



**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 2018 49
604 2018 50

Arrêt du 25 mars 2019

Cour fiscale

Composition

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

Parties

A._____ et B._____, **recourants**, représentés par Fidusar SA

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques – taxation d'office – estimation des salaires versés par deux sociétés détenues par les contribuables

Recours du 30 mai 2018 contre la décision sur réclamation du 1er mai 2018 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2016

considérant en fait

A. Les époux A. _____ (la recourante) et B. _____ (le recourant) sont domiciliés à C. _____.

Ils détiennent la totalité des actions de la société anonyme D. _____ SA, dont le but statutaire est l'exploitation d'établissements dentaires et toutes activités y relatives, la gestion financière et administrative de tels établissements, ainsi que toutes prestations de service et commerciales ressortant du domaine médico-dentaire. Jusqu'au 23 août 2018, le recourant était administrateur unique de cette société, avec signature individuelle. Depuis cette date, c'est la recourante qui occupe la même fonction, également avec signature individuelle (voir extrait du registre du commerce, avec radiations, consulté sur www.fr.ch/rc à la date de l'arrêt).

Le recourant était par ailleurs unique associé gérant de la société à responsabilité E. _____ Sàrl en liquidation, dont la faillite a été prononcée le 5 novembre 2018 et dont le but statutaire comprenait tous travaux dans le domaine de l'hygiène et de la désinfection, ainsi que le commerce de tous produits y relatifs (voir extrait du registre du commerce, avec radiations, consulté sur www.fr.ch/rc à la date de l'arrêt).

B. Pour la période fiscale 2016, les recourants n'ont déposé leur déclaration d'impôt ni dans le délai échéant le 30 juin 2017 et prolongé à leur demande jusqu'au 15 décembre 2017, ni suite à la sommation qui leur a été adressée le 11 janvier 2018.

Par taxation d'office du 16 mars 2018 concernant la période fiscale 2016, le Service cantonal des contributions a notamment retenu que la recourante avait réalisé un revenu d'activité lucrative dépendante de CHF 101'834.45 au service de D. _____ SA et que le recourant avait quant à lui obtenu un revenu de CHF 56'790.- de son activité dépendante auprès de E. _____ Sàrl. Il s'est basé sur les certificats de salaire qui avaient été établis respectivement le 8 février 2017 et le 3 février 2017 par les sociétés concernées.

C. Agissant par leur fiduciaire le 16 avril 2018, les recourants ont formé réclamation à l'encontre de la taxation d'office précitée.

En lien avec la seule question restant litigieuse dans la présente procédure, ils ont d'abord invoqué le fait que leur fiduciaire précédente, qui était également celle de leurs sociétés, avait fixé leurs salaires en se basant sur un programme de salaires, sans aucune explication et sans leur accord.

Ils ont ensuite affirmé qu'après discussion avec leur nouvelle fiduciaire et étude des relevés bancaires, ils avaient constaté que les prélèvements effectifs constituant des salaires pour l'année 2016 correspondaient en réalité à des montants nets de CHF 88'350.- versés par D. _____ SA et CHF 27'650.- versés par E. _____ Sàrl.

Ils ont encore ajouté que leur nouvelle mandataire était pour le moment dans l'impossibilité de démontrer ces salaires au niveau comptable, la comptabilité 2016 de E. _____ Sàrl n'ayant pas été établie et celle de D. _____ SA n'ayant été saisie que partiellement.

D. Par décision du 1^{er} mai 2018, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation sur deux points qui ne sont plus litigieux dans la présente procédure. S'agissant des salaires versés par D. _____ SA et E. _____ Sàrl, il a par contre maintenu les montants

fixés par taxation d'office. A cet égard, il a précisé que ces employeurs lui ont dûment adressé les certificats de salaire concernant les recourants pour 2016 et que les relevés bancaires fournis en procédure de réclamation ne suffisaient pas à démontrer clairement que les salaires effectivement perçus étaient différents des montants annoncés par les employeurs.

E. Par recours du 30 mai 2018 interjeté par leur mandataire auprès du Tribunal cantonal, les recourants contestent la décision sur réclamation et concluent en substance à ce que leur taxation soit modifiée dans le sens que leurs revenus d'activité lucrative dépendante soient fixés aux montants respectifs de CHF 88'350.- et CHF 27'650.- déjà mentionnés en procédure de réclamation.

Tout en admettant qu'ils sont responsables des manquements de leur fiduciaire précédente, ils affirment une nouvelle fois que les montants qu'ils ont effectivement prélevés dans les sociétés D. _____ SA et E. _____ Sàrl ne correspondent pas aux salaires figurant sur les certificats de salaire 2016 produits par celles-ci. Ils expliquent cette différence par le fait que leur fiduciaire précédente avait établi des salaires provisoires sans tenir compte de la capacité financière des sociétés à faire face au versement de tels montants. Or, ce sont ces salaires provisoires qui ont été reportés dans les certificats de salaire.

L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 5 juin 2018 a été déposée dans le délai imparti.

F. Dans ses observations du 11 juillet 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

A l'appui de sa position, il reprend pour l'essentiel l'argumentation développée dans la décision sur réclamation. Il ajoute que les déclarations d'impôt 2016 pour D. _____ SA et E. _____ Sàrl n'ont pas non plus été déposées et que ces deux sociétés ont également fait l'objet de taxations d'office, celles-ci n'ayant par ailleurs pas fait l'objet de réclamation. Il termine en indiquant qu'en l'état du dossier et en l'absence de comptabilité établie pour les deux sociétés en question, il lui est impossible de savoir si une partie des salaires n'a pas été versée soit sur d'autres comptes bancaires que ceux produits par les recourants, soit de quelque autre manière.

L'Administration fédérale des contributions a quant à elle renoncé à se déterminer.

Les observations du 11 juillet 2018 ont été communiquées aux recourants, pour information.

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

en droit

Impôt fédéral direct (604 2018 49)

1.

Le recours, déposé le 30 mai 2018 contre une décision sur réclamation du 1^{er} mai 2018, l'a été 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). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2.

2.1. Conformément à l'art. 123 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). Le contribuable doit 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).

2.2. Selon 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. Le prononcé d'une taxation d'office suppose ainsi l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt TF 2C_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700).

2.3. 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 s'agit d'une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation. Cette particularité 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. Dans ces conditions, il est justifié que le contribuable ne puisse simplement mettre en doute l'estimation opérée, mais qu'il doive au contraire prouver que la taxation ne correspond pas à la situation réelle (ATF 131 II 548 consid. 3.3; 123 II 548; arrêt TF 2A.39/2004 du 29 mars 2005, traduit in RDAF 2005 II p. 564, consid. 5 et 5.1; arrêt TA FR 604 2008 51 du 26 juin 2009 consid. 3b).

2.3.1. 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).

2.3.2. 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, 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 (arrêt TC FR 604 2014 93 du 2 février 2016 consid. 3c et les références citées).

3.

En l'espèce, les recourants ont été dûment sommés le 11 janvier 2018 de déposer leur déclaration d'impôt. Or, ils n'ont pas donné suite à cette injonction. C'est dès lors à juste titre et après avoir notifié la sommation préalable que le Service cantonal des contributions a procédé à sa taxation d'office par avis du 16 mars 2018.

3.1. 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 du présent recours si cette taxation d'office est manifestement inexacte.

Compte tenu des conclusions formulées dans le recours, cet examen limité à l'inexactitude manifeste porte sur la fixation des revenus réalisés par les recourants dans leurs activités au service des sociétés D. _____ SA et E. _____ Sàrl.

3.2. S'agissant d'abord du revenu réalisé par la recourante, il faut d'emblée constater qu'au moment d'effectuer la taxation d'office en date du 16 mars 2018, le Service cantonal des contributions ne disposait pas d'autre élément pour estimer ce revenu que le certificat de salaire produit par l'employeur, D. _____ SA. En l'absence de toute déclaration des contribuables, le fait de reprendre le montant de CHF 101'834.45 ressortant du certificat de salaire procédait à l'évidence d'une appréciation consciencieuse de la situation.

3.2.1. Pour tenter de démontrer que ce montant est manifestement inexact, les recourants se réfèrent d'abord à un document intitulé « mouvements de compte » portant sur un compte personnel de la recourante auprès de la banque F. _____ AG. Il semble que ce document soit un récapitulatif de tous les versements que la recourante a reçus de la société D. _____ SA entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2016.

Or, il ne peut être tenu comme établi que ce récapitulatif comprenne tous les versements ou autres éléments correspondant au salaire perçu par la recourante pour l'année 2016. En effet, comme le relève le Service cantonal des contributions, il n'est pas exclu que des éléments de salaire aient été versés soit sur d'autres comptes bancaires, soit de quelque autre manière. Il est également possible qu'une partie de la rémunération pour l'année 2016 ait été versée au début de l'année 2017 ou qu'elle ait été comptabilisée dans les comptes de la société, sans être effectivement versée. Enfin, la portée déterminante du document en question est également relativisée par le constat qu'il comprend trois écritures relatives à des virements de CHF 13'000.- au total certes effectués en janvier et février 2016, mais qui semblent concerner des salaires pour l'année 2015

(voir mentions « salaire partiel sept. 2015 », « salaire partiel oct. 2015 » et « salaire partiel dec. 2015 »).

3.2.2. En procédure devant le Tribunal cantonal, les recourants produisent ensuite dans le même but des documents qui semblent être des extraits d'une comptabilité de la société D. _____ SA établie pour 2016. Le premier de ces extraits concerne un compte « 50000 Salaires bruts » qui mentionne au dernier jour de chaque mois le salaire brut dû à la recourante, pour un total de CHF 110'500.-, avec toutefois une écriture au 31 décembre 2016 intitulée « correction salaire brut 2016 [recourante] » réduisant le montant précité de CHF 14'340.- sans autre précision. Le second extrait porte sur le compte courant de la recourante (compte 20100) et fait état, dans la colonne débit, de l'écriture correspondant à la correction du salaire, augmentant de CHF 14'340.- le solde de ce compte.

Ces pièces qui semblent être tirées d'une comptabilité qui n'est pour le reste pas produite ne remettent pas en cause que le salaire net imposable de la recourante correspond au montant CHF 101'834.45 retenu par la taxation d'office. Elles paraissent en effet plutôt mettre en évidence que ce n'est que dans un deuxième temps, lors de la reprise de la comptabilité par la nouvelle fiduciaire des recourants au mois d'avril 2018, que celle-ci s'est rendue compte que les prélèvements effectifs de la recourante durant l'année 2016 étaient inférieurs à ce montant, ce qui a conduit à l'écriture « corrective » portant sur CHF 14'340.-. Or, il est douteux qu'une telle correction après coup du montant du salaire déjà formalisé plus d'une année auparavant dans un certificat de salaire soit admissible, d'autant plus lorsqu'elle intervient comme en l'espèce dans le contexte où l'employeur est une société contrôlée par l'époux de la travailleuse. On peut encore rappeler à cet égard que le salaire acquis par un dirigeant d'une société pour une année déterminée ne doit pas forcément correspondre aux prélèvements effectués par celui-ci durant l'année en question. A titre d'exemple, une partie du salaire peut être simplement comptabilisée dans le compte courant du salarié concerné. De même, certains prélèvements comptabilisés au début d'une année peuvent constituer des salaires relatifs à l'année précédente.

3.2.3. Enfin, les recourants joignent également à leur recours un nouveau certificat de salaire établi le 16 avril 2018 par la société D. _____ SA pour l'année 2016, mentionnant un salaire brut annuel de CHF 96'160.- (soit CHF 14'340.- de moins que le montant de CHF 110'500.- figurant sur le premier certificat) et un salaire net annuel de CHF 88'350.- (au lieu du montant de CHF 101'834.45 repris dans la taxation d'office). Dans la ligne de ce qui a été discuté ci-dessus en lien avec les extraits de compte produits, la valeur probante d'un tel certificat, établi après coup par une société contrôlée par l'époux de la travailleuse doit être fortement relativisée. Ce certificat de salaire est dès lors lui aussi insuffisant pour établir que le montant du revenu de la recourante retenu dans la taxation d'office serait manifestement inexact.

3.3. Concernant ensuite le revenu réalisé par le recourant dans son activité auprès de la société E. _____ Sàrl, il doit également être constaté qu'au moment d'effectuer la taxation d'office en date du 16 mars 2018, le Service cantonal des contributions ne disposait pas d'autre élément pour estimer ce revenu que le certificat de salaire produit par l'employeur. En l'absence de toute déclaration des contribuables, le fait de reprendre le montant de CHF 56'790.- ressortant du certificat de salaire procédait dès lors dans ce cas aussi d'une appréciation consciencieuse de la situation.

3.3.1. Les recourants tentent de démontrer que ce montant est inexact en se référant d'abord à un document intitulé « mouvements de compte » portant cette fois sur un compte courant de la

société E. _____ Sàrl auprès de la banque F. _____ AG. Il semble que ce document soit un récapitulatif de tous les versements effectués par celle-ci en faveur du recourant entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2016.

Or, à l'image de ce qui a été retenu ci-dessus pour le salaire de la recourante, il n'est pas exclu que des éléments de salaire aient été versés soit sur d'autres comptes bancaires, soit de quelque autre manière. Il est également possible qu'une partie de la rémunération pour l'année 2016 ait été versée au début de l'année 2017 ou qu'elle ait été comptabilisée dans les comptes de la société, sans être effectivement versée. La force probante de ce document doit ainsi être fortement relativisée.

3.3.2. En procédure devant le Tribunal cantonal, les recourants produisent ensuite dans le même but des documents qui seraient des extraits d'une comptabilité de la société E. _____ Sàrl SA établie pour 2016. Le premier de ces extraits concerne un compte « 5200 Salaires» qui se limite, pour chaque collaborateur de la société, à une seule écriture au 31 décembre, portant a priori sur l'ensemble du salaire brut versé durant l'année, soit un montant de CHF 31'568.57 pour le recourant. Le second extrait porte sur le compte courant de celui-ci (compte 2450) et fait état d'une écriture dans la colonne crédit, également au 31 décembre, portant sur un montant de CHF 27'750.- correspondant au salaire [net] du recourant.

Ces pièces qui semblent être tirées d'une comptabilité à tout le moins lacunaire et qui n'est pour le reste pas produite ne remettent pas en cause que le salaire net imposable du recourant correspond au montant CHF 56'790.- retenu par la taxation d'office. Comme pour le salaire de la recourante (ci-dessus consid. 3.2.3), elles paraissent en effet plutôt mettre en évidence que ce n'est que dans un deuxième temps, lors de la reprise de la comptabilité par la nouvelle fiduciaire des recourants au mois d'avril 2018, que celle-ci s'est rendue compte que les prélèvements effectifs du recourant durant l'année 2016 étaient largement inférieurs à ce montant, ce qui a conduit aux deux écritures précitées, portant sur des montants globaux difficilement contrôlables et non justifiés par pièce.

3.3.3. Enfin, les recourants joignent également à leur recours un nouveau certificat de salaire établi le 16 avril 2018 par la société E. _____ Sàrl pour l'année 2016, mentionnant un salaire brut annuel de CHF 31'568.- et un salaire net annuel de CHF 27'750.- (au lieu du montant de CHF 56'790.- repris dans la taxation d'office). Or, il est douteux qu'une telle correction après coup du montant du salaire déjà formalisé plus d'une année auparavant dans un certificat de salaire soit admissible, d'autant plus lorsqu'elle intervient comme en l'espèce dans le contexte où le travailleur contrôle la société qui l'emploie. Ce certificat de salaire est dès lors lui aussi insuffisant pour établir que le montant du revenu du recourant retenu dans la taxation d'office est manifestement inexact.

3.4. En résumé, il ressort de ce qui précède que les éléments apportés par les recourants ne prouvent pas le caractère manifestement inexact des montants taxés d'office au titre de revenu de leurs activités lucratives dépendantes respectives.

Le recours sera dès lors intégralement rejeté et la décision attaquée confirmée.

4.

4.1. A teneur 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, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge des recourants qui succombent. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 400.-.

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

II. Impôt cantonal (604 2018 50)

5.

Le recours, déposé le 30 mai 2018 contre une décision sur réclamation du 1^{er} mai 2018, l'a été 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 juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

6.

6.1. Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, notamment l'obligation de remplir sa déclaration de manière conforme à la vérité et complète (art. 157 al. 2 LICD).

Le contribuable doit 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. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LHID).

6.2. En droit cantonal harmonisé, les art. 164 al. 2 et 176 al. 3 LICD concernant respectivement le principe de la taxation d'office et les conditions auxquelles celle-ci peut faire l'objet d'une réclamation, ont un contenu identique à celui des art. 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD (voir également les art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID). Les références à la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal.

6.3. En présence de règles similaires, le raisonnement mené au consid. 3 concernant l'impôt fédéral direct vaut également pour l'impôt cantonal.

Partant, le recours formé en droit cantonal sera également intégralement rejeté et la décision attaquée confirmée.

7. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge des recourants qui succombent. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 400.-.

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

la Cour arrête:

Impôt fédéral direct (604 2018 49)

1. Le recours est rejeté.
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

Impôt cantonal (604 2018 50)

3. Le recours est rejeté.
4. 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.

Notification

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 25 mars 2019/msu

Le Président :

La Greffière :