



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 2024 108

604 2024 109

Arrêt du 13 juillet 2026

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffière-rapporteure : Natassia Bangerter

Parties

A._____, **recourant**, représenté par CIS Comptabilité Impôts
Services Sàrl,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques - fixation
du revenu par estimation sur la base d'un calcul d'évolution de fortune
et du train de vie - prise en compte du calcul du minimum vital selon
la LP

Recours du 10 août 2024 contre la décision sur réclamation du
12 juillet 2024 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal
concernant la période fiscale 2022

considérant en fait

A. A. _____ (le recourant), né en 1965, vit en concubinage avec B. _____. Il exerce une activité indépendante sous la raison individuelle « C. _____ » sise à D. _____ et dont le but est l'exploitation d'un restaurant brésilien, inscrite depuis le 20 juillet 2016 au registre du commerce fribourgeois (cf. extrait du registre du commerce disponible en ligne, www.zefix.ch, [consulté à la date de l'arrêt]).

Pour la période fiscale 2022, le recourant a déclaré un revenu au titre de son activité indépendante principale de CHF 66'159.-, ainsi qu'un revenu de CHF 3'000.- correspondant à la valeur locative d'un appartement qu'il a acquis au mois d'avril 2022. Selon le compte de pertes et profits ainsi que le bilan de son entreprise individuelle qu'il a annexés à sa déclaration d'impôt, le résultat net de l'exercice était toutefois de CHF 77'063.-.

S'agissant de sa fortune, le recourant a déclaré deux comptes bancaires privés, l'un sans indication de montant et le second présentant un solde de CHF 733.-, ainsi qu'un compte bancaire commercial présentant un solde de CHF 7'548.-. Il a également annoncé une valeur fiscale de CHF 350'000.- pour l'appartement susmentionné, grevé d'une dette hypothécaire de CHF 286'600.-.

Par courrier du 20 février 2024, puis par sommation du 2 avril 2024, le Service cantonal des contributions a invité le recourant à compléter et à lui retourner le questionnaire destiné à déterminer la valeur locative et fiscale de l'appartement déclaré, ainsi qu'à produire une copie du Grand livre 2022 de l'exploitation commerciale. Ces courriers sont restés sans suite.

Le 16 mai 2024, le Service cantonal des contributions a notifié au contribuable une taxation d'office. Celle-ci retenait un revenu pour l'activité indépendante principale de CHF 81'743.-, un revenu relatif à des loyers de CHF 16'200.-, ainsi que des « autres revenus » à hauteur de CHF 150'000.-.

En notes de bas de page, il a détaillé le calcul du revenu de l'activité indépendante principale retenu ainsi que celui de la valeur fiscale de l'immeuble privé; il y a également mentionné l'estimation faite des loyers, soit de CHF 1'800.- par mois sur 9 mois; s'agissant du poste « autres revenus », il a renvoyé au calcul de l'évolution de fortune annexé à l'avis de taxation. Selon ce dernier calcul, incluant également le calcul du minimum vital du contribuable, il en résultait un manque de liquidités de CHF 148'915.-, arrondi à CHF 150'000.-.

B. Le 7 juin 2024, sous la plume de son représentant, le recourant a formé réclamation, contestant le montant de CHF 150'000.- retenu au titre des « autres revenus », de même que les prétendues liquidités manquantes qui y sont liées de CHF 148'915.- et résultant du calcul de l'évolution de fortune. Il a expliqué que le montant en question comprenait des indemnités d'assurance de CHF 45'008.- faisant suite à un sinistre, les loyers versés pendant deux ans pour un total de CHF 22'128.95 qui ont été déduits du prix d'achat de l'appartement, ainsi que la somme de CHF 97'871.05 correspondant au solde de l'appartement payé au moyen de liquidités en sa possession. A cet égard, il a déclaré avoir accumulé, durant huit ans, des économies en espèces d'environ CHF 107'000.- qui se sont ajoutées à un montant CHF 70'000.- qu'il possédait à son arrivée en Suisse, conservées à son domicile dans un coffre. Il a requis que cette dernière partie de son explication soit considérée comme une dénonciation spontanée, ignorant jusqu'alors que les espèces devaient être déclarées. A cette occasion, il a détaillé l'évolution de ses économies entre 2013 et 2022 dans un calcul faisant notamment ressortir qu'il disposait de CHF 60'000.- à fin 2012

et de CHF 25'000.- à fin 2022, après avoir accumulé des économies de CHF 142'000.- et versé un montant total de CHF 177'000.- pour l'achat de l'appartement (avance de CHF 80'000.- en 2020 et solde de CHF 97'000.- en 2022).

Le 18 juin 2024, le Service cantonal des contributions a invité le recourant à compléter sa réclamation et à produire la déclaration de douane relatives aux espèces introduites en Suisse. Il a relevé que, compte tenu des revenus déclarés et des calculs de l'évolution de fortune, les économies réalisées de CHF 90'000.- durant les années 2020 à 2022 étaient très peu probables voire impossibles; il souhaitait ainsi en connaître la provenance et obtenir les justificatifs de ces montants. Il a encore invité le recourant à l'informer au sujet de E._____, qui logeait (aussi) dans son appartement depuis le 30 août 2021, à savoir qui il était et si ce dernier était employé dans son établissement, le cas échéant, quelles étaient ses sources de revenu.

Par courrier du 27 juin 2024, le représentant du recourant a répondu au Service cantonal des contributions que son mandant vivait « maritalement » avec B._____, que le couple économisait ensemble et qu'ils étaient tous deux très économes; ils passaient leur temps à travailler ou à la maison pour les vacances. Il a ajouté qu'il n'existait pas de déclaration de douane pour les fonds importés en Suisse et que le couple avait accumulé des « économies cash » de CHF 205'000.- à la fin de l'année 2019, leur permettant d'envisager l'achat d'un appartement. Il a joint à sa réponse un résumé portant sur la gestion des coffres ainsi qu'un calcul estimatif des revenus et dépenses du couple pour les années 2020 à 2022. S'agissant de E._____, il a déclaré que ce dernier travaillait à 10% au restaurant et qu'il avait d'autres activités et sources [sous-entendu financières] dont les détails n'étaient pas connus par le recourant.

Par décision sur réclamation du 12 juillet 2024, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation en retenant les loyers payés au titre du financement de l'appartement à hauteur de CHF 22'128.95. Il a réduit en conséquence le poste des autres revenus de CHF 150'000.- à CHF 128'000.-. Pour le reste, il a écarté l'affirmation selon laquelle les indemnités d'assurance auraient servi au financement de l'appartement, dès lors qu'elles avaient été comptabilisées dans les produits de l'activité indépendante, de même que l'explication relative aux économies. A cet égard, il a souligné que l'existence des liquidités détenues dans des coffres ne pouvait être vérifiée, en l'absence de déclaration sous le code prévu pour les numéraires, billets de banques, or et autres métaux précieux et en l'absence de justificatif ou de mention d'un prêt ou d'une créance entre concubins dans les déclarations fiscales pour les périodes 2021 et 2022.

C. Le 10 août 2024, le recourant interjette recours, sous la plume de son mandataire, concluant à la rectification de sa taxation 2022 en fonction des revenus réels et à la suppression du montant de CHF 128'000.- ajouté au titre d'autres revenus. Il fait valoir que lui-même et sa concubine passent leur temps à travailler et qu'ils ne sortent jamais, ce qui leur permet d'avoir des économies importantes malgré des revenus relativement modestes; que les indemnités d'assurance ont été comptabilisées dans les états financiers 2022 qui font ressortir un bénéfice de CHF 77'063.- dont une partie a permis de financer l'appartement; que le couple détenait déjà un restaurant à l'époque en Espagne justifiant les économies considérables; que leur situation s'étant détériorée, ils sont venus en Suisse tout en continuant à rapatrier des économies provenant d'Espagne d'un total de CHF 118'000.-; enfin, que le minimum vital n'est qu'une référence théorique, le couple vivant en dessous de ce seuil.

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 13 août 2024, a été versée en temps utile.

Dans ses observations du 3 octobre 2024, le Service cantonal des contributions maintient que la reprise de CHF 128'000.- au titre d'autres revenus se justifie et propose le rejet du recours. Il précise que dans le calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital, le revenu imposé de CHF 97'943.- se compose du bénéfice de l'activité indépendante pour CHF 81'743.- et des loyers pour CHF 16'200.-. Les indemnités d'assurance ont été comptabilisées comme recettes et sont donc bien comprises dans le revenu de l'activité indépendante. Concernant les liquidités qui auraient été conservées dans des coffres, il rappelle qu'il n'y a pas de justificatifs permettant de les intégrer au calcul et qu'aucun montant n'a été déclaré à ce titre durant les périodes fiscales précédentes. Pour le reste, il ajoute que le calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital concerne uniquement la période 2022 et qu'aucun justificatif n'est présenté pour appuyer sa contestation.

L'Administration fédérale des contributions n'a pas déposé de détermination.

Dans ses contre-observations du 13 novembre 2024, par son représentant, le recourant admet que les indemnités d'assurance figurent dans le compte de pertes et profits de son entreprise individuelle, tout en indiquant que le bénéfice de l'activité indépendante pour 2022 serait de CHF 66'293.-. Il rappelle avoir déposé une dénonciation spontanée pour les économies non déclarées depuis 2012, pour lesquelles les justificatifs n'ont pas été conservés. Il ajoute qu'il vit en dessous du minimum vital du fait de ses origines et qu'il est impossible de justifier un train de vie modeste. Enfin, il produit deux nouveaux tableaux récapitulant l'évolution des économies conservées en espèces par lui-même et sa concubine, ainsi qu'un nouveau calcul estimatif des revenus et dépenses du couple pour 2022. Ce dernier document fait notamment état d'un bénéfice de l'activité indépendante de CHF 77'063.01.

Dans ses ultimes remarques du 17 décembre 2024, le Service cantonal rappelle que le bénéfice de l'activité indépendante pour 2022 a été fixé à CHF 81'743.- et que les indemnités d'assurance comptabilisées à hauteur de CHF 45'008.- ont déjà été intégrées au revenu de l'activité indépendante et à l'évolution de fortune, excluant leur prise en compte une seconde fois comme source de financement de l'appartement. Il relève que le recourant mentionne à tort un bénéfice de CHF 66'293.- au lieu de CHF 81'743.-, qu'il n'apporte aucun justificatif pour contester le calcul de l'évolution de fortune et que le minimum vital correspond bien à un train de vie modeste, sans tenir compte de montant pour les vacances. Cela étant, il indique qu'il a procédé à un nouveau calcul du minimum vital en réduisant le forfait de base de CHF 14'400.- (pour un contribuable vivant seul) à CHF 13'800.- (moitié du montant de CHF 27'600.- [CHF 20'400.- + CHF 7'200.-] correspondant au forfait pour un couple vivant avec un enfant de plus de 10 ans). Il relève toutefois à cet égard que la différence de CHF 600.- qui en résulte n'a aucune incidence sur la reprise effectuée. Il relève encore plusieurs contradictions entre les différents calculs présentés par le recourant dans ses différentes écritures, en soulignant plus particulièrement que celui-ci omet de tenir compte de la dette hypothécaire liée à l'appartement.

D. Par courrier du 6 janvier 2026 faisant suite à une requête de la Greffière déléguée à l'instruction, le Service cantonal des contributions a transmis une copie de la taxation 2021 du recourant et a expliqué que le montant des loyers de CHF 16'200.- retenus pour 2022 a été estimé sur 9 mois à CHF 1'800.- en l'absence de réponse du recourant.

Le recourant a quant à lui été invité à produire la preuve et des explications sur le paiement en 2020 de l'acompte de CHF 80'000.- relatif à l'appartement acquis en 2022, à confirmer le montant du crédit hypothécaire au 31 décembre 2022 ainsi que son adresse de domicile du 1^{er} janvier au 31 décembre 2022. Par courrier du 11 mars 2026, il a répondu que le montant de CHF 80'000.- avait

été payé le 23 septembre 2020, en produisant un avis de débit de la banque, que le crédit hypothécaire était de CHF 286'600.- au 31 décembre 2022 et que son adresse était sise à D. _____ pour toute l'année 2022.

Aucun autre échange d'écritures n'est intervenu.

en droit

Procédure

1. *Recevabilité*

Déposé le 10 août 2024 contre une décision sur réclamation datée du 12 juillet 2024, le recours est interjeté par le recourant, directement touché par la décision attaquée et valablement représenté, dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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) et 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 2024 108)

2. *Règles applicables à la détermination du revenu imposable*

2.1. L'art. 16 al. 1 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'al. 2 précise que sont aussi considérées comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et les marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande.

2.2. S'agissant du produit de l'activité lucrative indépendante en particulier, l'art. 18 al. 1 LIFD prévoit que 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 l'al. 2, 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 et cette fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. L'al. 3 renvoie à l'art. 58 LIFD qui s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme; conformément à cette disposition qui institue le principe de l'autorité du bilan commercial, le revenu imposable résulte du solde du compte de résultats auquel il est ajouté tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, entre autres

(cf. art. 58 al. 1 let. b LIFD). Les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales conformément à ce même principe (aussi appelé principe de déterminance; « *Massgeblichkeitsprinzip* »; ATF 141 II 83 consid. 3.1). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (arrêt TF 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2 et les références citées).

2.3. Aux termes de l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale. En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas dans deux hypothèses: d'abord, lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel mais aussi, lorsqu'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec l'état réel des faits, soit parce qu'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable ou son train de vie, soit parce qu'il y a une divergence entre ces résultats et ceux qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (arrêt TF 2C_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et références citées).

3. *Devoir de collaborer du contribuable*

3.1. 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. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD).

Le contribuable doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 al. 2 LIFD). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.2). L'autorité fiscale a pour sa part le devoir de contrôler la déclaration d'impôt et de procéder aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD).

3.2. Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 CC 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 (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5; arrêt TF 2C_618/2015 du 29 février 2016).

4. *Procédure de taxation d'office et procédure de réclamation y relative*

4.1. D'après l'art. 130 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

4.2. L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable, ou son bénéfice imposable, doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger de l'autorité de taxation qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (arrêt TF 2C_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références). L'autorité fiscale n'a ainsi pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable (arrêt TC FR 604 2024 128 du 28 octobre 2024 consid. 2.2).

Le prononcé d'une taxation d'office suppose, notamment en raison de la faute du contribuable, l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 2.2 et les références).

La condition à la taxation d'office est que la sommation mentionne les conséquences de l'inexécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office, assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 2.2).

4.3. A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve.

Il peut également contester la réalisation des conditions d'une taxation d'office (arrêt TC FR 604 2024 128 du 28 octobre 2024 consid. 3.1).

Le devoir de motivation est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation. Cette exigence de motivation est fondée sur le fait que, lors de la taxation d'office, l'étendue du revenu imposable ne peut être déterminée de manière précise et doit au contraire faire l'objet d'une estimation qui repose nécessairement sur des présomptions et suppositions (ATF 131 II 548 consid. 2.3, 3.3; arrêt TF 2C_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7; arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 3.1). La taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'un point essentiel a été omis ou apprécié de manière incorrecte. Comme la taxation d'office est peu précise par nature, la possibilité de la contester est limitée en conséquence. En substance, le contribuable doit prouver que la taxation d'office ne correspond pas à la situation de fait. Il doit éliminer l'incertitude existant jusqu'alors en démontrant l'inexactitude de manière stricte; de simples preuves partielles ne suffisent pas. En outre, le contribuable qui n'a pas rempli son devoir de collaborer dans la procédure doit rattraper la collaboration négligée auparavant (arrêts TF 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5.1; 2C_279/2011 du 17 octobre 2011).

4.4. L'autorité de taxation rend, après enquête, une décision sur la réclamation. Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier, conformément à l'art. 135 LIFD.

Les conditions posées à l'art. 132 al. 3 LIFD s'appliquent également aux voies de droit ultérieures qui sont ouvertes au contribuable. Ainsi, lorsque le recours est dirigé contre une taxation d'office confirmée sur réclamation, l'autorité de recours n'a plus à procéder elle-même à d'autres investigations, mais elle peut se limiter à examiner sur la base du dossier et des pièces produites si l'estimation attaquée est manifestement inexacte. La limitation du pouvoir d'examen de l'autorité de réclamation à l'inexactitude manifeste de la taxation se répercute de la même manière sur la procédure de recours (arrêts TC FR 604 2016 157 du 18 janvier 2018 consid. 2c, 604 2014 93 du 2 février 2016 consid. 3c et les références citées).

4.5. Si l'autorité de taxation renonce au stade de la réclamation à maintenir la taxation d'office au profit d'une taxation ordinaire, la Cour fiscale saisie d'un recours contre la décision sur réclamation examinera les éléments d'impôts fixés en procédure de réclamation avec pleine cognition, selon les règles ordinaires relatives au fardeau de la preuve (arrêt TC FR 604 2020 14 du 3 juillet 2020 consid. 3.2).

5. *Constat de la taxation d'office et examen sous l'angle de l'inexactitude manifeste*

5.1. En l'espèce, à la suite du dépôt de sa déclaration d'impôt faisant notamment état d'un revenu d'activité indépendante différent de celui ressortant des comptes annexés (code 1.210), d'une valeur locative de CHF 3'000.- et d'une valeur fiscale de CHF 350'000.- annoncées pour un appartement en PPE nouvellement acquis (code 3.310), ainsi que d'une dette hypothécaire de CHF 286'600.- (code 4.210 et annexe 02), le recourant a été invité, puis dûment sommé de produire le Grand livre de sa comptabilité d'indépendant, ainsi qu'un questionnaire destiné à déterminer la valeur fiscale et la valeur vénale du bien immobilier en question.

Or, il n'a pas produit dans le délai imparti ces éléments nécessaires à l'établissement de sa taxation. C'est dès lors à juste titre que le Service cantonal des contributions a procédé à une taxation d'office par avis du 16 mai 2024.

Une fois admis que le Service cantonal des contributions était en droit de procéder à une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD, il convient d'examiner dans le cadre de la présente procédure de recours si cette taxation d'office, modifiée en faveur du recourant par décision sur réclamation du 12 juillet 2024, est manifestement inexacte.

Compte tenu des conclusions formulées dans les écritures de réclamation et de recours, il peut être admis que cet examen limité à l'inexactitude manifeste porte sur l'estimation du revenu de l'activité indépendante du recourant, sur le revenu de CHF 16'200.- fixé au titre de loyers, ainsi que sur le montant de CHF 128'000.- retenu au titre d'autres revenus résultant d'un calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital.

5.2. S'agissant d'abord de l'estimation du revenu de l'activité indépendante du recourant, la tenue régulière des comptes sur le plan formel n'est pas remise en question. Le Service cantonal des contributions a retenu comme base de calcul le résultat de l'exercice selon la comptabilité produite par le recourant avec sa déclaration fiscale, soit un bénéfice de CHF 77'063.01. Il y a ajouté les corrections applicables en vertu des règles fiscales, soit des parts privées réévaluées à CHF 10'800.- en lieu et place du montant de CHF 7'500.- comptabilisé par le recourant, ainsi qu'une part privée des frais de véhicule minimale de CHF 1'800.- en lieu et place du montant de CHF 420.- comptabilisé par le recourant, conformément aux instructions complémentaires à l'annexe 5 pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante (disponibles sur le site internet du

Service cantonal des contributions, www.fr.ch/impots [consulté à la date de l'arrêt]). Le résultat faisant office de base de calcul du revenu brut imposable a ainsi été arrêté à CHF 81'743.-.

Le recourant ne conteste pas explicitement la fixation d'un tel revenu imposable obtenu de son activité indépendante durant la période fiscale concernée. Il se limite à énoncer des montants qui divergent d'une écriture à l'autre, sans jamais s'opposer concrètement aux corrections entreprises par le Service cantonal des contributions. Dans ces conditions le montant de CHF 81'743.- estimé d'office au titre de revenu de l'activité indépendante doit être confirmé.

5.3. Concernant ensuite le montant de CHF 16'200.- fixé d'office au titre de revenus locatifs de l'appartement nouvellement acquis durant la période fiscale 2022, le Service cantonal des contributions explique qu'il correspond à neuf loyers mensuels estimés à CHF 1'800.-.

Dans ses écritures, le recourant n'émet aucune objection à cet égard et n'indique pas en quoi ce revenu locatif pourrait être surévalué. Il sera dès lors également confirmé.

5.4. Il s'agit encore d'examiner si le montant de CHF 128'000.- retenu en procédure de réclamation au titre d'autres revenus résultant d'un calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital s'avère manifestement inexact.

5.4.1 L'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable se base sur la réflexion selon laquelle le revenu doit s'élever au moins au montant nécessaire pour payer les dépenses ou le train de vie de la personne considérée. De plus, il y a lieu de présumer que la dépense est financée au moyen du revenu imposable. Le contribuable peut toutefois réfuter cette présomption en prouvant qu'il a assumé ses frais d'entretien par des revenus non imposables ou qu'il a réduit sa fortune à cet effet. Les dépenses nécessaires et l'évolution de fortune permettent surtout de déterminer un revenu minimal; pour un revenu maximal, ce mode de détermination ne peut être utilisé que de manière limitée (voir cependant arrêt TF 2P.131/2003 du 3 octobre 2003, publié *in* RF 2004, p. 46). L'estimation selon le train de vie et l'évolution de fortune ne donne aucune indication sur l'origine du revenu. Le revenu minimal ainsi déterminé peut être un revenu provenant d'une activité lucrative ou d'une autre source; le calcul peut aussi être influencé par le fait que les dépenses ont été financées au moyen d'éléments de fortune non déclarés (voir arrêt TC FR 604 2015 121 du 11 avril 2017 consid. 3a et les références citées).

L'estimation du train de vie selon l'art. 130 al. 2 LIFD se déroule en règle générale en trois étapes. Il convient d'établir tout d'abord dans quelles conditions vit le contribuable. L'activité professionnelle, les conditions de logement, le contexte social, le genre de loisirs, les biens disponibles (par ex. marque de voiture), le type de vacances etc. constituent des indices permettant de se déterminer à cet égard. Ensuite, il y a lieu d'identifier les obligations financières périodiques; les frais de loyer, de chauffage, d'éclairage, les frais de poste, les assurances, les impôts etc. peuvent être fixés, pour la plupart, de manière exacte sur la base de chiffres, du moins pour autant que le contribuable y prête suffisamment sa collaboration. Enfin, il importe d'évaluer les dépenses du ménage du contribuable pour la nourriture, les boissons, l'habillement, les soins de santé, la formation, etc. Peuvent servir de point de départ à de telles estimations par exemple les chiffres tirés des relevés statistiques des associations de consommateurs sur les dépenses des ménages qui sont publiés par le SECO. Il existe également des directives pour le calcul du minimum vital émises par la conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse (voir lignes directrices du 1^{er} juillet 2009 pour le calcul du minimum d'existence en matière de poursuites, disponible sur www.fr.ch, Thèmes et prestations

> Etat et droit > Poursuites et faillites > Procédure de poursuite > Minimum vital [consulté à la date de l'arrêt]; voir arrêt TC FR 604 2015 121 du 11 avril 2017 consid. 3b et les références).

Dans un arrêt concernant un contribuable vivant avec sa compagne et son fils, la Cour fiscale a rappelé que si l'autorité de taxation choisit de se référer aux lignes directrices du droit des poursuites, elle doit alors tenir compte des particularités de chaque situation. Dans le cas en question, cela signifiait que les frais et le financement du ménage devaient être évalués globalement. Pour estimer le minimum vital du contribuable concerné au sens du droit des poursuites, il s'agissait donc de se référer non pas à la catégorie « débiteur monoparental », mais bien à la catégorie « couple marié, deux personnes vivant en partenariat enregistré ou couple avec des enfants ». Concrètement, le calcul du minimum vital devait tenir compte des revenus réalisés tant par celui-ci que par sa compagne et prendre en considération les charges globales que ces revenus devaient permettre de couvrir, notamment le montant de base mensuel pour le couple et leur enfant, le loyer, les primes d'assurance-maladie obligatoire et les autres suppléments éventuels (voir arrêt TC FR 604 2016 48 du 25 juillet 2017 consid. 5b; voir également TC FR 604 2017 102 du 8 novembre 2018 consid. 5.2).

5.4.2. Dans son calcul de l'évolution de fortune entre le 31 décembre 2021 et le 31 décembre 2022, le Service cantonal des contributions retient une variation des capitaux (codes 3.210 à 3.240) représentant une diminution de fortune de CHF 1'719.-, une variation des éléments de fortune (codes 3.510 à 3.570) représentant une augmentation de fortune de CHF 35'018.- et une augmentation des dettes (y compris la nouvelle dette hypothécaire; codes 4.210 et 4.220) représentant une diminution de fortune de CHF 339'608.-, soit au total une diminution de fortune nette de CHF 306'309.- (sans tenir compte de la valeur de l'immeuble nouvellement acquis).

Ces éléments ressortent du dossier et ne sont pas contestés par le recourant. Ils peuvent dès lors être confirmés.

5.4.3. Dans son évaluation des recettes annuelles, le Service cantonal prend en considération à juste titre les montants de CHF 81'743.- et de CHF 16'200.- estimés, respectivement, au titre de revenu de l'activité indépendante et de revenus locatifs, au sens de ce qui a été vu ci-dessus (consid. 5.2 et 5.3).

A cet égard, il peut être relevé que, dans la mesure où le recourant semble vivre en couple, il est possible que les deux partenaires mettent en commun leurs ressources financières pour financer le ménage. Cela étant, à défaut de toute précision à cet égard, la solution consistant à ne retenir que les revenus du recourant pour financer sa part des charges du ménage ne paraît pas manifestement inexacte.

Le montant total de CHF 97'943.- retenu au titre de revenus du recourant pour 2022 peut dès lors également confirmé.

5.4.4. Quant à l'évaluation par le Service cantonal des contributions des dépenses du recourant pour l'année 2022, elles peuvent être regroupées en quatre catégories :

- le forfait de minimum vital au sens du droit des poursuites, d'abord fixé à CHF 14'400.- pour une personne seule, puis rectifié à CHF 13'600.- correspondant à la moitié des forfaits pour un couple et un enfant de plus de dix ans $([CHF\ 20'400.- + CHF\ 7'200.-] \times \frac{1}{2})$;
- les dépenses admises en déduction dans la taxation (codes 2.110 à 2.140 et 4.210 à 4.420) pour un total de CHF 5'276.-;

- les autres dépenses usuelles comprenant notamment les primes d'assurance, les impôts payés, les frais de logement, les frais de vacances et de loisirs, les frais de transports, les frais d'études, pour un total de CHF 23'491.-;
- les autres dépenses connues, à savoir le prix d'achat de l'appartement acquis en 2022, soit CHF 510'000.-.

Cette évaluation appelle les remarques suivantes :

- Les dépenses admises en déduction dans la taxation correspondant en partie aux frais d'acquisition du revenu et, pour le reste, aux intérêts payés résultant de l'hypothèque et aux frais d'entretien de l'immeuble privé ne sont pas sujettes à discussion.
- S'agissant de la fixation du forfait de minimum vital, il s'avère à cet égard qu'il n'est pas clair quelle est la situation exacte du recourant qui produit des pièces faisant ressortir qu'il aurait d'autres personnes à charge, prénommées F._____, G._____ et H._____. Dans sa déclaration fiscale pour la période 2022, le recourant n'a toutefois pas indiqué de personnes à charge. Le Service cantonal des contributions a quant à lui retenu le minimum vital appliqué à un couple marié avec un enfant de plus de 10 ans dans son dernier calcul, ce qui n'a pas été contesté par le recourant. Il y a dès lors lieu de retenir cet état de fait pour le calcul du minimum vital.

Dans la mesure où le forfait de minimum vital a été rectifié pour tenir compte de la situation familiale effective du recourant, qui paraît être celle d'une personne vivant au sein d'une famille comprenant deux adultes et un enfant de plus de dix ans, ses autres dépenses usuelles devraient également tenir compte de cette situation, au regard de la jurisprudence rappelée en amont. En effet, le calcul du minimum vital effectué pour le recourant doit tenir compte de sa part dans les charges globales du ménage, en tenant compte de la situation concrète et notamment de la situation financière de sa compagne.

Il apparaît en conséquence que l'estimation des autres dépenses usuelles du recourant ne tient pas compte de sa situation familiale effective, de telle sorte qu'elle ne correspond manifestement pas à ses charges effectives.

Elles ne peuvent dès lors pas être confirmées, de telle sorte qu'il appartiendra au Service cantonal des contributions de procéder à leur nouvelle évaluation, dans le cadre de laquelle il pourra prendre en compte les éléments suivants.

Le recourant conteste l'application des lignes directrices pour le calcul du minimum vital.

Il convient de préciser à cet égard que l'utilisation des lignes directrices dans l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie a été confirmée par la Cour fiscale depuis de nombreuses années (voir extraits CCR 1990 II. B n° 8, et encore récemment, arrêts TC FR 604 2021 38/39 du 28 octobre 2021, 604 2018 81/82 du 26 avril 2019).

Il n'y a dès lors pas lieu d'exclure le recours à ces lignes directrices, étant rappelé qu'elles sont appliquées en cas de taxation par estimation, ordinaire ou prononcée d'office. Il y va du respect de l'égalité de traitement entre les contribuables. Si l'autorité intimée choisit de se référer aux lignes directrices du droit des poursuites, elle doit alors tenir compte des particularités de la situation du contribuable.

Le Service cantonal des contributions a fixé à CHF 6'000.- par an le montant nécessaire pour couvrir l'argent de poche, les vacances, les loisirs, la redevance radio-télévision, le téléphone, etc. Il a également retenu CHF 2'873.- pour l'assurance maladie obligatoire, CHF 5'000.- pour les impôts, CHF 5'400.- pour le loyer et le chauffage et CHF 2'418.- pour les frais médicaux et les versements bénévoles.

Or, en droit des poursuites, le montant de base mensuel prévu par les lignes directrices comprend déjà les frais pour les soins corporels et de santé, l'entretien du logement, les assurances privées, les frais culturels, y compris les frais de télévision, de téléphonie et d'internet, ainsi que les dépenses pour l'éclairage, le courant électrique ou le gaz pour cuisiner (VON DER MÜHLL, BSK SchKG, 3^e éd. 2021, art. 93 n. 24; voir également arrêt TF 5P.492/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3.3 et les informations sur le site internet de l'Etat de Fribourg, www.fr.ch, Thèmes et prestations > Etat et droit > Poursuites et faillites > Procédure de poursuite > Minimum vital, consulté à la date de l'arrêt).

Quant aux frais de loisirs, selon les circonstances de chaque cas particulier, les offices des poursuites en tiennent compte dans leur pratique en ajoutant un montant de CHF 100.-, voire CHF 200.- par mois correspondant à la mesure non comprise dans les frais culturels déjà inclus dans le montant de base.

Il en résulte que les montants susmentionnés retenus par le Service cantonal des contributions – à l'exception de la prime pour l'assurance maladie obligatoire, le loyer et les frais médicaux – correspondent à des frais en principe déjà pris en compte dans le montant de base des lignes directrices du droit des poursuites ou ne sont pas déterminants (impôts; cf. ATF 140 III 337 E. 4.4). Tenant compte des affirmations constantes du recourant selon lesquelles il mène un train de vie très modeste et en l'absence d'éléments accréditant l'existence effective de frais correspondant à cette somme supplémentaire, les CHF 6'000.- fixés paraissent excessifs. Il en est de même des autres frais listés ci-avant, en l'absence une fois encore d'éléments accréditant l'existence effective de frais correspondant à ces sommes supplémentaires, par exemple comme pour les déductions prises en compte pour les intérêts effectivement payés résultant de l'hypothèque.

- Enfin, le montant de CHF 510'000.- correspondant au prix d'achat de l'appartement acquis en 2022 ne peut pas non plus être retenu dans son intégralité comme une dépense consentie par le recourant en 2022. En effet, il ressort des indications données par celui-ci en procédure de recours qu'un acompte de CHF 80'000.- a déjà été versé le 23 septembre 2020, de telle sorte que seul le solde de CHF 430'000.- – dont il y a encore lieu de déduire le montant de CHF 22'128.95 correspondant à des loyers qui ont été déduits du prix de l'appartement et qui ont ainsi servi à le financer, ce qui a été admis par le Service cantonal des contributions au stade de la réclamation – peut être pris en considération comme une dépense du recourant pour 2022.

5.4.5. En conclusion, le montant de CHF 128'000.- retenu en procédure de réclamation au titre d'autres revenus s'avère manifestement inexact, de telle sorte que le recours doit être admis sur ce point.

5.5. Indépendamment de ce qui précède en lien avec l'estimation de ses revenus et de ses charges, le recourant fait également valoir qu'il aurait accumulé sur plusieurs années des liquidités qu'il n'aurait pas déclarées fiscalement et qui lui auraient permis de financer l'achat de son appartement durant la période fiscale en cause.

Il s'agit d'examiner à cet égard si le recourant a été en mesure de démontrer que les liquidités manquantes en question constituent des économies entreposées à son domicile qui proviennent de revenus déclarés, de sorte qu'il ne se justifierait pas de les ajouter à son revenu imposable.

Les explications selon lesquelles le financement de l'appartement aurait en réalité été assuré par des économies du recourant et de sa compagne ne sont confirmées par aucun élément probant. Concrètement, le recourant se limite à produire un résumé de la « gestion des coffres » qui auraient contenu les économies qu'il allègue avoir effectuées.

Quant aux autres éléments figurant au dossier, ils vont plutôt dans le sens d'une absence d'économies accumulées au fil des années. Plus particulièrement, il ressort tant des déclarations d'impôt que des avis de taxation des périodes fiscales précédant celle litigieuse qu'aucun montant n'a été imposé ou déclaré sous le code 3.230 *"Numéraire, billets de banque, or et autres métaux précieux"*. Le recourant n'en disconvient pas puisqu'il relève dans sa réclamation ne pas avoir pensé devoir en faire l'annonce dans ses déclarations d'impôt. Dans ces conditions, le Service cantonal des contributions était fondé à retenir dans le cadre de sa taxation d'office que le solde du prix de l'appartement acquitté en 2022 l'a été au moyen d'un revenu réalisé durant cette année et non au moyen d'économies provenant de revenus effectivement déclarés durant les années antérieures. Le seul résumé de la « gestion des coffres » n'est pas de nature à prouver le contraire.

L'existence d'économies préalables à la période fiscale 2022 ayant servi notamment à l'acquisition de l'appartement n'est ainsi pas établie et le recourant ne peut dès lors s'en prévaloir valablement pour contester le calcul d'évolution de fortune et de minimum vital établi pour cette période.

6. Sort du recours

Au vu de ce qui précède, la décision attaquée doit être annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu supplémentaire résultant du calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital dans le sens des considérants, puis à une nouvelle décision de taxation d'office.

Il s'ensuit l'admission partielle du recours.

Impôt cantonal (604 2024 109)

7. Reprise du raisonnement et de la solution retenue pour l'impôt fédéral direct

7.1. Au niveau cantonal, 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 (art. 8 al. 1 LHID ainsi que 19 al. 1 LICD). L'art. 100 LICD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 19 al. 3 LICD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 19 al. 1 LICD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

7.2. Au niveau cantonal et conformément à l'art. 154 al. 1 LICD, le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (cf. ég. art. 42 LHID). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation

complète et exacte (art. 159 al. 1 LICD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 157 al. 2 LICD) et fournir les documents nécessaires (art. 158 LICD). L'autorité fiscale a pour sa part le devoir de contrôler la déclaration d'impôt et de procéder aux investigations nécessaires (art. 164 al. 1 LICD).

7.3. Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée à effectuer une taxation d'office au sens de l'art. 164 al. 2 LICD. Dans ce cas, elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédure strictes.

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte conformément à l'art. 176 al. 3 LICD. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve.

7.4. En présence de règles similaires, les considérants développés en droit fédéral quant à l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et au train de vie peuvent être transposés en droit cantonal.

En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu supplémentaire résultant du calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital dans le sens des considérants, puis à une nouvelle décision de taxation d'office.

Frais de procédure

8.

8.1. 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. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause.

Vu l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument réduit, fixé à CHF 400.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 400.-, sera restitué à celui-ci.

8.2. Par ailleurs, il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), applicable par le 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. L'art. 137 al. 1 CPJA prévoit pour sa part que, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, 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.

Conformément à l'art. 8 al. 1 du Tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12), les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Quant aux débours nécessaires à la conduite de l'affaire, ils sont remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA).

En l'espèce, aucune conclusion n'a été prise dans ce sens et aucune liste de frais n'a par ailleurs été produite. Compte tenu du déroulement de la procédure, de la teneur du recours et du fait que l'admission du recours est liée pour l'essentiel au fait que le calcul de l'évolution de fortune fait l'objet de corrections soulevées d'office par la Cour de céans et non pas par le recourant, il convient d'allouer à celui-ci une indemnité de partie réduite d'un montant total de CHF 562.10, à savoir CHF 500.- au titre d'honoraires, CHF 20.- de débours et CHF 42.10 de TVA au taux de 8.1 %. L'indemnité de partie est mise à la charge de l'Etat et sera versée directement par la Direction des finances à son mandataire.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2024 108)

I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 12 juillet 2024 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu supplémentaire résultant du calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital dans le sens des considérants, puis à une nouvelle décision de taxation d'office.

Impôt cantonal (604 2024 109)

II. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du 12 juillet 2024 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu supplémentaire résultant du calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital dans le sens des considérants, puis à une nouvelle décision de taxation d'office.

Frais et dépens

III. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge du recourant au titre des frais de justice et prélevé sur l'avance de frais; le solde de CHF 400.- lui est restitué.

IV. Une indemnité de partie de CHF 562.10, TVA comprise par CHF 42.10, est allouée au recourant. Elle sera versée par la Direction des finances à sa mandataire.

Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (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 et de l'indemnité de partie 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 13 juillet 2026/nba

Le Président

La Greffière-rapporteure