



**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 62

604 2018 63

## **Arrêt du 20 mars 2019**

### **Le Président de la Cour fiscale**

Composition

Président : Marc Sugnaux  
Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

Parties

**A. \_\_\_\_\_, recourant,**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

Objet

Impôt sur le revenu; examen d'un avantage appréciable en argent imposé auprès d'un associé gérant avec signature individuelle également conseiller indépendant; loyer privé; comptabilité modifiée

Recours du 2 juillet 2018 contre la décision sur réclamation du 11 juin 2018 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_, né en 1951, est divorcé et retraité. Il exerce une activité lucrative indépendante de conseiller d'entreprise et est également l'associé gérant avec signature individuelle de la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl dont le siège se situe à C. \_\_\_\_\_. Il détient les 20 parts du capital nominal de CHF 20'000.- de cette entreprise spécialisée dans la fourniture de tous biens (matériels hardware et software) et services dans le domaine de l'informatique, vente de produits et de services liés à Internet ainsi que toutes affaires connexes, selon l'inscription au registre du commerce disponible sur internet ([www.zefix.ch](http://www.zefix.ch) consulté à la date de l'arrêt).

Pour la période fiscale 2016, alors qu'il était encore domicilié dans le canton de Fribourg, à D. \_\_\_\_\_, A. \_\_\_\_\_ a notamment déclaré, le 24 novembre 2017, un revenu d'activité indépendante de CHF 14'797.-.

Par taxation ordinaire du 17 mai 2018, le Service cantonal des contributions a augmenté le revenu d'activité indépendante à CHF 15'847.- (code 1.210). Il a par ailleurs ajouté au revenu déclaré un montant de CHF 4'200.- au titre de placements de capitaux (code 3.220). L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. \_\_\_\_\_ pour 2016 a été fixé à CHF 1'695.30 sur la base d'un revenu de CHF 28'865.-, et son impôt fédéral direct à CHF 161.55 pour un revenu imposable de CHF 35'068.-, aucun impôt sur la fortune n'étant prélevé. Il a précisé ce qui suit :

*"1210 Correction du revenu après dissolution complète des passifs transitoires au 01.01.16 et reprise des charges privées (impôts).*

3220 (...).

*Selon une communication de notre section des personnes morales résultant de la taxation de la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl, une reprise de CHF 4'200.00 en tant que part privée au loyer est à considérer comme distribution dissimulée de dividende. La réduction pour participation est ajoutée au code 4.170".*

B. Le 30 mai 2018, A. \_\_\_\_\_ a formé réclamation en expliquant qu'il avait déposé la déclaration de la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl le 28 août 2017 en sa qualité d'associé gérant unique, qu'il avait reçu une demande de renseignements et de documents en date du 17 novembre 2017, que plusieurs échanges verbaux et écrits avaient eu lieu et qu'une taxation comportant des reprises de CHF 4'200.- pour le loyer privé et de CHF 1'150.- sur la provision pour impôts avait été notifiée [à la société] le 11 décembre 2017 malgré les explications données. Il a ajouté que la comptabilité 2016 avait été corrigée, la reprise de CHF 4'200.- figurant au débit de son compte-courant détenu dans la société, et que le secteur des personnes morales avait été informé de ces modifications. Il a ensuite exposé qu'il était *"la seule ressource humaine des deux entités"* (pour son activité de conseiller d'entreprise indépendant et pour l'activité de la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl), les deux comptabilités étant complémentaires, et que sa comptabilité avait donc été modifiée aussi, également après divers échanges verbaux et écrits transmis au secteur des indépendants. Il a encore relevé ce qui suit : *"De tout ceci, rien n'a été pris en considération, puisque j'ai reçu une sommation datée du 18.12.2017 me réclamant les documents déjà transmis. Pour mémoire, mes participations sont de Frs 2'430,00 (4'050 km) pour les frais de véhicules, Frs 1'800,00 pour les frais de tél., internet, etc., Frs 2'370,00 pour les frais de représentation, et Frs 4'200,00 pour le loyer de D. \_\_\_\_\_, soit au total Frs 10'800,00. Le secteur des indépendants effectue une " re-*

*reprise " de participation privée au loyer par Frs 4'200,00, et ne prend pas en considération la comptabilité établie".*

En date du 11 juin 2018, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de A.\_\_\_\_\_. Il a indiqué pour l'essentiel que la remise d'un bilan modifié après le dépôt de la déclaration d'impôt est en principe sans effet dans la mesure où les comptes annuels tenus conformément au droit commercial déploient un effet obligatoire. S'agissant du revenu de l'activité indépendante, il a observé que même si les critères permettant de reconnaître au contribuable le statut d'indépendant n'étaient pas tous remplis, le revenu de cette activité avait été arrêté sur la base du revenu ressortant de la comptabilité jointe à la déclaration fiscale 2016 par CHF 14'797.- auquel ont été ajoutées une extourne des passifs transitoires de CHF 990.- et la reprise de CHF 60.- de charges d'impôts privés, ce qui représentait un total de CHF 15'847.-. Quant aux CHF 4'200.- imposés sous la rubrique "*Placements commerciaux*", ils ont été ajoutés au revenu déclaré sur la base d'une communication du réviseur en charge de la taxation de la société précitée (dont la taxation n'avait pas été contestée), dans laquelle ce montant était qualifié d'avantage appréciable en argent (bénéficiant de l'imposition privilégiée des dividendes).

C. Par acte posté le 2 juillet 2019, A.\_\_\_\_\_ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Il conclut à l'admission de son recours contre "*la décision du SCC du 11.06.2018 ainsi que la fiscalité déloyale pratiquée par l'Etat de Fribourg et les conséquences potentielles que cela représente envers ses contribuables* :

- 1) *que je n'ai pas effectué une distribution dissimulée de dividende de Frs 4'200 dont m'accuse le SCC;*
- 2) *que mon statut d'indépendant reste parfaitement justifié contrairement aux allégations du SCC;*
- 3) *que les comptabilités que j'ai établies pour B.\_\_\_\_\_ Sàrl et E.\_\_\_\_\_ répondent aux obligations imposées pour ces types d'activités et que les bénéfices déclarés sont probants et non frauduleux contrairement à ce que laisse sous-entendre le SCC;*
- 4) *que le SCC doit établir une taxation pour cette période fiscale sur la base de la déclaration corrigée;*
- 5) *que le SCC doit transmettre la nouvelle taxation aux autorités auxquelles il a transmis sa décision, savoir à la Commune de D.\_\_\_\_\_ ainsi qu'à la Caisse cantonale de compensation (assujettissement et prestations), à ma connaissance;*
- 6) *que le SCC doit supporter les frais de la présente procédure ainsi que le préjudice moral et civil qu'il m'a causé;*
- 7) *que le SCC doit informer les autorités concernées, savoir que l'Etat de Fribourg pratique une fiscalité déloyale, que les lois qu'il a promulguées soutiennent cette pratique, et que cette pratique cause des préjudices importants à la majorité de ses contribuables;*
- 8) *qu'une réserve soit admise par la Cour fiscale du Tribunal cantonal sur une dénonciation potentielle au plan national et international de la fiscalité déloyale qui est pratiquée par l'Etat de Fribourg, dont les conséquences peuvent s'avérer lourdes de conséquences envers la Confédération Suisse".*

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 4 juillet 2018, a été déposée dans le délai impart.

Le Service cantonal des contributions a déposé ses observations le 23 août 2018, dans le délai prolongé à cet effet. Il propose de rejeter le recours.

Le 18 septembre 2018, A. \_\_\_\_\_ a communiqué au Tribunal cantonal qu'il avait déménagé dans le canton de Vaud et a fait part de diverses considérations sur les pratiques fiscales et sociales de l'Etat de Fribourg.

Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au Service cantonal des contributions le 19 septembre 2018.

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

## en droit

### Procédure

1.
  - 1.1. Le recours, posté le 2 juillet 2018 contre la décision du 11 juin 2018, 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.
  - 1.2. Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c CPJA, 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 LICD, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000.-, comme en l'espèce.
  - 1.3. Les conclusions du recours relatives à la pratique fiscale des autorités fribourgeoises sont irrecevables dans la mesure où il s'agit de critiques formulées en termes généraux sans lien avec la décision attaquée.

### Impôt fédéral direct (604 2018 62)

2.
  - 2.1. Selon l'art. 20 al. 1<sup>bis</sup> 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. Lorsqu'il apparaît que les dépenses sont partiellement liées à l'activité de l'entreprise, celle-ci seront alors déductibles à concurrence de cette part commerciale (DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd. 2017, art. art. 57, 58 n. 220 s.). La Cour fiscale a ainsi jugé encore récemment que la prise en charge de frais privés par une Sàrl, en particulier des frais de loyer et autres charges de l'épouse du gérant, était constitutive d'une distribution dissimulée de bénéfice dès lors qu'il n'était pas démontré que cette société avait installé des bureaux dans l'appartement dont elle avait assumé le loyer (arrêt TC FR 604 2017 79/80 du 4 juillet 2018 consid. 4.3).

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).

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, le recourant s'oppose à l'imposition du montant de CHF 4'200.- qui a été ajouté à son revenu imposable au titre de distribution dissimulée / avantage appréciable en argent en exposant notamment que la moitié du loyer repris dans les comptes de la Sàrl doit figurer dans les charges comptabilisées pour son activité indépendante (dont il précise qu'elle est connue depuis plusieurs années, la Sàrl étant quant à elle restée longtemps en sommeil) au motif qu'il traite plus de 400 dossiers dans ce bureau.

L'autorité intimée explique de son côté, dans ses observations sur le recours, que dans la mesure où le chiffre d'affaire de la raison individuelle provient uniquement d'honoraires facturés à la Sàrl du recourant, les critères requis pour l'obtention du statut d'indépendant ne sont pas tous remplis. Cela étant, elle précise qu'elle a tenu compte du revenu de l'activité indépendante ressortant de la comptabilité remise avec la déclaration fiscale 2016. Et d'ajouter qu'en procédure de taxation, le recourant l'avait informée par courriel du 24 novembre 2017 que "*l'entier du loyer payé pour le studio (soit Fr. 8'400.-) sis à F.\_\_\_\_\_ à D.\_\_\_\_\_ avait été mis en charge dans la comptabilité de B.\_\_\_\_\_ Sàrl (et qu'antérieurement la charge était répartie à hauteur de 50% pour B.\_\_\_\_\_ Sàrl et 50% dans la comptabilité de l'activité indépendante)*". C'est pourquoi, compte tenu du fait qu'il s'agit également du domicile privé du recourant, elle a estimé que la charge commerciale y relative correspondait à 50% (et non 100%) et elle a corrigé dans ce sens la taxation de la Sàrl pour la période fiscale 2016.

3.2. L'on retiendra en l'occurrence que le loyer annuel de CHF 8'400.- a été versé pour la location d'un studio avec place de parc extérieure à F.\_\_\_\_\_ à D.\_\_\_\_\_ au nom de "G.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ à D.\_\_\_\_\_" selon la copie du contrat de bail produit à l'appui du recours. Ce studio situé à la même adresse que celle du domicile du recourant était donc aussi le logement de ce dernier en 2016 de sorte que le loyer comportait non seulement une part commerciale mais également une part privée. L'autorité intimée a fixé chacune de ces deux parts à 50 % du total du loyer, en se basant sur les déclarations du recourant envoyées par le courriel du 24 novembre 2017 précité.

Le fait que le recourant ait travaillé à domicile en tant qu'indépendant ne justifie pas que le loyer du studio soit aussi comptabilisé en partie dans les charges de la raison individuelle. C'est bien la Sàrl du recourant qui lui a versé la totalité des CHF 15'000.- d'honoraires encaissés dans le cadre de son activité de conseiller en 2016, comme l'indiquent tant la facture du recourant le 31 décembre

2016 adressé à la Sàrl et figurant au dossier de cette dernière, que le compte de pertes et profits de l'activité indépendante joint à la déclaration d'impôt du recourant du 24 novembre 2017. Par conséquent, il apparaît que le bureau situé au domicile du recourant a été utilisé pour une seule et même activité, celle déployée au profit de la Sàrl et non pas, en plus, au profit de l'activité indépendante que le recourant aurait exercée dans le cadre de mandats conclus avec d'autres clients. Aussi, la charge de la part commerciale du loyer du studio - dont l'estimation à 50% par l'autorité intimée ne souffre aucune critique - n'a-t-elle pas à être répartie entre la Sàrl et la raison individuelle du recourant.

Quant au solde du loyer qui correspond à la part privée, il s'agit d'une dépense privée du recourant pour ses frais de logement et non pas une charge justifiée par l'usage commercial. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé que cette part de la charge de loyer (déjà exclue des comptes de la Sàrl) soit intégrée comme charge dans la comptabilité de l'activité indépendante.

3.3. Il convient d'examiner ensuite si les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice / d'avantage appréciable en argent sont réalisées et autorisent la reprise de la moitié du loyer en augmentation du revenu imposable du recourant.

En assumant les frais de logement du recourant, la Sàrl a effectué une prestation sans recevoir de contre-prestation correspondante. Cette prise en charge de la part privée du loyer du studio a été rendue possible en raison du fait que le recourant dirigeait seul sa Sàrl, car celle-ci n'aurait pas procédé à une telle prise en charge au profit de tierces personnes. Et dans ces circonstances, le recourant ne pouvait pas ignorer qu'un avantage manifeste lui était octroyé. Partant, les conditions d'une distribution dissimulée / d'un avantage appréciable en argent sont réalisées.

C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a pris en considération les CHF 4'200.- de part privée au loyer en tant qu'avantage appréciable en argent. Elle l'a imposée à concurrence de 50% par le biais de la déduction de CHF 2'100.- figurant sous le code 4.170. Toutefois, pour l'impôt fédéral direct, les avantages appréciables en argent doivent être imposés à un taux supérieur (60%) en application de l'art. 20 al. 1<sup>bis</sup> LIFD. Il peut être renoncé à une aggravation de la taxation sur ce point compte tenu de la faible incidence qu'entraînerait cette différence de taux sur l'impôt fédéral direct qui a été prélevé à hauteur de CHF 161.55.

3.4. Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir écarté la comptabilité modifiée qu'il avait établie pour son activité indépendante, le résultat se soldant par un bénéfice de CHF 10'597.- au lieu de CHF 14'797.-, ce qui correspond aux CHF 4'200.- de la reprise opérée sur la charge de loyer de la Sàrl. Il relève à cet égard que l'autorité intimée a procédé à cette reprise au titre de distribution dissimulée de dividende sans prendre en considération le bilan et le compte d'exploitation transmis pour l'imposition de l'activité indépendante. Il explique que, suite à la reprise effectuée sur le bénéfice imposable de la Sàrl, il a en effet *"rétabli la comptabilité 2016, le bilan final et le compte d'exploitation pour l'activité indépendante, ainsi que le solde de mon compte-courant ouvert dans la société"*.

En l'espèce, il importe de préciser d'emblée qu'une modification du bilan commercial ne peut pas intervenir dans un but purement fiscal. Il est en principe exclu de modifier, à la suite de reprises effectuées en procédure de taxation, les valeurs figurant au bilan et, plus généralement, de modifier le bilan pour de pures raisons d'économie fiscale (arrêt TA FR 4F 00 139 du 31 mai 2002 publié in RFJ 2002 190 et RDAF 2003 II 459, consid. 2b et références citées). En indiquant dans son courriel du 29 novembre 2017 que le recourant devrait comptabiliser pour la période fiscale 2017 une part privée pour son propre logement, le réviseur en charge de la taxation de la Sàrl

visait la comptabilité de cette société (dont les charges devraient à l'avenir ne comporter que la part commerciale du loyer). Il n'était nullement question de faire figurer les CHF 4'200.- de part privée au loyer dans les charges de l'activité indépendante contrairement à ce que semble en avoir déduit le recourant. Non seulement les conditions d'une modification du bilan ne sont pas réalisées puisque cette modification a été effectuée après que la reprise de cette charge non justifiée par l'usage commercial (qualifiée en plus de distribution dissimulée de bénéfice / avantage appréciable en argent) a été opérée sur le bénéfice de la Sàrl. Mais il convient encore de relever une nouvelle fois que cette reprise de CHF 4'200.- ne peut pas plus figurer dans les charges de la comptabilité de l'activité indépendante que dans celles de la Sàrl dont elle a été écartée. Ces CHF 4'200.- correspondent à la part du loyer pour l'usage privé du studio et ne constituent pas une charge justifiée par l'usage commercial.

4.

4.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

4.2. 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: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-.

#### **Impôt cantonal (604 2018 63)**

5.

5.1. En droit cantonal aussi, l'art. 21 al. 1<sup>bis</sup> 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).

Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 et 3) sont donc également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé. Au niveau cantonal, l'imposition de l'avantage appréciable en argent a été correctement imposée à concurrence de 50% par le biais de la déduction de CHF 2'100.- figurant sous le code 4.170.

5.2. Quant à la modification du bilan, les mêmes principes qu'en droit fédéral s'appliquent au niveau cantonal. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas tenu compte non plus de la comptabilité modifiée pour l'impôt cantonal.

6.

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

6.2. 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 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, compte tenu du rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.-.

### **le Président prononce :**

#### **Impôt fédéral direct (604 2018 62)**

1. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.
2. Un émolument de CHF 400.- 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.

#### **Impôt cantonal (604 2018 63)**

3. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.
4. Un émolument de CHF 400.- 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.

### **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 20 mars 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteuse :