



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2017 104

604 2017 105

Arrêt du 17 septembre 2018

Cour fiscale

Composition

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

Parties

A._____ et B._____, recourants

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; examen de l'avantage appréciable en argent imposé chez un associé gérant avec signature individuelle; honoraires pour conseils juridiques concernant des procédures civile et pénales

Recours du 20 octobre 2017 contre la décision sur réclamation du 20 septembre 2017 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2014 et 2015

considérant en fait

A. B. _____, marié et père d'un enfant à charge, est administrateur de sociétés. Il est l'associé gérant avec signature individuelle de la société C. _____ Sàrl dont il détient 48 parts, l'autre associé détenant 2 parts. Selon l'inscription au registre du commerce disponible à l'adresse www.zefix.ch, cette société a pour but tous services financiers, de gestion de patrimoine, comptables et d'expertise comptable, fiscaux, de gestion, d'organisation et d'aide à la constitution de sociétés ou d'associations, ainsi que de domiciliation de sociétés.

B. Pour la période fiscale 2014, le 11 janvier 2016, B. _____ a annoncé un salaire de CHF 62'246.- pour son activité au service, notamment, de la société D. _____ Sàrl (actuellement en liquidation dont il était le gérant et dont son épouse était salariée: CHF 53'903.-) et de la société E. _____ SA (dont il est l'administrateur et actionnaire avec 100 actions [sur 200] selon l'annexe 1 de la déclaration d'impôt 2015 et dont son épouse était également salariée). Leur revenu imposable déclaré s'élevait à CHF 95'539.- et leur fortune imposable à CHF 672'992.-.

Par taxation ordinaire rectifiée pour la deuxième fois le 17 novembre 2016, l'impôt cantonal sur le revenu dû par B. _____ et son épouse pour 2014 a été fixé à CHF 12'024.10 sur la base d'un revenu de CHF 130'267.-, et leur impôt fédéral direct à CHF 3'606.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) pour un revenu imposable de CHF 128'952.-, leur impôt sur la fortune étant arrêté à CHF 1'618.95 pour une fortune imposable de CHF 578'233.-.

C. Pour la période fiscale 2015, le 27 janvier 2017, B. _____ a annoncé un salaire de CHF 61'352.- pour son activité au service de la société D. _____ Sàrl, et son épouse CHF 53'584.-. Leur revenu imposable déclaré s'élevait à CHF 101'716.- et leur fortune imposable à CHF 707'709.-.

Par taxation ordinaire du 24 avril 2017, l'impôt cantonal sur le revenu dû par B. _____ et son épouse pour 2015 a été fixé à CHF 7'110.70 sur la base d'un revenu de CHF 91'142.-, et leur impôt fédéral direct à CHF 932.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) pour un revenu imposable de CHF 82'816.-, leur impôt sur la fortune étant arrêté à CHF 1'343.70 pour une fortune imposable de CHF 516'873.-.

D. Dans une communication interne du 17 mai 2017 transmise au secteur de taxation des personnes physiques du secteur Gruyères-Broye, le réviseur en charge du dossier de la société C. _____ Sàrl a signalé que, lors de la taxation de la société précitée pour les périodes fiscales 2014 et 2015, il avait effectué des reprises d'honoraires pour conseils juridiques non admis fiscalement à hauteur respectivement de CHF 23'756.- et CHF 21'851.- et que ces reprises devaient être considérées comme une distribution dissimulée de dividendes.

Le 7 juillet 2017, le Service cantonal des contributions a informé B. _____ et son épouse qu'une procédure de rappel d'impôt était ouverte à leur encontre en application des art. 192 al. 1 et 194 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux ainsi que 151 al. 1 et 153 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct. Il a indiqué en substance vouloir procéder à la modification des taxations des périodes fiscales 2014 et 2015 compte tenu de la distribution dissimulée de dividendes précitée. Un délai de 10 jours leur a été accordé pour faire part de leurs observations éventuelles.

E. Par courrier du 26 juillet 2017, B._____ a contesté le rappel d'impôt en indiquant qu'il ne s'agissait aucunement de dividendes dissimulés de C._____ Sàrl. Il a produit des extraits du grand livre ainsi que diverses notes d'honoraires d'avocat (annexes 0 à 7) accompagnées de pièces justificatives aux fins de démontrer qu'il ne s'agissait pas d'affaires personnelles mais d'affaires de la société.

Le 11 septembre 2017, B._____ s'est adressé une nouvelle fois au Service cantonal des contributions en indiquant ne pas comprendre *"l'acharnement à vouloir faire un rappel d'impôt alors que nous avons motivé dans un courrier du 26 juillet 2017 que tous les postes faisant partie des dépenses non admises dans le cadre de l'imposition de C._____ Sàrl étaient bien des dépenses professionnelles"*. Il a précisé ne pas avoir *"réagi dans les délais pour faire une réclamation, c'est de ma faute en tant que gérant et je l'admets, cependant être puni une deuxième fois avec ce rappel d'impôt, ce n'est pas loyal"*.

Par décision du 20 septembre 2017, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation formée contre les rappels d'impôts pour les périodes fiscales 2014 et 2015. Il a notamment considéré que le fait de n'avoir pas formulé réclamation à l'encontre des taxations 2014 et 2015 de la société n'y changeait rien. Il a par ailleurs précisé que toutes les pièces produites au dossier le 26 juillet 2017 avaient été transmises à la Section des personnes morales pour examen, laquelle avait toutefois confirmé les reprises en cause.

F. Le 20 octobre 2017, B._____ et son épouse ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée en relevant pour l'essentiel que les mandats ayant donné lieu aux honoraires litigieux avaient été conclus au seul bénéfice de la société. Ils concluent également à l'octroi d'une indemnité *"pour frais administratif et abus de droit de CHF 1'000.-"*. A l'appui de leur recours, ils ont produit notamment une copie du courrier du 18 septembre 2017 précité dans lequel ce dernier atteste que *"tous les mandats dont vous m'avez confié la charge trouvent leur source dans vos activités professionnelles au sein de C._____ Sàrl, notamment les affaires suivantes: Banque Cantonale Fribourgeoise (F._____ SA), G._____ SA, H._____ SA, E._____ SA"*.

L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 25 octobre 2017, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 27 novembre 2017, le Service cantonal des contributions propose de rejeter le recours. Il relève notamment que selon sa section des personnes morales en charge de la taxation de la société, cette dernière n'a pas remis toutes les pièces justificatives nécessaires. De plus une partie de ces factures concernent le cadre pénal opposant le gérant à un tiers, de sorte que la Section des personnes morales a considéré ces frais comme n'étant pas justifiés et comme étant des prestations en faveur de l'associé.

Le 3 janvier 2018, B._____ et son épouse ont fait part de leurs contre-observations dans lesquelles ils maintiennent leurs conclusions.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

en droit

Procédure

1.

Le recours, posté le 20 octobre 2017 contre la décision du 20 septembre 2017, 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). De plus, 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 2017 104)

2.

2.1. Selon l'art. 20 al. 1^{bis} LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir d'ailleurs également l'art. 20 al. 1 LIFD).

2.2. Les avantages appréciables en argent provenant de participations sont le pendant des distributions dissimulées de bénéfice du côté de la société qui les effectue. Pour plus de clarté dans ce contexte, il convient de préciser que l'on utilise la notion d' "*avantage appréciable en argent*" lorsque l'on se place du point de vue du détenteur de parts, et le terme "*distribution dissimulée de bénéfice*" lorsqu'il s'agit de la société (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 20 n. 120).

Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (voir art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 traduit *in* RDAF 2012 II 299; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C_927/2013 du 21.05.2014 consid. 5.1; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; 2C_797/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.1, *in* StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41).

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice, ou avantage appréciable en argent, lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte

que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (voir par exemple ATF 140 II 88 consid. 4.1; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF [2C_927/2013](#) du 21 mai 2014 consid. 5.1; [2C_589/2013](#) du 17 janvier 2014, *in* Archives 82 482, RDAF 2014 II 78). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du "*Dealing at arm's length*"; ATF 140 II 88 consid. 4.1; [138 II 545](#) consid. 3.2; [138 II 57](#) consid. 2.2).

2.3. Une société octroie une distribution dissimulée de bénéfice à son actionnaire (ou son associé) lorsque celle-ci prend en charge ses dépenses privées (DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, ad art. art. 57, 58 n. 220 ss).

Tel est également le cas si une société dispose d'une créance en dommages-intérêts contre une personne chargée de sa gestion (art. 756 CO par renvoi de l'art. 827 CO pour les Sàrl) et qu'elle renonce à son exécution. Lorsqu'une personne morale peut se retourner, pour les prestations en réparation du dommage mises à sa charge, contre un organe ayant agi de manière fautive, elle réalise un rendement équivalent; l'effet de déduction fiscale lié au paiement de la réparation du dommage est donc compensé dans la même mesure dans le résultat. Mais si le recours échoue ou si la personne morale renonce à intenter action, elle continue à supporter cette charge. Pareille renonciation à recourir de la part de sociétés anonymes familiales exige alors que l'on examine si les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice en faveur d'une personne proche (par ex. contre un actionnaire directeur) sont réalisées (KOLLER, *Schadenersatzzahlungen als Geschäftskosten*, PJA 2003 p. 232 ss, 238 et références citées).

Comme les frais engagés dans la défense contre les demandes de dommages-intérêts sont en quelque sorte "accessoires" (KOLLER, p. 240), leur prise en charge par la société qui a renoncé à se retourner contre son organe peut elle aussi constituer une distribution dissimulée de bénéfice.

2.4. Dans le domaine des prestations appréciables en argent ou distributions dissimulées de bénéfice, les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent de la manière suivante: il incombe d'abord aux autorités fiscales d'apporter la preuve qu'il existe une disproportion manifeste entre une prestation de la société contribuable et la contre-prestation correspondante du bénéficiaire, et que la prestation de la société ne peut pas, totalement ou partiellement, être justifiée par l'usage commercial. A partir du moment où le fisc a démontré, sur la base d'une appréciation objective des faits, une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation, qui ne peut s'expliquer que par une distribution dissimulée de bénéfices, il appartient alors à la société contribuable ou au contribuable bénéficiaire de renverser cette présomption et de prouver le caractère commercialement justifié des diminutions de fortune. L'intention de la société de favoriser le bénéficiaire de la prestation peut en principe être présumée sans autre preuve de la part du fisc. En revanche, lorsqu'est litigieux le point de savoir s'il y avait une contrepartie à une prestation de la société, il appartient à la société ou au contribuable bénéficiaire d'établir l'existence de la contre-prestation et de supporter l'échec de cette preuve (StE 1989 B 72.13.22 n° 14 et références; voir aussi notamment arrêt TF [2C_85/2016](#) du 14 novembre 2016 consid. 5.2 et références citées).

3.

3.1. En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que les frais comptabilisés au titre d'honoraires pour conseils juridiques ne sont pas justifiés par l'usage commercial et constituent des frais privés

du recourant. Ce dernier fait valoir au contraire qu' "il ne s'agit aucunement d'un prélèvement diminuant le résultat, ces honoraires ont bien été engagés pour la société, dans le cadre de ses activités, B. _____ ne tirant aucun bénéfice personnel de ces frais, voir notamment le courrier de Maître I. _____ du 18 septembre 2017 (annexe 5 de la réclamation au Service Cantonal des Contributions). D'autre part, si un collaborateur extérieur de C. _____ Sàrl avait été dans la même situation dans le cadre d'une collaboration ou un mandat pour C. _____ Sàrl, celle-ci aurait engagé les mêmes frais, ce qui confirme que ce n'est pas un dividende dissimulé. Enfin, il est parfaitement incompréhensible de dire qu'il y a disproportion entre la prestation accordée et celle qui est faite en retour. Ces frais provenaient uniquement de mandat dont C. _____ Sàrl était à 100 % la bénéficiaire et non son organe de gestion. En outre, l'administration reconnaît elle-même que si C. _____ Sàrl n'a pas réclamé dans son chef, ceci ne change rien. Ceci veut dire qu'elle reconnaît implicitement que si les frais sont imputables à C. _____ Sàrl, ce qui est prouvé, ils ne peuvent pas être imputés à B. _____ malgré l'oubli de réclamation de C. _____ Sàrl".

En soutenant qu'il n'a tiré aucun bénéfice des honoraires pris en charge par la société C. _____ Sàrl, le recourant considère que les conditions de la réalisation d'une distribution dissimulée de bénéfice / de l'octroi d'une prestation appréciable en argent ne seraient pas réalisées. En pareil cas en effet, la société n'aurait pas fait de prestation à son gérant et actionnaire.

3.2. Pour répondre à la question de savoir si les frais de conseil juridique litigieux constituent une prestation appréciable en argent en faveur du recourant, il importe de déterminer si ce dernier a causé les frais pris en charge par la société C. _____ Sàrl parce qu'il a manqué à ses devoirs dans la gestion de la société.

Il convient par conséquent d'examiner les dépenses figurant dans le compte "6532 Honoraires pour conseil juridique". Selon les pièces produites au dossier (annexes 1 à 7 jointes à la réclamation et reproduites partiellement à l'appui du recours), ces reprises correspondent aux factures suivantes (hors TVA):

2014				
Annexe	CHF	Facturé le		Pièces produites
1	4'000.00	6.1.14	"Note de provision Affaire: B. _____ / J. _____"	Requête de conciliation du 27.2.12
	2'065.70	11.3.14	"Note d'honoraires et débours n° 00352 B. _____ et C. _____ Sàrl / J. _____"	
2	4'000.00	6.1.14	"Note de provision Affaire: B. _____ / procédure pénale"	Audiences du 26.3.14 au Ministère public central à Renens; Décision de la FINMA du 13.9.13
	5'000.00	20.2.14	"Demande de provision n° 00335 B. _____ / pénal (U. _____ SA)"	
	3'000.00	9.6.14	"Note de provision Affaire: B. _____ / procédure pénale"	
	5'000.00	21.11.14	"Demande de provision n° 00759 B. _____ / pénal (G. _____ SA)"	
6	690.00	30.4.14	Etablissement Pacte d'actionnaires	Confirmation du 21.7.17 de la société K. _____ SA
23'755.70				

2015				
Annexe	CHF	Facturé le		Pièces produites
5	1'246.30	9.2.15	"B. _____ / O.M. DENDERMONDE - KI/EC"	Jugement pénal du Tribunal de 1 ^{ère} instance de L. _____ du 20.10.15 Relevés de comptes 2009 de la banque M. _____ pour MM. N. _____, O. _____ et P. _____,
4	1'163.89	17.6.15	"Note d'honoraires n° 00930 du 3.2.15 Procès-verbal d'assemblée générale: modification du but / Conseils"	Extrait du grand livre de C. _____ Sàrl "Facture à faire à Q. _____"
7	5'631.81	22.6.15	"Note d'honoraires et débours no 01200 - Période du 28.4.15 au 22.6.15 B. _____ - Affaire pénale (H. _____ SA) - Recours au TF"	Convention fiduciaire entre C. _____ et R. _____ du 19.9.07 pour la société H. _____
2	5'530.35	19.11.15	"Note d'honoraires et débours intermédiaires n° 01444 - Période du 10.2.14 au 8.10.14 Affaire pénale (G. _____ SA)"	Audiences du 26.3.14 au Ministère public central à Renens; Décision de la FINMA du 13.9.13
3	1'550.80	18.11.15	"Note d'honoraires et débours intermédiaires n° 01441 - Période du 9.9.15 au 18.11.15 Affaire pénale pour 169 CP (E. _____ SA)" S'y ajoutent dans le compte "6551 Charges diverses":	
6	6'998.23	18.5.15	Chèque avec devis pour travaux d'aménagements rue de S. _____ à Paris [recte: 22'121.38]	Confirmation du 21.7.17 de la société K. _____ SA
	21'851.38			

3.2.1. A l'appui des deux notes d'honoraires (annexe 1) de CHF 4'000.- du 6 janvier 2014 et de 2'065.70 du 11 mars 2014 (hors taxe), le recourant a produit une requête de conciliation de la J. _____ du 27 février 2012 dans le cadre de l'action en paiement ouverte à son encontre et à l'encontre de la société C. _____ Sàrl. Cette action vise cinq notes de recouvrement en souffrance (CHF 39'483.30) pour un compte ouvert au nom de la société F. _____ SA (radiée d'office du registre du commerce en mars 2014), dont le recourant était l'un des trois administrateurs avec notamment T. _____ et dont la société C. _____ Sàrl s'était portée garante. Il ressort de dite requête de conciliation que: "9. *En date du 29 juin 2010, B. _____, au nom de F. _____ SA en sa qualité d'administrateur délégué, a requis la délivrance d'une carte de crédit pour entreprise (corporate card) en faveur de T. _____.* Cette requête a été acceptée." et que "18. *J. _____ estime que B. _____, qui, pour rappel était la seule personne à avoir accès au compte de F. _____ SA et qui était ainsi le seul à en connaître le solde, a agi en violation manifeste des règles de la bonne foi en affaires, en ne surveillant pas l'utilisation de la carte de crédit de T. _____ et en laissant le compte se mettre à découvert d'une telle façon. De ce fait, sa responsabilité est engagée*". Il apparaît donc que le comportement du recourant dénote d'une mauvaise gestion. La société C. _____ Sàrl pouvait prétendre à des dommages-intérêts, mais leur l'exécution était pour le moins problématique. Le recourant est en effet pratiquement le seul organe de dite société et il est clair qu'il n'allait pas agir contre lui-même. Dans ces circonstances, il convient d'admettre que ces deux dépenses (CHF 4'000.- et CHF 2'065.70, soit CHF 6'065.70) pour lesquelles la société C. _____ Sàrl n'a pas été indemnisée par le recourant constituent un avantage appréciable en argent. Leur reprise dans le chapitre privé du recourant et de son épouse est donc justifiée.

S'agissant des honoraires (annexe 2) comptabilisés pour un total de CHF 17'000.- en 2014, ils sont liés à une affaire ayant donné lieu à une décision de l'Autorité fédérale des marchés financiers (FINMA) concernant la société U. _____ SA, radiée d'office du registre du commerce en juin 2014, et domiciliée à l'adresse de la société C. _____ Sàrl jusqu'en juillet 2009. Dans cette affaire, la FINMA a constaté que le rôle du recourant "*s'est limité à domicilier U. _____ auprès de C. _____*". En ce sens, la procédure administrative contraignante ouverte à son encontre est suspendue" (point 76 de dite décision). Après qu'une plainte pénale a été ouverte à l'encontre de la société V. _____ SA (dont le recourant administrateur avec signature individuelle et la société E. _____ SA étaient actionnaires majoritaires en détenant respectivement 1 action et 98 actions sur 100; voir points 9 et 31 de la décision de la FINMA), cette procédure devant la FINMA a été suivie d'une procédure pénale ouverte devant le Ministère public du canton de Vaud pour escroquerie et blanchiment d'argent à l'encontre du recourant entendu comme prévenu et non pas de la société C. _____ Sàrl. Dans la mesure où la société C. _____ Sàrl est une entreprise dont la taille permet d'identifier l'organe ayant agi de manière délictueuse, sa responsabilité pénale dans cette affaire est subsidiaire (voir TRECHSEL/NOLL/PIETH, Schweizerisches Strafrecht - Allgemeiner Teil I, Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit, 2017, p. 168 ad art. 102 al. 1 du code pénal: CP; RS 311.0) par rapport à celle de cet organe, en l'occurrence le recourant. L'on retiendra donc que les conseils juridiques ont été dispensés au seul profit du recourant qui a mandaté un avocat pour sa défense. C'est pourquoi, les CHF 17'000.- d'honoraires précités représentent des frais privés du recourant engagés pour sa défense, de sorte que la reprise litigieuse doit être maintenue.

Pour la période fiscale 2014, l'autorité intimée a encore repris un dernier montant de CHF 690.- (annexes 6) représentant des émoluments facturés le 30 avril 2014 pour l'établissement d'un pacte d'actionnaires. Ce document est également mentionné dans un courrier du 21 juillet 2017 de la société K. _____ SA (dont le recourant était l'administrateur vice-président secrétaire avec signature individuelle jusqu'en juin 2016, et détenait 10 actions sur 100 lors de la période fiscale 2015 selon la lettre adressée à l'autorité intimée le 21 février 2017) qui confirme avoir été mandatée pour "*prendre contact avec un juriste pour réaliser un pacte d'actionnaires*" et qui confirme en outre que "*ces montants ont été globalisés dans une facture qui [lui] a été adressée personnellement le 14/10/2014*". Il convient d'admettre, au vu de la nature du travail ayant donné lieu à la facturation de ces honoraires, que ces derniers ne constituent pas des frais privés du recourant même s'ils n'ont pas été admis comme charge déductible du bénéfice imposable de la société C. _____ Sàrl. La reprise de ces CHF 690.- doit par conséquent être annulée.

3.2.2. En ce qui concerne la période fiscale 2015, le recourant a également comptabilisé des honoraires (annexe 5) totalisant CHF 1'246.30 pour une affaire pénale jugée en Belgique. Il a produit un jugement du Tribunal de 1^{ère} instance de L. _____ du 20 octobre 2015 duquel il ressort que le recourant, et non pas la société C. _____ Sàrl, a été condamné pour avoir fait partie d'une association formée dans le but d'attenter aux personnes ou aux propriétés, notamment le recel des chèques, l'escroquerie des bénéficiaires de ces chèques, et le blanchiment de ces bénéfices patrimoniaux (ad let. J du jugement précité). Même si parmi les autres personnes condamnées à cette occasion figurent trois clients de la société C. _____ Sàrl, comme le démontrent les relevés de comptes de la banque M. _____ pour l'année 2009 produits au dossier, il importe de rappeler que la responsabilité pénale de la société C. _____ Sàrl demeure subsidiaire comme cela a été déjà relevé dans le considérant 3.2.1 (§2) s'agissant de la procédure pour blanchiment d'argent. L'on retiendra par conséquent que les honoraires de

CHF 1'246.30 constituent également des frais privés du recourant ayant servi à rémunérer son défenseur et qu'ils doivent donc être imposés avec ses revenus comme prestation appréciable en argent.

Un montant de CHF 1'163.89 (annexe 4) a été repris dans le chapitre du recourant. Le recourant a produit à cet égard une note d'honoraires établie le 17 juin 2015 concernant un "*Procès-verbal d'assemblée générale: modification du but / Conseils*" en expliquant que ce montant devait être refacturé à la société Q. _____ SA, une société domiciliée chez C. _____ Sàrl et dont l'administrateur avec signature individuelle est le recourant. L'on retiendra, sur la base de ses documents, que ces honoraires ne constituent pas des frais privés du recourant. Ils ne doivent donc pas être ajoutés au revenu imposable des recourants même s'ils n'ont pas été admis comme charge déductible du bénéfice imposable de la société C. _____ Sàrl.

Au nombre des prestations appréciables en argent ayant donné lieu à une imposition dans le chapitre privé du recourant figure une note d'honoraires et débours d'un montant de CHF 5'631.81 (annexe 7) adressée au recourant uniquement pour une affaire pénale le concernant lui-même ainsi que la société H. _____ SA et qui a donné lieu à une procédure de recours au Tribunal fédéral. Le recourant expose que cette société a conclu une convention fiduciaire (produite au dossier) avec la société C. _____ Sàrl et qu'il ne s'agit donc pas d'une affaire personnelle. Comme pour les autres honoraires facturés pour des affaires pénales, ce montant de CHF 5'631.80 représente des frais privés du recourant engagés pour sa défense. Il s'agit donc également d'une prestation appréciable en argent accordée par la société C. _____ Sàrl.

L'autorité intimée a repris un montant de CHF 5'530.35 (annexe 2) facturé en 2015 pour l'affaire de blanchiment dont la procédure s'est déroulée devant la FINMA et le Ministère public du canton de Vaud. Cette reprise doit suivre le même sort que celui des honoraires de CHF 17'000.- facturés en 2014 (voir consid. 3.2.1., §2, plus avant) et doit donc être ajoutée au revenu imposable du recourant et de son épouse en tant que prestation appréciable en argent.

Le recourant a produit une note d'honoraires et débours intermédiaire adressée à la société C. _____ Sàrl pour la période du 9 septembre 2015 au 18 novembre 2015 de CHF 1'550.80 (annexe 3) pour une affaire pénale concernant la société E. _____ SA en relation avec l'art. 169 CP. Aux fins de démontrer qu'il s'agit d'une affaire avec la société C. _____ Sàrl et non pas d'une affaire personnelle, il renvoie simplement au courrier du 18 septembre 2017 de son avocat confirmant que le mandat qui lui a été confié trouve sa source dans les activités professionnelles du recourant au sein de la société C. _____ Sàrl. Là encore, comme pour les autres honoraires facturés pour des affaires pénales, l'on retiendra qu'il s'agit de conseils juridiques dispensés au seul profit du recourant. Les frais y-relatifs sont des dépenses privées et leur prise en charge par la société C. _____ Sàrl constitue une prestation appréciable en argent devant être ajoutée au revenu imposable du recourant et de son épouse.

Quant aux CHF 6'998.23 (€ 6'794.40) payés par chèque le 19 mai 2015 à la Société W. _____ à X. _____ par le biais de la société D. _____ Sàrl, pour un devis établi à Paris le 18 mai 2015 concernant des travaux d'aménagement à la rue de S. _____ à Paris selon le recourant (annexe 6), il ne s'agit pas d'honoraires pour conseil juridique mais de frais inscrits dans le compte "6551 Charges diverses". Le recourant renvoie au courrier du 21 juillet 2017 de la société K. _____ SA, selon lequel le document du 18 mai 2015 concerne l'une de ses filiales, la société D. _____ Sàrl pour sa succursale de Paris. Dans la mesure où le courrier du 21 juillet 2017 a

été établi par une société dont le recourant était l'administrateur vice-président secrétaire avec signature individuelle jusqu'en juin 2016, l'on ne saurait exclure qu'il s'agit d'un document de complaisance. Cela étant, même si le devis du 18 mai 2015 est adressé au seul recourant et que la charge a été refusée à juste titre faute de pièce justificative lors de la taxation de C. _____ Sàrl, il n'est pas établi que les CHF 6'998.23 en question ont été payés pour des travaux d'aménagement effectués sur un bien appartenant au recourant. Par conséquent, l'on ne saurait conclure à l'octroi d'une prestation appréciable en argent en faveur du recourant quand bien même cette charge n'a pas été admise en déduction du bénéfice imposable de la société C. _____ Sàrl.

3.2.3. Les frais précités, pour la part qui représente soit l'avantage de ne pas avoir dû indemniser la société C. _____ Sàrl pour le dommage causé dans sa mauvaise gestion, soit des dépenses privées du recourant (CHF 23'066.- en 2014 et CHF 13'689.- en 2015), constituent des prestations appréciables en argent en faveur du gérant. Ils ont été pris en charge par la société C. _____ Sàrl sans que celle-ci n'ait obtenu de contre-prestation correspondante. Ces paiements ne s'expliquent que par le fait que le recourant dirigeait seul la société, et celle-ci n'aurait pas assumé une telle prise en charge à l'égard de tierces personnes. Ils doivent donc être ajoutés au revenu imposable du recourant et de son épouse dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt qui a été ouverte à leur encontre.

3.3. Dans un deuxième grief, les recourants font valoir que s'il n'y a rien à redire sur le rejet des honoraires dans le chef de la société faute d'avoir réclamé dans les délais, la taxation dans leur chapitre personnel s'apparente en revanche à une "*deuxième peine tout à fait injustifiée*".

Si la prestation appréciable en argent n'a été imposée ni auprès de la société de capitaux, ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle de l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD en ce qui concerne la société effectuant la prestation, des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD en ce qui concerne l'actionnaire qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique, respectivement de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD dans le cas où la participation est détenue par une personne morale. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (voir notamment arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.4 et les références citées).

En l'espèce, conformément à la jurisprudence précitée, le recourant doit être imposé sur les prestations appréciables en argent dont il a bénéficié indépendamment du fait que ces montants ont déjà été soumis à l'impôt sur le bénéfice. Il ne saurait se prévaloir d'une double peine dès lors qu'il est lui-même un sujet fiscal distinct de sa société.

4.

4.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis dans le sens des considérants.

4.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des

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

En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants des frais réduits; ceux-ci sont fixés à CHF 400.-.

4.3. Même si le recours est partiellement admis, il n'est pas alloué de dépens dans la mesure où les recourants ne sont pas représentés (art. 137 al. 1 CPJA).

Impôt cantonal (604 2017 105)

5.

5.1. En droit cantonal aussi, l'art. [21](#) al. 1^{bis} LICD prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital actions ou du capital-social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir aussi art. 21 al. 1 let. c LICD et art. [7](#) al. 1 LHID; RS 642.14).

5.2. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 et 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé.

6.

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

6.2. Conformément à l'art. 131 [CPJA](#), en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. [2](#) Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants des frais réduits; ceux-ci sont fixés à CHF 400.-.

6.3. Même si le recours est partiellement admis, il n'est pas alloué de dépens dans la mesure où les recourants ne sont pas représentés (art. 137 al. 1 CPJA).

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 2017 104)

1. Le recours est partiellement admis.

Pour la période fiscale 2014, la reprise de CHF 690.- est annulée, la reprise globale pour cette période fiscale s'élevant ainsi à CHF 23'066.- au lieu de CHF 23'755.70.

Pour 2015, les reprises de CHF 1'163.89 et CHF 6'998.23 (€ 6'794.40) sont annulées, la reprise globale pour cette période fiscale s'élevant ainsi à CHF 13'689.- au lieu de CHF 21'851.38.

2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par ceux-ci.
3. Il n'est pas alloué de dépens.

II. Impôt cantonal (604 2017 105)

4. Le recours est partiellement admis.

Pour la période fiscale 2014, la reprise de CHF 690.- est annulée, la reprise globale pour cette période fiscale s'élevant ainsi à CHF 23'066.- au lieu de CHF 23'755.70.

Pour 2015, les reprises de CHF 1'163.89 et CHF 6'998.23 (€ 6'794.40) sont annulées, la reprise globale pour cette période fiscale s'élevant ainsi à CHF 13'689.- au lieu de CHF 21'851.38.

5. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par ceux-ci.
6. Il n'est pas alloué de dépens.

III. Notification.

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

La fixation 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 17 septembre 2018/eri

Le Président:

La Greffière-rapporteure: