



**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, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 10
604 2013 11

Arrêt du 10 novembre 2014

Cour fiscale

Président: Marc Sugnaux
Juges: Anne-Sophie Peyraud,
Christian Pfammatter
Greffière: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; reprises sur indemnités pour frais versées par une société anonyme à une entreprise individuelle

Recours du 25 février 2013 contre la décision du 29 janvier 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2010

considérant en fait

A. A._____ (le recourant) est marié et domicilié à B._____. Il est titulaire de l'entreprise individuelle C._____, A._____ (l'entreprise individuelle), inscrite au registre du commerce, dont le but est le conseil et l'expertise dans le domaine pharmaceutique et médical et dont le siège social est à B._____. Avec son épouse, il est également détenteur de la totalité des actions de la société anonyme D._____ S.A. (la société), qui exerce une activité dans le domaine du commerce de médicaments, de matériel médical et de produits biologiques et dont le siège social est à B._____.

B. Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2010, le recourant et son épouse ont annoncé un revenu d'activité indépendante de 126'687 francs réalisé par le recourant dans son entreprise individuelle (code 1.110) et un revenu de 56'908 francs obtenu par l'épouse de celui-ci dans son activité salariée au service de la société (code 1.210). Le montant du revenu d'activité indépendante déclaré se référait à un décompte de produits et de charges de l'entreprise individuelle, intitulé « bilan 2010 ».

Par courrier du 20 décembre 2011, le Service cantonal des contributions a demandé au recourant et à son épouse plusieurs renseignements concernant notamment la fonction de celle-ci au sein de la société, les activités respectives de la société et de l'entreprise individuelle et la raison pour laquelle le recourant n'était pas considéré comme employé de la société, alors même que la totalité des honoraires perçus par l'entreprise individuelle provenait de la société. En lien avec des frais comptabilisés comme charges par l'entreprise individuelle, le Service cantonal des contributions a par ailleurs requis la production d'un décompte détaillé des frais effectifs et demandé au recourant de prouver le lien entre ces frais et la réalisation du chiffre d'affaires.

Par courrier du 24 février 2012, agissant au nom de la société, le recourant a indiqué que son épouse exerçait la fonction d'administratrice au sein de la société. Par courrier du 1^{er} mars 2012, rédigé à l'en-tête de l'entreprise individuelle, le recourant a mentionné en particulier que cette entreprise était inscrite au registre du commerce depuis 1998, qu'elle avait une infrastructure indépendante et un collaborateur à temps partiel et que la société n'était pas son seul client. Il n'a toutefois donné aucune explication ni fourni aucun décompte sur les frais comptabilisés comme charges par l'entreprise individuelle.

Dans son avis de taxation ordinaire du 18 mai 2012 concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal du recourant et de son épouse pour la période fiscale 2010, le Service cantonal des contributions a fixé à 56'908 francs le revenu obtenu par l'épouse du recourant. S'agissant du recourant, il a retenu que celui-ci avait réalisé un revenu de 170'601 francs dans une activité indépendante, en se fondant sur le calcul suivant et en précisant que les participations aux frais versées par la société couvraient le forfait de 3'000 francs, les frais de véhicule et les frais effectifs de représentation et de voyages :

Honoraires selon votre décompte	196'500.00
Participation frais versée par la société, selon votre décompte	13'160.00
Participation frais versée par la société, 23.06.2010	3'000.00
Participation frais versée par la société, 06.12.2010	4'000.00
Forfait	- 3'000.00
AVS 2010	- 21'572.00
Téléphones, postes, ...	- 1'035.60

Frais de véhicules	- 4'792.20
Frais de représentation, voyages	- 3'059.00
Assurance perte de gain 1/2	- 1'048.00
Amortissement véhicule, 80% de 2'850 francs	- 2'280.00
Salaire	- 9'000.00
Matériel bureau	- 32.75
Amortissement matériel bureau	- 240.00
Revenu imposable	170'600.15

Enfin, alors que la valeur des actions détenues par le recourant et son épouse était fixée à 385'000 francs sous le code 3.210 « placements privés », soit 100 actions à 3'850 francs par action, l'avis de taxation portait également la mention suivante: « selon le dividende de 20'000 francs que vous déclarez, vous détenez 80 actions de la société et la valeur fiscale d'une action est de 5'100 francs, soit un total de 408'000 francs ».

Par courrier du 2 juin 2012, le recourant a demandé des explications sur les reprises effectuées par le Service cantonal des contributions. Celui-ci lui a répondu le 8 juin 2012 en indiquant que les indemnités versées par la société devaient être enregistrées comme produits dans la comptabilité de l'entreprise individuelle, qu'il ne se justifiait pas de comptabiliser dans les charges des frais de location d'un bureau dans l'habitation du recourant, alors même que la société versait déjà un loyer pour des bureaux dans cet immeuble, que seuls les frais de voyages effectifs pouvaient être déduits du revenu, que la moitié des primes de l'assurance perte de gain pouvait être comptabilisée comme charge, le solde étant déductible sous le code 4.120 « autres primes et cotisations » de la déclaration fiscale et, enfin, que l'amortissement du véhicule ne pouvait être admis qu'à concurrence de 80%, en raison du fait que ce véhicule n'était utilisé que partiellement à des fins professionnelles.

C. Par courrier du 18 juin 2012, le recourant a déposé une réclamation à l'encontre de l'avis de taxation du 18 mai 2012. Il a d'abord contesté la prise en compte dans les revenus des participations aux frais versées par la société et affirmé que des frais supportés par l'entreprise individuelle devaient être admis pour un montant de 14'526 francs concernant 2010, auquel devait être ajouté un montant de 13'102 francs reporté de l'année 2009. Il a en particulier indiqué qu'il avait effectué des déplacements en Suisse durant 207 jours en 2010 (199 jours en 2009) et que les indemnités couvrent le repas de midi, les frais de parage et les pauses café, soit une moyenne de 37 à 43 francs par jour. Il a ajouté qu'il a également voyagé en Autriche, Hongrie, France, Italie durant 46 jours en 2010 (34 jours en 2009). Par ailleurs, la réclamation portait également sur la valeur fiscale des actions de la société qui avait été fixée, selon le recourant, à 2'695 francs par action pour l'année 2010.

Par décision du 17 janvier 2013, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Concernant les participations aux frais versées par la société, il a confirmé que ces montants devaient être ajoutés au revenu de l'entreprise individuelle, conformément au principe de non-compensation des postes de charges et de produits. S'agissant des frais revendiqués pour 2009, leur déductibilité a été niée en application du principe de l'étanchéité des exercices comptables qui s'oppose à des reports de charge d'une année à l'autre. Quant aux frais liés à des déplacements en Suisse et à l'étranger, le Service cantonal des contributions a constaté qu'ils n'étaient établis par aucune pièce justificative et que les moyennes forfaitaires mentionnées ne pouvaient pas être admises comme frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Enfin, s'agissant de la valeur des actions de la société, le Service cantonal des contributions a confirmé le montant de

385'000 francs retenu dans l'avis de taxation, correspondant à 100 actions à 3'850 francs par action, en précisant que la remarque figurant au bas de cet avis était erronée car elle se référait à la valeur déterminante pour 2011.

D. Dans son recours du 23 février 2013, le recourant considère qu'il est doublement pénalisé et conclut une nouvelle fois, implicitement, à ce que les participations aux frais versées par la société ne soient pas considérées comme des revenus de l'entreprise individuelle et à ce que des frais supplémentaires soient comptabilisés comme charges de l'entreprise individuelle. A l'appui de sa position, il relève qu'en tant que consultant indépendant pour plusieurs entreprises et en tant que président du conseil d'administration de la société, il effectue des voyages en Europe qui comportent des frais pour lesquels il revendique l'application de réglementations concernant le remboursement de frais pour les entreprises et pour le personnel dirigeant. S'agissant plus spécifiquement de son activité de consultant, il indique qu'il a fixé les participations aux frais que la société lui a versées en prenant comme référence le montant forfaitaire minimal prévu par le règlement applicable aux collaborateurs du service extérieur de la société. A cet égard, il précise encore qu'il n'a pas gardé les pièces justificatives, mais qu'il peut fournir l'agenda des voyages et rendez-vous de 2010. Enfin, sans prendre expressément de conclusion sur ce point, le recourant relève que la valeur fiscale des actions de la société en 2010 était de 3'850 francs et non de 5'100 francs comme mentionné dans la remarque figurant au bas de l'avis de taxation du 18 mai 2012.

L'avance de frais de 400 francs requise par ordonnance du 28 février 2013 a été versée dans le délai imparti.

E. Dans ses observations du 1^{er} mai 2013, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. En substance, il relève d'abord que l'entreprise individuelle doit présenter une comptabilité complète comprenant toutes les recettes et dépenses et que les participations aux frais versées par la société à concurrence de 20'160 francs constituent des recettes qui doivent être comptabilisées et qui ne peuvent pas être compensées hors comptabilité avec une estimation forfaitaire tirée d'un modèle de règlement applicable aux salariés des entreprises. Il indique également que dans ces conditions, seuls les frais effectifs prouvés par des pièces justificatives peuvent être admis comme charges de l'entreprise individuelle, sous réserve d'un montant de 3'000 francs qui a été admis à titre de montant global pour les frais de minime importance. Quant à la question de la valeur fiscale des actions de la société, le Service cantonal des contributions réaffirme que l'imposition a été effectuée en prenant en considération la valeur de l'action fixée à 3'850 francs pour 2010 et que la remarque figurant au bas de l'avis de taxation était une erreur sans influence sur la fortune imposable.

L'administration fédérale des contributions a renoncé à déposer des observations.

F. Dans ses contre-observations déposées spontanément le 5 juin 2013, le recourant mentionne que l'entreprise individuelle travaille également pour une autre entreprise qui est une entité juridique indépendante et qui n'est pas contrôlée par la société. Il relève ensuite qu'il n'est pas actionnaire unique de la société et que les actions de celle-ci sont au porteur. S'agissant de la prise en considération des frais liés aux voyages en Suisse et à l'étranger, il ne conteste pas explicitement la comptabilisation des indemnités pour frais versées par la société à l'entreprise individuelle. Il produit toutefois plusieurs tableaux destinés à établir que les frais effectifs supportés par l'entreprise individuelle sont supérieurs à ces indemnités et précise à cet égard que s'agissant des frais de voyages en 2010, même si les quittances n'ont pas été conservées, « un juste milieu devrait être accepté ». Quant à la valeur fiscale des actions de la société, le recourant indique être satisfait que le Service cantonal des contributions ait constaté son erreur.

Les contre-observations ont été transmises au Service cantonal des contributions, à titre d'information.

Les arguments développés par les parties dans leurs écritures seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent arrêt.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 13 10)

1. Déposé le 25 février 2013 contre une décision sur réclamation du 29 janvier 2013, le recours a été interjeté 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). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. a) Après avoir demandé au recourant, sans les obtenir, des renseignements complémentaires quant aux activités respectives de la société et de l'entreprise individuelle et quant à la raison pour laquelle le recourant n'était pas considéré comme employé de la société, alors même que la totalité des honoraires perçus par l'entreprise individuelle provenait de la société, l'autorité intimée a retenu que, pour 2010, le revenu obtenu par le recourant provenait d'une activité indépendante.

b) Selon la jurisprudence, la forme juridique d'où provient la matière imposable n'est pas forcément décisive du point de vue fiscal; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en est ainsi soit lorsque la norme fiscale applicable se rattache à des réalités économiques plutôt qu'à des institutions formellement définies, soit lorsqu'on est en présence d'une évasion fiscale. Il y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (TF 2A.4/2002 du 28 juin 2002, consid. 3.1, et les références citées).

c) Dans le cas particulier, le recourant détient avec son épouse la totalité des actions de la société. Il est l'administrateur président de celle-ci et son épouse en est l'administratrice secrétaire. Tout indique dans les faits que le recourant détermine et commande la marche de la société, exerçant ainsi une maîtrise de fait autant sur la société que sur l'entreprise individuelle. Par ailleurs, il ressort en particulier des comptes produits que la société et l'entreprise individuelle sont dans un rapport de dépendance économique quasi exclusif. Le fait que l'entreprise individuelle travaillerait également pour une autre société (voir contre-observations du 5 juin 2013) n'y change rien. En effet, aucun versement d'honoraires par cette société n'est comptabilisé dans les recettes de l'entreprise individuelle.

Dans ces conditions, la double structure n'a aucune justification économique et n'est en tout cas nécessaire ni à l'activité commerciale de la société, ni à l'activité de conseil et d'expertise que l'entreprise individuelle exerce au service quasi exclusif de la société. Il n'y a certes rien d'extraordinaire à ce qu'une entité juridique donnée se borne à faire le commerce de produits en sous-traitant entièrement les démarches de prospection et de développement de l'activité sur la base de contrats de mandat. Il n'est pas davantage extraordinaire que la seconde entité déploie,

par hypothèse, l'essentiel de ses activités pour un seul gros client. Toutefois, une telle constellation n'a véritablement de justification économique que si les deux entités sont, vis-à-vis l'une de l'autre, non seulement juridiquement mais aussi économiquement indépendantes. Une indépendance se traduirait par le fait que chaque structure assume son propre risque économique. Celui-ci consiste, pour l'entreprise sous-traitante, en la dépendance d'un seul gros client pouvant renoncer à ses services pour les confier à la concurrence. Or, un tel risque est inexistant lorsque la maîtrise de fait sur les deux entités est réunie en une seule main, comme c'est ici le cas. Lorsqu'une telle situation est réalisée, il y a lieu d'admettre que le maintien de deux entités formellement distinctes est purement artificiel et que la construction adoptée est ainsi insolite et inadaptée à la réalité économique. Dans la mesure où, en pareil cas, l'entité sous-traitante n'assume pas, comme on vient de le voir, de risque économique propre, il se justifie – pour autant que soient réunies les autres conditions d'une évasion fiscale – de traiter, du point de vue fiscal, les activités qu'elle déploie pour le compte de l'autre entité comme des activités dépendantes, quand bien même les deux entités auraient choisi d'organiser formellement leurs relations sur la base de contrats de mandats (voir TF 2A.4/2002 du 28 juin 2002, consid. 3.2 et les références citées).

d) L'autorité intimée n'a pas constaté que, en sus de l'existence d'une structure insolite, les autres conditions d'une évasion fiscale sont remplies en l'espèce. En particulier, il n'est pas établi que la voie choisie par le recourant entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour la période fiscale 2010. Dans ces conditions, la décision attaquée peut être confirmée en tant qu'elle retient sur le plan fiscal que, pour 2010, le revenu obtenu par le recourant provient d'une activité indépendante.

3. a) A teneur de l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables 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 indépendante.

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.

D'après 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 ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés.

L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés". Les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (TF 2C_551/2012 du 16 mai 2013, consid. 3.2 et les références citées; Martin ZWEIFEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2ème éd., 2008, n° 28 ss ad art. 125 LIFD p. 296; voir circulaire n° 2 de l'Administration fédérale des contributions publiée en janvier 1980 sur l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faite aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48 p. 412). Il n'appartient pas aux

autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (RDAF 2007 II 252 consid. 4.1, 2C_295/2006).

b) Selon le principe de l'art. 8 CC, également applicable en matière fiscale, il incombe à celui 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 121 II 257, consid. 4c/aa et les arrêts cités ; TF 2C_551/2012 du 16 mai 2013, consid. 3.2).

c) En l'espèce, le recourant n'a pas présenté de comptabilité tenue selon l'usage commercial, mais uniquement un décompte d'une page comprenant les produits et les charges de l'entreprise individuelle et intitulé Tableau 1, Bilan 2010 (janvier-décembre 2010).

En ce qui concerne les produits, le décompte mentionne uniquement des montants globaux correspondant à des honoraires acquittés par la société, pour un montant total de 196'500 francs. Il ne reprend par contre pas les montants versés par la société correspondant à des indemnités forfaitaires pour frais, pour un total de 20'160 francs. Indépendamment du fait qu'elles peuvent constituer la contrepartie totale ou partielle de frais effectifs comptabilisés dans les charges, ces indemnités constituent des recettes qui doivent figurer dans les produits de l'entreprise individuelle, conformément à l'interdiction de compensation entre charges et produits qui constitue une concrétisation de l'exigence de clarté dans la tenue des comptes (voir TF 2C_71/2009 du 10 juin 2009, consid. 7.1). C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a ajouté les indemnités forfaitaires de 20'160 francs aux honoraires de 196'500 francs pour obtenir le total des produits de l'entreprise individuelle pour 2010. Les conclusions du recourant tendant à ce que les participations aux frais versées par la société ne soient pas considérées comme des revenus de l'entreprise individuelle seront dès lors rejetées et la décision attaquée sera confirmée sur ce point.

Quant aux charges, l'autorité intimée a notamment admis comme établis un montant forfaitaire de 3'000 francs pour les frais de minime importance, un montant de 1'035 fr. 60 pour les frais de téléphone et de poste, des montants de 4'792 francs et 2'280 francs pour des frais et amortissement de véhicule, un montant de 3'059 francs pour des frais de représentation et de voyages et des montants de 32 fr. 75 et 240 francs pour des frais et amortissement de matériel de bureau. Le recourant soutient qu'en sus de ces montants, l'autorité intimée aurait dû admettre la déduction d'un montant de 14'526 francs correspondant à des frais de voyage (repas, pauses du matin et de l'après-midi, frais de parage) pour 2010, ainsi que la déduction d'un montant de 13'102 francs pour des frais de même nature engagés en 2009.

S'agissant d'abord des frais de voyage qui auraient été supportés par l'entreprise individuelle en 2009, le principe d'étanchéité des exercices comptables et des périodes fiscales s'oppose à ce qu'ils soient admis comme charges pour l'année 2010. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée sur ce point.

S'agissant ensuite du montant revendiqué au titre de frais de voyage pour 2010, il ressort d'un tableau faisant référence à des normes d'expérience et il ne s'appuie sur aucune pièce permettant de contrôler dans des conditions raisonnables la réalité et la justification commerciale des dépenses alléguées. Dans cette situation, l'autorité intimée n'a pas manqué d'exiger la production de justificatifs nécessaire à un tel contrôle. Suite à cette demande, il appartenait au recourant de produire toute pièce utile au contrôle de la réalité et de la justification commerciale des dépenses alléguées. Plus particulièrement, contrairement à ce qu'il semble soutenir, le recourant ne pouvait pas se contenter d'attendre que l'autorité intimée sollicite spécifiquement la production de ses agendas afin de recomposer, sur la base d'estimations aléatoires, la réalité des frais engagés par l'entreprise individuelle.

La demande de production de justificatifs des dépenses était destinée notamment à éviter de prendre en considération les mêmes frais tant dans la société que dans l'entreprise individuelle, par exemple une fois sur la base de pièces justificatives et une fois dans le cadre de forfaits. La légitimité de cette démarche est par ailleurs renforcée par les extraits de comptes bancaires de la société figurant au dossier qui font ressortir que celle-ci semble prendre en charge directement certains frais de voyage et de représentation qui pourraient concerner le recourant (voir écritures comptabilisées sous la rubrique « voyage étranger » et « frais de représentation»). Enfin, vu la structure insolite adoptée par le recourant pour organiser son activité (voir consid. 2), l'autorité intimée était d'autant plus fondée à exiger des justificatifs permettant de contrôler la réalité des frais effectivement supportés par l'entreprise individuelle. Dans ces conditions, on ne peut pas reprocher à l'autorité intimée d'avoir admis uniquement les charges établies par des justificatifs, plus un forfait de 3'000 francs pour les frais de minime importance. Le recourant n'ayant pas rempli ses obligations de procédure qui lui imposaient de présenter des comptes accompagnés de justificatifs permettant de les contrôler, il n'a ainsi pas prouvé que l'entreprise individuelle a supporté d'autres charges que celles admises par l'autorité intimée pour la période fiscale 2010. La décision sera dès lors rejetée et le recours confirmé sur ce point également.

4. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

II. Impôt cantonal (604 13 11)

5. a) Déposé le 25 février 2013 contre une décision sur réclamation du 29 janvier 2013, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

b) S'agissant de la question de la valeur des actions de la société qui font l'objet de l'impôt cantonal sur la fortune, il est constaté que le recourant indique dans son recours que cette valeur doit être fixée pour 2010 à 3'850 francs par action, ce qui correspond au montant retenu dans l'avis de taxation du 18 mai 2012 (code 3.210) et confirmé par la décision sur réclamation du 13 janvier 2013. Le recours est dès lors sans objet sur ce point.

6. a) Les développements relatifs à l'organisation de l'activité commerciale du recourant et au caractère insolite de la structure de cette activité peuvent également être repris en matière d'impôt cantonal (consid. 2). Il en va de même de la conclusion selon laquelle il n'est pas établi que l'ensemble des conditions d'une évasion fiscale sont remplies pour 2010, de telle sorte que la décision attaquée peut être confirmée en tant qu'elle retient sur le plan fiscal que, pour cette année, le revenu obtenu par le recourant provient d'une activité indépendante.

b) Etant du droit harmonisé (art. 8, 9 al. 1 et 42 al. 3 LHID), la réglementation légale cantonale concernant l'imposition des revenus d'une activité indépendante (art. 19 al. 1, 26, 28 al. 1 et 158 al. 2 LICD) correspond à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct.

L'argumentation développée en relation avec les art. 18 al. 1, 25, 27 al. 1 et 125 al. 2 LIFD et les conséquences qui en découlent (consid. 3) peuvent dès lors être reprises.

Ainsi, le recours formé en droit cantonal doit également être rejeté.

7. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. 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 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 13 10)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 300 francs 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 13 11)

3. Le recours est rejeté, dans la mesure où il n'est pas sans objet.
4. Un émolument de 300 francs 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.

III. Communication.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne, dans les 30 jours qui suivent sa notification, par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 10 novembre 2014/msu

Président

Greffière