin 2024

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffière : Melany Madrid

Parties

A._____ SA, recourante, représentée par RF Rhône Finance
Geneva SA

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales – charges
et provisions – justification commerciale – principe de l'autorité du
bilan

Recours du 19 décembre 2023 contre la décision sur réclamation du
28 novembre 2023 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal
pour la période fiscale 2021

considérant en fait

A. A. _____ SA (la recourante) est inscrite au registre du commerce depuis le 8 avril 2019. Elle a son siège dans la Commune de B. _____ et a essentiellement pour but l'achat, la vente, la possession, la construction et la location d'immeubles. Elle a déclaré pour la période fiscale 2021, sur la base de sa comptabilité y relative, une perte de CHF 322'775.-.

Le 6 janvier 2023, le Service cantonal des contributions a demandé plusieurs renseignements et documents complémentaires. Il a notamment sollicité des justificatifs en relation avec le poste « *Honoraires versés à des tiers* » figurant dans la comptabilité de la recourante, dans les charges d'exploitation, pour un montant de CHF 565'034.50.

Le 24 mai 2023, à défaut de réponse et malgré sommation du 22 février 2023, le Service cantonal des contributions a procédé à une taxation d'office de la période fiscale 2021. Il a arrêté le capital imposable à CHF 100'000.- et le bénéfice imposable à CHF 277'872.-, réduit à CHF 4'000.- après déduction de pertes reportées de CHF 273'869.-. Il a fixé l'impôt fédéral direct sur le bénéfice à CHF 340.- et l'impôt cantonal sur le capital et le bénéfice au montant global de CHF 160.-. Il a justifié cette taxation par des reprises portant sur le poste de la comptabilité précité « *Honoraires versés à des tiers* », pour un montant de CHF 565'034.-, ainsi que sur une charge d'intérêts hypothécaires comptabilisée à hauteur de CHF 35'613.-. Il a expliqué qu'il s'agissait de « *charge[s] non justifiée[s] malgré demandes de renseignements et sommation* ».

B. Le 15 juin 2023, agissant par sa mandataire, la recourante a formé réclamation à l'encontre de l'avis de taxation d'office. Elle s'est étonnée de la reprise concernant la charge d'intérêts hypothécaires, en relevant que celle-ci n'avait pas fait l'objet de la demande de renseignements du 6 janvier 2023. Elle s'est par ailleurs référée à un courrier du 23 janvier 2023 de sa mandataire, dont elle a produit une copie, et a indiqué n'avoir jamais reçu de sommation. Il ressort de ce courrier qu'elle faisait notamment référence à la charge « *Honoraires versés à des tiers* » et expliquait que ce poste se composait des « *Honoraires fiduciaires* » de CHF 4'929.25, des « *Honoraires administrateur* » de CHF 25'000.-, des « *Honoraires notaire* » de CHF 520'025.-, des « *Honoraires consultant* » de CHF 375.-, des « *Honoraires à des tiers* » de CHF 5'500.- et des « *Honoraires de gérance* » de CHF 9'205.25. Elle a par ailleurs joint les justificatifs y relatifs à l'exception de ceux concernant les « *Honoraires notaire* ». A ce sujet, elle a indiqué ce qui suit : « *Nous avons eu du mal à réconcilier le montant de CHF 520'025.-, car ce montant n'a pas été comptabilisé correctement. Les honoraires du notaire ont été facturés en 2022 pour la somme de CHF 15'100.-, nous avons donc corrigé les comptes 2021 en provisionnant cette somme* ».

Par téléphone du 21 juin 2023 et courriel du 7 juillet 2023, le Service cantonal des contributions a demandé les pièces justificatives relatives à la charge « *Honoraires notaire* ».

La recourante n'y a donné aucune suite.

C. Par décision du 28 novembre 2023, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation.

Il a annulé la reprise concernant la charge d'intérêts hypothécaires, au motif que les personnes ayant apporté les fonds étrangers à la société étaient désormais identifiées (prêt de l'actionnaire de CHF 5'467'000.- et prêt bancaire de CHF 4'470'000.-). A cet égard, tenant compte du prêt à

l'actionnaire, il a modifié d'office le capital imposable désormais fixé au montant arrondi de CHF 1'679'500.- en tenant compte d'un capital social libéré de CHF 100'000.-, d'un capital propre dissimulé de CHF 2'176'177.- et de pertes reportées de CHF 596'644.-. L'impôt cantonal sur le capital a été nouvellement fixé à CHF 1'679.50.

Il a par ailleurs réduit la reprise portant sur les « *Honoraires versés à des tiers* », admettant désormais que ces charges étaient en partie justifiées, à l'exception des « *Honoraires notaire* ». Il a ainsi rejeté la réclamation sur ce point, à défaut de pièces probantes, et a confirmé la reprise du montant y relatif de CHF 520'025.-.

Sur cette base, le bénéfice imposable a été nouvellement fixé à CHF 197'250.-, réduit à CHF 0.- après déduction de pertes reportées de CHF 273'869.-. L'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal sur le bénéfice ont ainsi été nouvellement fixés à CHF 0.-.

D. Par acte du 19 décembre 2023, la recourante interjetée recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal à l'encontre de la décision précitée. Elle demande que « *le montant des honoraires versés à des tiers qui doivent être pris en compte pour l'exercice 2021 [soit] de CHF 58'941.50 et non pas les CHF 565'034.50 comme déclaré précédemment* ». En cela, elle conclut implicitement à ce que la reprise relatives aux « *Honoraires versés à des tiers* », déjà réduite de CHF 565'034.50 à CHF 520'025.- en procédure de réclamation (réduction de CHF 45'009.- correspondant à des honoraires de fiduciaires, d'administrateur, de consultant, de gérance et de tiers), soit encore réduite d'un montant supplémentaire de CHF 13'932.- correspondant à des honoraires de notaire. A l'appui de sa position, elle explique ce qui suit : « *Les honoraires du notaire ont été facturés en 2022 pour la somme de CHF 13'932.-, nous avons donc corrigé les comptes 2021 en provisionnant cette somme* ». Elle joint par ailleurs en annexe une copie de la facture idoine.

L'avance de frais, fixée à CHF 1'000.- par ordonnance du 4 janvier 2024, a été versée dans le délai imparti.

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

Dans ses observations du 21 février 2024, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il expose en substance que le montant correspondant à la facture de CHF 13'932.- concernant les honoraires de notaire reçue par la recourante le 9 février 2022 n'a pas été provisionné dans la comptabilité annexée à la déclaration d'impôt déposée par celle-ci le 11 octobre 2022 pour la période fiscale 2021. Il ajoute que la facture en question n'a pas non plus été transmise lors de la procédure de réclamation. En outre, il explique que la recourante est tenue par les comptes déposés, qu'elle ne peut pas procéder à leur correction à sa guise, selon les normes du droit commercial, et que d'ailleurs aucune nouvelle comptabilité corrigée n'a été déposée dans le cadre du recours.

En date du 23 février 2024, la recourante, par l'intermédiaire de sa mandataire, a été invitée à déposer ses contre-observations. Elle y a renoncé.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige.

en droit

Procédure

1.

Recevabilité

1.1. Le recours, interjeté le 19 décembre 2023 contre une décision sur réclamation du 28 novembre 2023, 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.

1.2. Selon l'art. 76 CPJA, a qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (al. 1 let. a).

Le fait de conclure à la réduction de la reprise relative au poste « *Honoraires versés à des tiers* » n'a pas d'influence sur la charge fiscale arrêtée pour la période fiscale en cause, l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal sur le bénéfice étant fixés à CHF 0.-.

Toutefois, compte tenu de la conséquence des conclusions du recours sur une éventuelle taxation future, à savoir notamment sur la perte reportée pour la période fiscale 2022, voire les périodes fiscales suivantes, il est possible que la recourante dispose d'un intérêt digne de protection à ce que le montant de la reprise relative au poste « *Honoraires versés à des tiers* » soit réduit. Une telle réduction aurait en effet pour double conséquence de diminuer du même montant son bénéfice pour la période fiscale 2021 et d'augmenter d'autant le montant des pertes cumulées reportables sur les périodes fiscales suivantes (pour un exemple où le recourant n'avait pas fait valoir d'intérêt pour les périodes fiscales futures, voir arrêt TC FR 604 2019 66 du 14 juin 2019).

Cela étant, la question de l'intérêt de la recourante peut rester ouverte, le recours devant quoi qu'il en soit être rejeté sur le fond, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2023 122)

2.

Point litigieux

Est litigieux le point relatif à la charge « *Honoraires notaire* » figurant dans le poste « *Honoraires versés à des tiers* » de la comptabilité pour l'année 2021. La recourante soutient qu'un montant de CHF 13'932.- facturé en 2022 correspond à une charge à prendre en compte pour fixer son bénéfice imposable en 2021, de telle sorte que la reprise pour charges d'honoraires non justifiées, confirmée à hauteur de CHF 520'025.- en procédure de réclamation, doit être réduite de CHF 13'932.-. Le Service cantonal des contributions conteste quant à lui que le montant en question corresponde à une charge déductible en 2021.

3.

Règles générales sur l'établissement du bénéfice imposable

3.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, les versements aux fonds de réserve, la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

3.2. De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; "*Massgeblichkeitsprinzip*"; voir notamment ATF 141 II 83 consid. 3.1, 137 II 353 consid. 6.2 et 136 II 88 consid. 3.1). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est donc une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense, les règles fiscales correctrices devant également être respectées, ce dont doit s'assurer l'autorité fiscale (arrêt TF 2C_733/2022 du 13 décembre 2022 consid. 6.2).

La comptabilité est tenue conformément au principe de régularité, qui comprend notamment la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (art. 957a al. 2 ch. 2 CO). On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement (art. 957a al. 3 CO). Cette exigence de la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (principe de justification/de documentation) commande de documenter chaque opération significative par une pièce comptable reflétant l'élément de fait concerné. La pièce justificative doit porter le libellé de l'écriture, son montant, les références de l'émetteur et la date de son établissement (DANON, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 57, 58 n. 21).

Afin de contrôler l'exactitude de la saisie et du traitement des opérations, il est nécessaire d'en garantir la traçabilité à partir de justificatifs. Le principe de justification ou documentation commande, pour chaque opération significative pour la comptabilité, le « *document* » reflétant le fait économique (= pièce de base). La réalisation de l'exigence d'une documentation est une condition indispensable au bon fonctionnement des procédures comptables dans la mesure où un justificatif (comptable) présente le résultat du processus de sélection sans lequel aucune opération comptable n'est autorisée (arrêt TC FR 604 2021 118 précité consid. 3.2 et les références).

3.3. Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité. Cette autorité formelle du droit comptable déploie ainsi un effet contraignant pour le contribuable. En premier lieu, les comptes remis par celui-ci à l'administration jouissent d'une présomption d'exactitude. Ensuite, seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes. En d'autres termes, le contribuable est lié par son mode de comptabilisation (*Verbuchungsprinzip*), peu importe que celui-ci lui soit favorable ou non (DANON, art. 57 et 58 n. 74 et les références).

Dans la ligne de ce qui a été vu ci-dessus en lien avec l'autorité formelle du droit comptable, le Tribunal fédéral a souligné qu'une correction de bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable et qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan avaient un but fiscal (arrêts TF 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3; 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3).

3.4. En application de 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 (art. 126 al. 1 LIFD).

Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 du code civil du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) et repris en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt TC FR 604 2021 118 précité consid. 3.3 et la référence).

3.5. Comme expliqué plus haut, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit notamment que le bénéfice imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. Tel est le cas, entre autres, des provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial.

En d'autres termes, les charges de l'entreprise doivent être réintégrées au bénéfice imposable lorsque celles-ci ne servent pas à couvrir des « *dépenses justifiées par l'usage commercial* ». Contrairement à ce qui prévaut en présence d'une distribution dissimulée de bénéfice, la reprise d'une charge n'est en principe pas liée à un appauvrissement de la société. En effet, une charge non justifiée a uniquement pour conséquence de créer une réserve latente qui réduit temporairement le résultat de la société (DANON, art. 58 n. 129).

S'agissant plus particulièrement des provisions, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD vise celles qui sont constituées conformément à l'art. 960e al. 4 CO. Ce type de charges réduit artificiellement le bénéfice de l'exercice et n'est pas compatible avec le principe de périodicité. Il est donc prévu de réintégrer ces provisions au bénéfice imposable lorsque celles-ci ne sont pas justifiées par l'usage commercial (DANON, art. 58 n. 132).

Selon le principe de périodicité, une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule pendant la période de calcul. En outre, ce principe interdit une diminution du bénéfice imposable au moyen de provisions exagérées. Par conséquent, les résultats des exercices ne sauraient être compensés entre eux en diminuant ou en augmentant les résultats des périodes en faveur ou à la charge d'autres périodes. Ainsi, des corrections fiscales doivent être entreprises lorsque le principe de périodicité est violé. Le point de savoir si la justification commerciale d'une provision doit être admise s'examine à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi. Tous les faits intervenus jusqu'au jour de l'établissement du bilan doivent donc être pris en considération et c'est à l'entreprise de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale (arrêt TC FR 604 2021 118 précité consid. 4.3 et la référence).

La reprise de provisions comptabilisées a pour effet d'augmenter les impôts, raison pour laquelle, en application de la règle générale de la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal tel qu'elle est retenue en doctrine et en jurisprudence, c'est à l'autorité fiscale qu'il revient d'apporter la preuve de ces faits.

4.

Discussion à propos du cas particulier

4.1. En l'espèce, la recourante explique, dans la procédure de réclamation, que les honoraires en question « *n'ont pas été comptabilisés correctement* », qu'ils ont été facturés en 2022 pour CHF 15'100.- et qu'elle a corrigé les comptes 2021 en provisionnant cette somme. Ensuite, dans son recours, elle expose que lesdits honoraires ont été facturés en 2022 pour CHF 13'932.-, si bien qu'elle a procédé à la correction des comptes 2021 en provisionnant cette somme.

Il ressort des explications de la recourante qu'elle ne conteste pas en soi la reprise du montant de CHF 520'025.- correspondant à la charge « *honoraires notaire* » comprise dans la rubrique « *Honoraires versés à des tiers* » de sa comptabilité 2021. Elle ne tente d'ailleurs pas de justifier cette charge dans le cadre des procédures de réclamation et de recours. Elle demande toutefois implicitement que la décision attaquée soit modifiée afin de fixer son bénéfice imposable sur la base de comptes modifiés intégrant désormais une provision de CHF 13'932.- en lieu et place de la charge « *honoraires notaire* » de CHF 520'025.-.

Ce raisonnement ne peut pas être suivi.

4.2. Premièrement, la recourante ne tente pas de prouver la justification commerciale pour l'exercice comptable 2021 de la provision de CHF 13'932.- dont elle se prévaut devant la Cour de céans. Elle se contente de joindre à son recours une facture établie par C. _____ du 8 février 2022 de CHF 13'932.-. Cette pièce pourrait démontrer tout au plus qu'il s'agit d'une charge qui devrait *a priori* être comptabilisée pour l'année 2022.

4.3. Quoi qu'il en soit, même à considérer que la recourante se soit prévaluée d'une justification commerciale pour la provision en question, celle-ci se serait heurtée au principe de l'autorité du bilan commercial.

En effet, la recourante est liée par la comptabilité remise en annexe à sa déclaration d'impôt 2021. Les modifications qu'elle y a effectuées *a posteriori* dans le cas concret sont inopérantes du point de vue du droit fiscal. Comme le relève le Service cantonal des contributions et conformément à la jurisprudence et la doctrine en la matière, il n'était pas tenu de prendre en considération une correction du compte de résultat invoquée au stade de la procédure de réclamation et ayant pour unique but de compenser une (hypothétique) omission comptable dont la responsabilité peut être imputée à la contribuable.

4.4. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a procédé à la reprise du montant de CHF 520'025.- correspondant au poste « *Honoraires notaire* » et qu'il a refusé de réduire cette reprise d'un montant de CHF 13'932.- correspondant à une provision qui ne figurait pas dans les comptes déposés par la recourante en procédure de taxation.

5.

Sort du recours

Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté, pour autant qu'il soit recevable.

Impôt cantonal (604 2023 123)

6.

Point litigieux

Est également litigieux en droit cantonal le point relatif à la charge « *Honoraires notaire* » figurant dans le poste « *Honoraires versés à des tiers* » de la comptabilité pour l'année 2021. La recourante soutient qu'un montant de CHF 13'932.- facturé en 2022 correspond à une charge à prendre en compte pour fixer son bénéfice imposable en 2021, de telle sorte que la reprise pour charges d'honoraires non justifiées, confirmée à hauteur de CHF 520'025.- en procédure de réclamation, doit être réduite de CHF 13'932.-. Le Service cantonal des contributions conteste quant à lui que le montant en question corresponde à une charge déductible en 2021.

7.

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

7.1. En droit cantonal harmonisé, les art. 99, 100 al. 1 let. a et b, 154 al. 1 et 159 al. 1 LICD (correspondant aux art. 7 al. 1, 24 al. 1, 42 al. 1 LHID) ont une teneur similaire à celle des art. 57, 58 al. 1 let. a à c, 123 al. 1 et 126 al. 1 LIFD. Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal.

7.2. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

8.

Sort du recours

Le recours formé en droit cantonal est rejeté, pour autant qu'il soit recevable.

Frais et dépens

9.

9.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure

et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 1'000.- et prélevés sur l'avance de frais du même montant.

9.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2023 122)

1. Le recours est rejeté, pour autant qu'il soit recevable.

Partant, la décision sur réclamation du 28 novembre 2023 est confirmée.

Impôt cantonal (604 2023 123)

2. Le recours est rejeté, pour autant qu'il soit recevable.

Partant, la décision sur réclamation du 28 novembre 2023 est confirmée.

Frais et dépens

3. Un émolument de CHF 1'000.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.

4. Il n'est pas alloué de dépens.

Notification

Conformément aux art. 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 Lucerne, 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 25 juin 2024/mma

Le Président

La Greffière