



**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 65

604 2018 66

Arrêt du 24 mai 2019

Cour fiscale

Composition

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

Parties

A._____ SÀRL, recourante, représentée par SP Conseils et
Gestion Sàrl

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales –
distribution dissimulée de bénéfice – autorité du bilan commercial

Recours du 5 juillet 2018 contre la décision sur réclamation du
5 juin 2018 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour
la période fiscale 2016

considérant en fait

A. La société A. _____ Sàrl (la recourante) a pour but statuaire l'exploitation d'une entreprise de serrurerie. Dans les faits, elle est active dans la construction métallique (voir déclaration d'impôt). B. _____ en est l'associé gérant, avec signature individuelle. Son épouse C. _____ est également associée, sans signature. Les époux détiennent respectivement 190 parts de CHF 100.- et 10 parts de CHF 100.-, soit la totalité du capital social (voir extrait du registre du commerce, www.fr.ch/rc, consulté au jour de l'arrêt).

B. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2016 la recourante a annoncé un capital de CHF 141'402.- et un résultat d'exercice de CHF 17'433.-. Elle a également fait état de réserves latentes de CHF 74'647.- au 31 décembre 2016, portant le total du capital imposable à CHF 216'049.-. Elle a enfin précisé que ces réserves latentes avaient été constituées à raison de CHF 50'760.- en 2016, augmentant d'autant le bénéfice imposable, pour un total de CHF 68'193.-.

Le 6 octobre 2017, le Service cantonal des contributions a procédé à une expertise de la comptabilité pour l'année 2016. Dans son rapport du 10 octobre 2017, le réviseur a relevé des manquements dans le respect des principes comptables. Il a annoncé plusieurs corrections, soit la prise en considération d'un solde débiteurs de CHF 50'760.- au 31 décembre 2016 (augmentation de CHF 26'873.- durant l'exercice), une réduction de CHF 15'128.05 du compte créanciers charges sociales au 31 décembre 2016, une reprise de CHF 24'018.- au total sur trois comptes relatifs aux frais de voyage, de déplacement et de véhicules, une reprise de CHF 5'000.- pour des frais à caractère privé et, enfin, une augmentation de CHF 4'800.- de la provision pour impôts.

Par avis de taxation ordinaire du 10 novembre 2017 relatif à la période fiscale 2016, le Service cantonal des contributions a retenu les éléments suivants:

"CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES	IMPÔT CANTONAL	IMPOT FEDERAL DIRECT
ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES		
Capital social libéré	20'000.00	
Bénéfice reporté / Pertes reportées	58'388.00	
Réserve générale	63'014.00	
Réserves latentes imposées		
Débiteurs non comptabilisés	50'760.00	
Réserves latentes sur créanciers charges sociales	15'128.00	
Provision excessive ou dissolution de provision sur impôts	-4'800.00	
Capital total au 31.12.2014	202'490.00	
Capital imposable au canton : 100.000%	202'400.00	
ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE		
Bénéfice net / Perte nette selon comptes	17'433.00	17'433.00
Prestations de toutes natures		
Reprise frais de moto [...]	24'018.00	24'018.00
Reprise frais privés non admis	5'000.00	5'000.00
Reprises en réserves latentes		
Provision excessive ou dissolution de provision sur impôts	-4'800.00	-4'800.00
Débiteurs non comptabilisés	26'873.00	26'873.00
Réserves latentes sur créanciers charges sociales	15'126.00	15'126.00
Bénéfice imposable Suisse	83'652.00	83'652.00

L'impôt cantonal sur le bénéfice dû par la recourante a été fixé à CHF 7'106.- et l'impôt fédéral direct au même montant. L'impôt cantonal sur le capital a été arrêté à CHF 323.85.

C. Par réclamation déposée par son mandataire le 6 décembre 2017, complétée le 2 mars 2018, la recourante a contesté l'avis de taxation du 10 novembre 2017. Elle a d'abord affirmé que la révision n'avait été faite qu'à sa charge. Elle a ensuite admis les corrections relatives au compte débiteurs (en demandant toutefois qu'une provision de CHF 1'829.- pour la TVA à payer sur le montant de CHF 50'760.- soit admise dans les charges) et au compte créanciers charges sociales. En lien avec celui-ci, elle a toutefois demandé qu'une charge complémentaire de CHF 3'414.90 correspondant à des primes LPP dues pour 2016 soit admise.

Elle a par ailleurs contesté dans son intégralité la reprise de CHF 24'018.-, faisant valoir que les frais en question étaient certes liés à l'activité du fils des associés dans le sport motocycliste, mais qu'elles constituaient des dépenses commercialement justifiées qui auraient dû être enregistrées dans le poste publicité, soutien et parrainage.

La reprise de CHF 5'000.- pour divers frais à caractère privé a quant à elle été admise à hauteur de CHF 1'158.- (facture de D. _____ pour CHF 878.- et amende de CHF 280.-), mais contestée pour le solde de CHF 3'842.-, au motif que les frais en question correspondaient à l'usage commercial.

La recourante a encore reproché à l'auteur de la révision de s'être focalisé uniquement sur l'absence de débiteurs, alors qu'une revue rapide des factures payées au début 2017 aurait permis de mettre en évidence l'existence de créanciers pour un montant de CHF 1'703.60 et des provisions pour charges à payer de CHF 14'648.15, soit des charges non comptabilisées à hauteur de CHF 16'351.15. Elle a demandé la prise en considération de ce montant.

Enfin, elle a demandé que la provision pour impôts soit réduite de CHF 4'897.- au lieu d'être augmentée de CHF 4'800.-, concluant à ce que le bénéfice et le capital imposables soient fixés respectivement à CHF 44'232.90 et CHF 191'649.40.

D. Par décision du 5 juin 2018, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation.

Il a donné suite aux conclusions relatives à la prise en considération d'un montant de CHF 1'829.- pour la TVA calculée sur le solde débiteurs de CHF 50'760.-. S'agissant des frais liés à l'activité du fils des associés dans le sport motocycliste, il a admis un montant limité à CHF 5'000.- comme charge commercialement justifiée, réduisant à CHF 19'018.- la reprise effectuée à ce titre. Il a également réduit de CHF 5'000.- à CHF 2'500.- (y compris le montant de CHF 1'158.- admis par la recourante) la reprise correspondant à divers frais non justifiés par l'usage commercial. Il a par contre refusé de prendre en considération des charges supplémentaires en lien avec les primes LPP dues pour 2016, ainsi que d'autres charges non comptabilisées à concurrence de CHF 16'351.15. Enfin, il a confirmé l'augmentation de CHF 4'800.- de la provision pour impôts.

Par un avis de taxation ordinaire rectifié du 15 juin 2018, le Service cantonal des contributions a récapitulé comme suit les éléments qui précèdent:

"CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES	IMPÔT CANTONAL	IMPOT FEDERAL DIRECT
ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES		
Capital social libéré	20'000.00	
Bénéfice reporté / Pertes reportées	58'388.00	
Réserve générale	63'014.00	
Provision pour TVA sur débiteurs	- 1'928.00	
Réserves latentes imposées		
Débiteurs non comptabilisés	50'760.00	
Réserves latentes sur créanciers charges sociales	15'128.00	
Provision excessive ou dissolution de provision sur impôts	-4'800.00	
Capital total au 31.12.2014	200'562.00	
Capital imposable au canton : 100.000%	200'562.00	
ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE		
Bénéfice net / Perte nette selon comptes	17'433.00	17'433.00
Charges non justifiées		
Provision pour TVA sur débiteurs	- 1'928.00	- 1'928.00
Prestations de toutes natures		
Reprise frais de moto [...]	19'018.00	19'018.00
Reprise frais privés non admis	2'500.00	2'500.00
Reprises en réserves latentes		
Provision excessive ou dissolution de provision sur impôts	-4'800.00	-4'800.00
Débiteurs non comptabilisés	26'873.00	26'873.00
Réserves latentes sur créanciers charges sociales	15'126.00	15'126.00
Bénéfice imposable Suisse	74'224.00	74'224.00

E. Par recours déposé par sa mandataire auprès du Tribunal cantonal le 5 juillet 2018, la recourante confirme pour l'essentiel la position ressortant de la réclamation et conclut en particulier, avec suite de frais et indemnité de partie, à ce que son bénéfice imposable pour la période fiscale 2016 soit fixé à CHF 44'232.90.

S'agissant des reprises de CHF 2'500.- pour divers frais à caractère privé et de CHF 19'018.- pour des frais en lien avec l'activité du fils des associés dans le sport motocycliste, elle reproche pour l'essentiel au Service cantonal des contributions de ne pas avoir précisé quels étaient les charges spécifiques pour lesquelles le caractère commercialement justifié n'était pas reconnu. Concernant plus particulièrement la seconde reprise, elle ajoute notamment que le montant total de CHF 24'018.- concernant le sport motocycliste correspondait à des dépenses qui lui ont permis d'acquérir un volume d'affaires représentant 30% de son chiffre d'affaires annuel.

Elle maintient par ailleurs sa demande tendant à ce qu'une charge complémentaire de CHF 3'414.90 correspondant à des primes LPP dues pour 2016 soit admise, de même que des charges non comptabilisées au 31 décembre 2016 à hauteur de CHF 16'351.15 au total.

F. Dans ses observations du 29 août 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours et au maintien de la taxation ordinaire rectifiée suite à la décision sur réclamation du 5 juin 2018.

S'agissant des conclusions relatives à la prise en compte dans les charges d'un montant de CHF 3'414.90 correspondant à des primes LPP dues pour 2016 et d'un montant total de CHF 16'351.15 relatif à d'autres charges non comptabilisées, il relève pour l'essentiel que les

charges en question ne figuraient pas dans les comptes produits en procédure de taxation et qu'elles n'ont pas pu être identifiées et/ou vérifiées sur la base de pièces justificatives probantes.

Concernant ensuite les frais liés à l'activité du fils des associés dans le sport motocycliste, le Service cantonal des contributions rappelle d'abord que les charges en question n'étaient pas comptabilisées comme des frais de sponsoring, mais qu'elles étaient réparties dans plusieurs comptes de charges directement liées à l'activité de la recourante. Il indique ensuite pour l'essentiel que le montant de CHF 24'018.- désormais revendiqué au titre de sponsoring ne fait l'objet d'aucun contrat, qu'il apparaît comme hors de proportion avec les sommes généralement accordées à ce titre et qu'il a certainement été pris en charge parce que son bénéficiaire est une personne proche des associés. Il ajoute encore que les déclarations selon lesquelles des frais d'entretien d'une moto ont été facturés au fils de ceux-ci ne sont confirmées ni par les comptes produits, ni par d'autres pièces.

Enfin, en lien avec la reprise de CHF 2'500.- pour divers frais à caractère privé, le Service cantonal des contributions confirme que la révision a mis en évidence la comptabilisation de frais ayant manifestement un caractère privé (restaurants, entretien personnel, ...) pour un montant qui a été ramené de CHF 5'000.- à CHF 2'500.- en procédure de réclamation.

G. Il n'a pas été ordonné de second échange d'écritures.

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

en droit

Procédure

1.

Déposé le 5 juillet 2018 contre une décision sur réclamation datée du 5 juin 2018, 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), 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).

En conséquence, pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal, le recours est recevable.

Impôt fédéral direct (604 2018 65)

2.

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) ainsi que, notamment, sur tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

2.1. L'imposition du bénéfice des personnes morales se détermine donc sur la base du bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial (principe de l'autorité du bilan commercial; *Massgeblichkeitsprinzip*). En conséquence, et selon la jurisprudence constante, les comptes

établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoise des règles correctrices spécifiques.

Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité. Cette autorité formelle du droit comptable déploie ainsi un effet contraignant pour le contribuable. En premier lieu, les comptes remis par celui-ci à l'administration jouissent d'une présomption d'exactitude. Ensuite, seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes. En d'autres termes, le contribuable est lié par son mode de comptabilisation (*Verbuchungsprinzip*), peu importe que celui-ci lui soit favorable ou non. Cette conception se retrouve en particulier dans la règle selon laquelle des provisions ou des amortissements ne peuvent être pris en compte d'un point de vue fiscal qu'à condition qu'ils soient comptabilisés (voir art. 62 al. 1 LIFD). De même, dans la mesure où le contribuable doit se laisser opposer la façon dont il a comptabilisé ses charges, si des indemnités pour frais de représentation ne s'avèrent pas justifiées commercialement, celles-ci ne sauraient être ultérieurement requalifiées de salaire déductible (voir DANON in Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2016, n. 74 ad art. 57-58 LIFD et les références citées).

2.2. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3; arrêt TF 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1).

Non seulement l'administration n'est pas liée par une comptabilité contraire au droit commercial, mais elle est également habilitée à corriger cette dernière aux fins de taxation. Une telle correction (*Bilanzberichtigung*) a pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du droit comptable. Elle peut concerner en particulier les postes surévalués du bilan, l'introduction d'actifs fictifs, l'absence de comptabilisation de certaines dépenses ou recettes, ainsi que toute autre écriture comptable qui est en désaccord avec les faits ou le droit. Elle doit être distinguée d'une simple modification du bilan (*Bilanzänderung*), par laquelle l'entreprise choisit de remplacer une écriture comptable par une autre tout en continuant à respecter les dispositions impératives du droit commercial (DANON, n. 60, 61 et 66 ad art. 57-58 LIFD et les références citées).

Dans la ligne de ce qui a été vu ci-dessus en lien avec l'autorité formelle du droit comptable, le Tribunal fédéral a récemment souligné qu'une correction de bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable et qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan avaient un but fiscal (arrêts TF 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3; 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3).

2.3. Parmi les normes fiscales correctrices, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, entrent dans le bénéfice net imposable. Cette disposition cite de manière non exhaustive :

- les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés;
- les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
- les versements aux fonds de réserve, la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés;
- les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

Ainsi, les charges de l'entreprise seront réintégrées au bénéfice imposable lorsqu'elles ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial.

2.3.1. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice 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 ATF 140 II 88 consid. 4.2, 138 II 57 consid. 2.2; arrêt TF 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid. 3.2 et les références citées; arrêt TF 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

Parmi les distributions dissimulées de bénéfice, on peut distinguer les prestations à l'actionnaire (resp. l'associé d'une société à responsabilité limitée) qui grèvent indûment le compte de profits et pertes, les prestations à l'actionnaire qui diminuent indûment l'actif ou augmentent indûment le passif, les prestations à l'actionnaire découlant de l'aliénation d'actifs au-dessous de leur valeur réelle et l'appropriation par l'actionnaire de biens ou de droits qui reviennent à la société. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, soit la société s'est appauvrie parce qu'elle a fait une prestation sans contrepartie équivalente, soit son patrimoine n'a pas augmenté parce que l'actionnaire s'est approprié un produit ou un montant revenant à la société (voir notamment arrêt TC FR 604 08 42/43 du 4 juillet 2008 consid. 3b et les références citées). La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la société qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (voir notamment arrêt TF 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 et les références citées).

2.3.2. En matière de distribution dissimulée de bénéfice, conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve, il incombe d'abord aux autorités fiscales de démontrer 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 de la prestation de la société (voir arrêt TC FR 604 08 42/43 du 4 juillet 2008 consid. 3c). Une telle répartition ne revient pas à dire que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Il n'en demeure pas moins qu'en cas de prestations octroyées à un tiers sans contreprestation correspondante, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs

commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (arrêt TF 2C_386/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5 in fine).

2.3.3. Les conséquences fiscales d'une distribution dissimulée de bénéfice sont doubles. Au niveau de la société, le fisc réintègre la prestation dans le bénéfice imposable de la société. Au niveau de l'actionnaire (ou de l'associé d'une société à responsabilité limitée), il y a imposition au titre de l'impôt sur le revenu comme si un dividende (occulte) avait été distribué (voir notamment arrêt TC FR 604 08 42/43 du 4 juillet 2008 consid. 3d).

3. En l'espèce, le litige porte d'abord sur le bien-fondé d'une reprise justifiée par une distribution dissimulée de bénéfice, à concurrence d'un montant global de CHF 2'500.- correspondant à divers frais comptabilisés à tort dans les charges de l'entreprise.

Le Service cantonal des contributions précise dans ses observations que ce montant correspond à des dépenses privées qui ont été mises en évidence lors de la révision. Il ajoute que celles-ci découlent essentiellement des comptes « 5284 Frais de représentation, téléphone, divers » et « 4200 Achats de marchandises ».

La recourante admet quant à elle, en se référant à son courrier du 2 mars 2018, que deux éléments de charges comptabilisées concernent en réalité des frais privés de ses associés, à savoir un montant de CHF 878.- pour une facture émise par D._____ et un montant de CHF 280.- (corrigé à CHF 260.- selon comptabilité) correspondant à une amende, ce qui représente après correction CHF 1'138.- au total. Pour le reste, elle reproche au Service cantonal des contributions de ne pas lui avoir communiqué le détail des frais et factures ayant fait l'objet des reprises effectuées à hauteur du montant global de CHF 5'000.- en procédure de taxation et maintenues à concurrence de CHF 2'500.- dans la décision sur réclamation. Elle soutient en conséquence que celle-ci n'est pas suffisamment motivée et qu'elle est arbitraire puisque l'autorité fiscale disposait de l'ensemble des documents relatifs aux frais litigieux.

3.1. A la lecture du dossier, il est d'abord constaté que les notes manuscrites établies par le réviseur, transmises à la mandataire de la recourante le 21 décembre 2017 (voir courrier du 2 mars 2018, p. 6 du bordereau du recours) mettent en évidence une liste des écritures figurant essentiellement dans les deux comptes précités et dont la justification commerciale a été mise en doute:

- pour le compte « 5284 Frais de représentation, téléphone, divers », cette liste comprend 11 montants correspondant à des frais de restaurant, pour un total de CHF 3'413.50.
- pour le compte « 4200 Achats de marchandises », cette liste comprend divers montants mis en lien avec des notes parfois imprécises, soit CHF 73.- (« ortho »), CHF 49.- (« pellets »), CHF 2'000.- (« ordinateur »), CHF 80.- (« sécateur, scie »), CHF 150.- (« Fricompost »), CHF 175.- (« Visilab ») et 38.95 (« Gaz »).
- en lien avec d'autres comptes, cette liste mentionne encore une part privée à des achats liés à la moto (CHF 269.- pour des gants de moto et CHF 192.60 sans précision), ainsi que les montants précités de CHF 878.- et de CHF 260.- correspondant aux reprises admises par la recourante.

Sur la base de cette liste, le réviseur a « arrondi » à CHF 5'000.- au total les charges qu'il considérerait comme non justifiées par l'usage commercial.

Il ressort également du dossier que, dans son courrier du 2 mars 2018 complétant sa réclamation, la recourante a contesté l'essentiel des reprises effectuées en affirmant que les frais en question étaient justifiés par l'usage commercial. Elle a précisé sa position comme suit:

« *L'achat d'un ordinateur portable permettant de travailler de l'atelier, chez un client ou depuis le domicile; d'un sécheur et d'une scie nécessaires sur certains chantiers; de lunettes médicales de protection pour répondre aux normes de la SUVA ; d'un frigo ; de gaz ou de gants de moto, alors qu'un tel véhicule est régulièrement utilisé pour des déplacements professionnels, ne peuvent être considérés comme des prélèvements privés.*

La reprise systématique de frais de « restaurant » sous le motif qu'ils se sont déroulés un week-end ne peut être justifiable. En effet, pour un chef d'entreprise, les contacts se créent 365 jours par année. Restaurant E._____, il s'agit du souper d'entreprise, avec les collaborateurs; F._____, de la marchandise pour des événements; Jerez, d'une invitation à manger de clients présents sur le circuit, pour n'en citer que quelques-uns. Les autres frais étant des invitations avec des clients ou des prospects. »

Puis, par courrier du 6 mars 2018 à la recourante, le Service cantonal des contributions a indiqué que le réviseur n'avait pas conservé au dossier de copie des pièces justificatives relatives aux charges contestées, car la reprise effectuée avait été admise par l'associé de celle-ci lors de la discussion finale à l'issue de la journée de révision. Il a ainsi requis la production d'une copie de ces pièces, en rappelant par ailleurs sa pratique en matière de frais de représentation et en invitant la recourante à justifier en détail les frais liés à des invitations de clients au restaurant.

Ensuite encore, par courrier du 16 avril 2018 de sa représentante, la recourante a indiqué qu'elle ne produirait pas les documents et renseignements requis. Elle a justifié sa position en relevant en substance que l'autorité fiscale avait déjà eu l'occasion d'obtenir les pièces nécessaires lors de la révision, que le caractère justifié des charges comptabilisées avait déjà pu être examiné à cette occasion et qu'elle n'allait dès lors pas investir du temps supplémentaire pour fournir les documents demandés. Elle a toutefois ajouté qu'il était loisible au Service cantonal des contributions de convenir d'un rendez-vous dans les locaux de sa fiduciaire.

Enfin, par décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions a réduit le montant global des reprises de CHF 5'000.- à CHF 2'500.- (y compris les montants de CHF 878.- et de CHF 260.- correspondant aux reprises admises par la recourante), en indiquant tenir compte en cela des informations et précisions fournies.

3.2. La reprise qui reste litigieuse porte ainsi sur un montant global de CHF 1'362.- (CHF 2'500.- – CHF 878.- – CHF 260.-).

Certes, il doit être constaté avec la recourante que la décision sur réclamation ne précise pas explicitement quelles charges spécifiques sont visées par cette reprise. On peut toutefois déduire facilement de la motivation de la décision en question, même si elle est très brève sur ce point, que les charges en cause sont celles pour lesquelles la recourante n'a pas donné d'informations précises dans son courrier du 2 mars 2018. Il s'agit ainsi pour l'essentiel de frais de restaurant figurant dans le compte « 5284 Frais de représentation, téléphone, divers ».

Il a été vu ci-dessus que les notes manuscrites du réviseur font état de 11 montants correspondant à des frais de restaurant, pour un total de CHF 3'413.50. En déduisant les factures pour lesquelles la recourante a produit certaines explications concrètes, à savoir celles de CHF 520.- (Restaurant E._____, souper d'entreprise), de CHF 492.- et CHF 145.30 (F._____, marchandise pour des événements) et de EUR 149.80 (Jerez, invitation de clients présents sur le circuit), le solde est

encore d'environ CHF 2'070.-. Pour les charges comprises dans ce montant, la recourante se limite à indiquer qu'il s'agit d'invitations avec des clients ou de *prospects*, sans autre précision.

Des explications aussi vagues ne permettent pas de vérifier le caractère commercialement justifié des dépenses en question.

Par ailleurs, la recourante a refusé sans raison valable de donner suite à la demande du Service cantonal des contributions de produire une copie des pièces justificatives, complétées notamment par la mention du nom des clients invités. En effet, elle s'est limitée à indiquer que ces éléments avaient déjà été ou auraient déjà pu être récoltés lors de la révision, ce qui ne constitue à l'évidence pas un motif justifiant un refus de collaborer ultérieurement à la révision. En cela, elle a violé son devoir de collaborer au sens de l'art. 126 al. 1 et 2 LIFD, imposant au contribuable de communiquer à l'autorité intimée les renseignements, livres comptables, pièces justificatives et autres attestations et pièces concernant les livres d'affaires.

Dans ces conditions, il faut constater que, pour le solde d'environ CHF 2'070.- en lien avec plusieurs factures de restaurant mises en évidence par la révision de sa comptabilité par le Service cantonal des contributions, la recourante n'a pas prouvé que les dépenses concernées pouvaient être considérées comme des charges ayant un quelconque fondement commercial. A défaut d'une telle preuve, le Service cantonal des contributions était fondé à retenir que – à tout le moins pour leur majeure partie – ces dépenses avaient un caractère privé et ont été pris en charge par la recourante en raison du seul fait que ce sont ses associés qui en ont profité, sans contrepartie. Sa critique est dès lors mal fondée et la reprise contestée, limitée par estimation à un montant de CHF 1'362.- correspondant environ aux deux tiers du solde précité, peut être confirmée au titre de distribution dissimulée de bénéfice.

4. La seconde reprise litigieuse est elle aussi fondée sur une distribution dissimulée de bénéfice. Elle porte sur un montant de CHF 24'018.-, réduit à 19'018.- en procédure de réclamation, correspondant à des frais en lien avec le sport motocycliste.

4.1. Il ressort des notes manuscrites établies par le réviseur que le montant global de CHF 24'018.- précité porte pour l'essentiel, soit à concurrence de CHF 22'679.10, sur des charges inscrites dans le compte « 5284 Frais de voyage/transport/véhicule », alors qu'elles correspondent à des factures relatives à des courses motocyclistes (notamment « *Race days EJC* » et « *UP Racing* »).

Le solde de CHF 1'339.15 concerne quant à lui d'autres frais enregistrés dans les comptes « 6205 Entretien véhicules, pneus » et « 6210 Carburants/essence » alors qu'ils sont également liés à de telles courses. En additionnant les montants mis en évidence par le réviseur à ce titre dans la comptabilité figurant au dossier, on obtient plutôt une somme de CHF 1'250.15. Cette différence de CHF 89.- n'est toutefois pas déterminante.

Il est ainsi établi que la recourante a comptabilisé des charges d'environ CHF 24'000.- au total réparties dans trois comptes relatifs aux frais de voyage, de déplacement et de véhicules, alors que celles-ci ne correspondaient pas à des dépenses entrant dans ces catégories de charges, mais à des dépenses induites par l'activité du fils des associés dans le sport motocycliste.

Sur le principe, c'est donc à juste titre que l'autorité fiscale a corrigé la comptabilité en déduisant les montants en question des comptes de charges concernés.

4.2. En procédure de réclamation, la recourante a toutefois revendiqué la déduction des charges litigieuses au titre de dépenses de sponsoring, dans le compte de charges « publicité, soutien et parrainage ».

A cet égard, il faut d'emblée relever qu'une telle demande n'est pas conforme aux règles exposées ci-dessus (consid. 2.1), selon lesquelles le contribuable est lié par son mode de comptabilisation. La recourante ne peut dès lors prétendre à ce que des dépenses, qu'elle a d'abord choisi de comptabiliser comme des charges liées directement à son activité opérationnelle, soient requalifiées ultérieurement – après une révision effectuée par l'autorité fiscale – de dépenses de sponsoring. Cela reviendrait en effet à permettre à la recourante de compenser une comptabilisation erronée qui lui est imputable, alors qu'une correction de bilan ne peut pas être effectuée dans un tel but. Il s'agit là d'une conséquence découlant de l'autorité formelle du droit comptable et de son effet contraignant pour le contribuable.

4.3. Indépendamment des considérations formelles qui précèdent, il peut encore être relevé que le sponsoring, notamment sportif, représente une forme de publicité visant à améliorer l'image de la société et qu'à ce titre les frais qu'il engendre peuvent certes entrer sur le principe dans les charges justifiées par l'usage commercial. Pour cela, il faut toutefois que ces dépenses aient au moins un but publicitaire indirect (voir DANON, n. 221 p. 1117). Le sponsoring repose en principe sur un contrat bilatéral dans lequel des prestations sont promises de part et d'autre. En particulier, le sponsor assume essentiellement des obligations de paiement sous forme de prestations en espèces ou en nature. Le bénéficiaire du sponsoring doit quant à lui participer à l'action de publicité ou de relation publique du sponsor. Cette participation comprend des prestations très diverses telles que la mise à disposition d'espaces publicitaires pour la marque ou le nom du sponsor, la mise en avant de la marque ou du nom du sponsor lors des événements couverts par les médias etc. Les versements effectués au titre de sponsoring en faveur de clubs sportifs ne sont pas ajoutés, en principe, au bénéfice imposable de la société; encore faut-il qu'ils ne dépassent pas un volume raisonnable et soient justifiés par des buts commerciaux plausibles (arrêt TF 2A.479/2000 du 30 octobre 2001; Archives 66 458 consid. 4b et les références citées).

4.3.1. En l'occurrence, il ne ressort pas du dossier qu'un contrat de sponsoring lierait la recourante soit directement au fils de ses associés, soit à une autre entité telle que l'association « Passion sur deux roues » dont les statuts ont été produits en procédure de recours, mais qui semble avoir été constituée le 5 janvier 2017 (voir art. 20 des statuts), soit postérieurement à la période fiscale ici en cause. On ne peut ainsi déduire d'un tel contrat quels sont les engagements réciproques que la recourante et le fils des associés de celle-ci auraient pris afin de favoriser leurs intérêts respectifs.

Par ailleurs, tout en revendiquant en procédure de réclamation que le montant global de CHF 24'018.- ayant fait l'objet d'une reprise par l'autorité de taxation soit désormais admis au titre de dépenses de sponsoring, la recourante ne fournit aucune précision sur la nature des frais en question. Au contraire, comme pour les reprises concernant divers autres frais (ci-dessus consid. 3), elle a refusé sans raison valable de donner suite à la demande du Service cantonal des contributions de produire une copie des pièces justificatives relatives aux factures concernées (voir courrier du 6 mars 2018). Par ce refus, elle a violé son devoir de collaborer, empêchant celui-ci de vérifier si les frais présentés désormais comme des dépenses de sponsoring pouvaient être considérés comme tels.

Il en résulte que l'existence même des charges comprises dans le montant de CHF 24'018.- n'est pas établie et que la nature des frais en question reste vague. Plus particulièrement, au stade du recours également, en l'absence de toute pièce justificative, il ne peut toujours pas être déterminé précisément si – et cas échéant dans quelle mesure – les dépenses qui ont fait l'objet de la reprise litigieuse correspondent à des frais d'inscription à des courses motocyclistes, à des frais de voyage en lien avec de telles courses, à des frais de matériel et de logistique au sens large ou

encore à des frais de subsistance. Il ne peut pas non plus être établi si – et cas échéant dans quelle mesure – ces dépenses concernent directement l'activité du fils des associés de la recourante en tant que participant à des courses motocyclistes, ou plutôt des charges de son entourage, voire de tiers invités à des fins d'acquisition et de fidélisation de la clientèle, comme cela est désormais soutenu (voir recours, p. 3, dernier paragraphe). En tout état de cause, si cette dernière hypothèse devait correspondre à la réalité, il serait pour le moins douteux que de telles dépenses puissent être considérées comme de véritables dépenses de sponsoring. Elles s'apparenteraient en effet plutôt à des cadeaux effectués en faveur de tiers à des fins commerciales, qui auraient dû être comptabilisées comme telles pour que leur caractère déductible puisse être admis.

4.3.2. Dans ces conditions, compte tenu de la violation du devoir de collaboration de la recourante il ne peut être reproché au Service cantonal des contributions d'avoir procédé à une estimation des dépenses admissibles au titre de sponsoring en lien avec le soutien de l'activité du fils des associés de la recourante dans le sport motocycliste (voir p. ex. arrêt TF 2C_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 6.1). Quant au montant de CHF 5'000.- admis à ce titre, il paraît tenir compte des incertitudes quant à l'existence même des charges comptabilisées et de leur nature exacte. Il se situe également dans un rapport raisonnable avec le chiffre d'affaires d'environ CHF 146'442.- que la recourante allègue avoir acquis grâce au sponsoring en question.

4.4. Quoi qu'il en soit, il faut relever qu'en admettant à concurrence de CHF 5'000.- l'existence de charges de sponsoring justifiées par l'usage commercial, au stade de la réclamation, limitant ainsi la reprise litigieuse à CHF 19'042.- le Service cantonal des contributions a adopté une solution favorable à la recourante, non-conforme aux règles liées à l'effet contraignant de l'autorité formelle du droit comptable.

Considérant toutefois l'incidence limitée de cette solution sur l'impôt dû par la recourante, il est renoncé à procéder sur ce point à une modification de la taxation au détriment de celle-ci (*reformatio in pejus*).

Le montant de CHF 19'042.- a été comptabilisé sans justification liée à l'activité opérationnelle de la recourante, au profit des associés de celle-ci ou de leur fils, sans prestation correspondante. Il doit ainsi être confirmé que cette prise en charge constitue une distribution dissimulée de bénéfice.

5.

La recourante conclut encore à ce qu'une charge complémentaire de CHF 3'414.90 correspondant à des primes LPP dues pour 2016 soit admise, de même que des charges non comptabilisées au 31 décembre 2016 à hauteur de CHF 16'351.15 au total.

Sur ces deux points, le seul constat que les charges en question ne figuraient pas dans les comptes produits en procédure de taxation conduit au rejet du recours.

En effet, il a été exposé ci-dessus que le contribuable est en principe tenu par sa comptabilité. Il ne peut ainsi pas attendre la procédure de réclamation pour faire valoir qu'il aurait omis de comptabiliser certaines charges.

Cela est d'autant moins le cas lorsque, comme en l'espèce, les charges en question ne pouvaient pas être vérifiées sur la base de pièces justificatives probantes ou ne pouvaient pas être identifiées facilement par le réviseur du Service cantonal des contributions.

A cet égard, s'agissant plus particulièrement du montant des primes LPP dues pour 2016, il peut encore être relevé avec le Service cantonal des contributions que la comptabilité et les pièces

justificatives produites ne permettaient pas d'expliquer non seulement la variation du solde du compte « 2153.3 Créancier Prévoyance Professionnelle » [CHF -2'440.50 au 1^{er} janvier 2016 et CHF -3'414.90 au 31 décembre 2016, soit une variation de CHF -974.40], mais également celle des comptes « 2153.2 Créancier Assurance Accidents complémentaire » [CHF +1'195.60], « 2153.5 Créancier Assurance Indemnités Journalières Maladie » [CHF +2'644.90] et « 2153.9 Créancier autres caisses et assurances » [CHF -1'235.20]. Globalement, les soldes de ces quatre comptes créanciers ont donc été réduits de CHF 1'630.90 durant l'exercice en question, faisant plutôt apparaître que les montants dus par la recourante en lien avec les charges comptabilisées dans ces comptes ont diminué d'autant entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2016. C'est du reste dans ce sens que, dans ses observations, l'autorité fiscale indique qu'elle a renoncé à bien plaider à une quelconque reprise en lien avec cette variation. La recourante ne saurait s'en plaindre.

Quant aux charges non comptabilisées dont la recourante revendique la prise en considération, elles concernent cinq factures qui ont été établies par des fournisseurs entre le 31 octobre 2016 et le 20 décembre 2016 et payées en 2017, pour un total de CHF 1'703.60, ainsi que sept factures établies par des fournisseurs entre le 5 janvier 2017 et le 17 mars 2017, pour un total de CHF 14'648.15. S'agissant des factures ouvertes au 31 décembre 2016, il doit être opposé à la recourante qu'elle n'a pas comptabilisé les montants concernés en 2016. Il ne peut à l'évidence pas être reproché au Service cantonal des contributions de ne pas avoir pallié cette omission, d'autant moins qu'au vu des conditions de paiement, les créances en question n'étaient pour la plupart pas exigibles à la fin de l'exercice comptable concerné. Les factures établies au début de l'année 2017 auraient quant à elles éventuellement pu faire l'objet de provisions en 2016. En l'absence de comptabilisation, une telle provision effectuée *a posteriori* est toutefois exclue par principe, étant donné la liberté d'appréciation du contribuable qui y a renoncé. Elle ne pourrait être admise que dans des circonstances très particulières, par exemple dans l'hypothèse d'un montant comptabilisé au titre de provision pour impôt qui doit être augmenté en raison d'une reprise effectuée dans le bénéfice imposable (voir ATF 141 II 83 consid. 5; arrêt TF 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3 et les références citées). Or, la recourante ne peut faire valoir de telles circonstances en l'espèce.

6.

Enfin, il n'y a pas lieu non plus d'adapter la provision pour impôts dans le sens proposé par la recourante qui souhaite que cette provision soit réduite afin de tenir compte de la baisse du bénéfice imposable qu'elle revendique par ses autres conclusions. Celles-ci doivent en effet toutes être rejetées.

7.

7.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

7.2. 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 de la recourante qui succombe. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 500.-.

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

Impôt cantonal (604 2018 66)

8.

En droit cantonal également, les sociétés anonymes sont soumises à l'impôt cantonal sur le bénéfice; elles sont également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD et art. 20 LHID).

Comme pour l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 99 LICD et 24 al. 1 LHID). Le bénéfice imposable se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 let. a LICD), ainsi que, notamment, sur tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 100 al. 1 let. b LICD et 24 al. 1 let. a LHID).

8.1. En présence de droit harmonisé, les considérants développés ainsi que la solution retenue pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal.

Le recours doit en conséquence également être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal.

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

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 500.-.

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

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2018 65)

1. Le recours est rejeté.
Partant, la décision attaquée est confirmée.
2. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice.
Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.
3. Il n'est pas alloué de dépens

Impôt cantonal (604 2018 66)

4. Le recours est rejeté.
Partant, la décision attaquée est confirmée.
5. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice.
Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci.
6. Il n'est pas alloué de dépens.

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 24 mai 2019/msu

Le Président :

La Greffière :