



**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 88

604 2018 89

Arrêt du 29 mai 2019

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Christian Pfammatter, Dina Beti
Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo

Parties

A._____ et B._____, recourants

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; estimation du revenu agricole en présence de comptes non probants; examen de reprises opérées sur des intérêts et frais bancaires, frais de leasing et parts privées et sur la variation du stock de bovins

Recours du 31 août 2018 contre la décision sur réclamation du 2 août 2018 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2014

considérant en fait

A. B. _____ est agriculteur. Il exerce également une activité salariée de C. _____. Le 17 juillet 2015, pour la période fiscale 2014, il a annoncé un revenu d'activité indépendante de CHF 37'509.-. Il a également déclaré avec son épouse des salaires de, respectivement CHF 52'233.- et CHF 25'309.-. Le revenu imposable déclaré s'élevait à CHF 66'642.-.

Par taxation provisoire du 19 août 2016, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt fédéral direct dû par B. _____ et son épouse à CHF 1'343.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 86'877.- et leur impôt cantonal sur le revenu à CHF 6'927.65 sur la base d'un revenu imposable de CHF 87'459.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. L'avis de taxation provisoire indiquait que le revenu agricole imposable sous le code 1.310 s'élevait à CHF 66'160.60.

Le 19 septembre 2016, la fiduciaire des époux A. _____ et B. _____ a déposé une "réclamation" en indiquant que les charges de CHF 9'400.- (valeur locative du logement agricole à comptabiliser en produits dans l'avis de taxation provisoire) et CHF 7'700.- (recettes locations reclassées sous 3.340 dans l'avis de taxation provisoire) faisaient partie intégrante de la comptabilité de l'exploitation agricole. Elle a par ailleurs requis le détail d'une reprise de CHF 2'469.85 (intérêts et frais bancaires reclassés sous 4.220).

Sur requête du Service cantonal des contributions, la fiduciaire a produit le grand livre de l'année 2014 ainsi que de nombreux renseignements et documents entre le 16 novembre 2016 et le 26 juillet 2017.

Par taxation ordinaire du 21 juin 2018, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt fédéral direct dû par B. _____ et son épouse à CHF 3'250.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 120'913.- et leur impôt cantonal sur le revenu à CHF 11'540.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 126'379.- (au taux d'un revenu déterminant de CHF 127'370.-). Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. L'avis de taxation précisait ce qui suit :

"L'autorité fiscale n'est tenue de se fonder sur la comptabilité ou ce qui en tient lieu que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Si le contribuable exerce une activité lucrative indépendante et tient une comptabilité - que la loi l'y oblige ou non - cette dernière sert de base à sa taxation. Il faut cependant que celle-ci respecte les règles de la comptabilité commerciale, c'est à dire notamment les dispositions des art. 957-964 du Code des obligations (CO; RS 220). La comptabilité n'est pas tenue correctement lorsque les lacunes qu'elle présente l'affectent dans son ensemble ou dans une partie importante, ou lorsque certaines écritures sont fausses ou ont été omises. Elle est insuffisante lors qu'elle doit être complétée postérieurement et lorsque le livre de caisse n'est pas tenu régulièrement. En conséquence, le produit du travail est arrêté par estimation".

B. Le 16 juillet 2018, les époux A. _____ et B. _____ ont formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ont contesté l'imposition d'un montant de CHF 26'319.85 correspondant aux quatre reprises suivantes : - intérêts et frais bancaires de CHF 2'469.85 au motif que ce montant faisait partie des charges de l'exploitation, - reprise sur part privée aux frais de véhicules de CHF 3'000.- dans la mesure où la part privée

comptabilisée dans les comptes était à leur avis largement suffisante, - reprise des charges de leasing de l'épouse de CHF 4'650.- dès lors que cette dernière travaillait dans le domaine et utilisait ce véhicule pour cette activité, - reprise part privée aux frais généraux de CHF 1'200.- motif pris que la part privée comptabilisée dans les comptes était largement suffisante et enfin, - reprise sur l'augmentation du stock de bovins de CHF 15'000.- car selon eux ce stock avait déjà été augmenté dans la comptabilité par des naissances à raison de CHF 15'000.-.

Par décision du 2 août 2018, le Service cantonal des contributions a rejeté cette réclamation en relevant que celle-ci était sommaire et non motivée. Il a ajouté que *"Les diverses reprises et autres corrections auxquelles le Service cantonal des contributions (ci-après « SCC ») a procédé pour la période fiscale 2014 sont similaires ou conséquentes aux reprises et autres corrections faites pour la période fiscale 2013 suite à la révision portant sur la période fiscale 2013. Elles ont déjà été largement commentées et argumentées par le SCC dans son rapport de décision daté du 26 mai 2015 ainsi que dans sa décision sur réclamation datée du 4 janvier 2017. A défaut d'autres renseignements ou autres pièces justificatives, le SCC est contraint de maintenir l'estimation du revenu déterminé en taxation"*.

C. Le 30 août 2018, les époux Deillon ont interjeté recours personnellement en maintenant leurs conclusions. Ils précisent notamment que leur exploitation compte plus de 2 umos (personnes reconnues travaillant sur l'exploitation) selon le calcul établi par l'Institut agricole de Grangeneuve, qu'elle est répartie sur trois sites dont deux sont situés à plus de 20 et 50 kilomètres de l'exploitation de base. Ils ajoutent qu'ils se déplacent durant toute la saison pour le contrôle des bêtes (environ 3 fois par semaine). Les recourants ont joint à leur recours des copies notamment des comptes "100 Caisse", "434 Intérêts et frais bancaires", "410 Frais de véhicule, diesel, essence" ainsi que les bilans et comptes d'exploitation avec mouvement du capital pour 2013 et 2014.

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 4 septembre 2018, a été versée en temps utile.

Dans ses observations reçues le 8 novembre 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais. Il relève notamment que si la déclaration fiscale portant sur la période fiscale 2014 a été déposée quelques jours avant la réception du rapport de révision portant sur la période fiscale 2013, la mandataire du contribuable a toutefois eu l'opportunité de modifier les comptes 2014 conformément aux remarques faites durant la révision de l'exercice 2013 qui s'était tenue dans ses bureaux, ce qui n'a toutefois pas été le cas puisque les comptes de l'exercice 2014 ont été tenus de façon identique à l'exercice 2013. S'agissant en particulier des reprises contestées, il explique que la part privée aux frais généraux a été fixée conformément aux [Instructions complémentaires](#) pour les contribuables qui exercent une activité lucrative agricole concernant l'[Annexe 06 "Revenus d'activité agricole"](#) (ci-après : les Instructions complémentaires à l'Annexe 06). Il explique également comment il a recalculé l'augmentation du stock de bovins sur la base de la valeur de l'inventaire du bétail au 31.12.2013 et du solde final calculé par la fiduciaire en 2014. Quant aux autres reprises, il renvoie à ses décisions sur réclamation pour les périodes fiscales 2013 et 2014.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 30 novembre 2018. Ils font valoir pour l'essentiel que dans la mesure où la déclaration fiscale 2014 a été déposée le 21 juillet 2015, la

fiduciaire n'avait pas à modifier les comptes 2014 avant qu'ils reçoivent le rapport concernant les comptes 2013. Ils précisent, s'agissant de la reprise de la part privée aux frais généraux, que les frais d'électricité les concernent eux et pas leur fils qui habite au rez-de-chaussée, et que la valeur du bétail au 31 décembre 2014 était de CHF 40'000.-.

Le 13 décembre 2018, le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques en rappelant que les règles sur la tenue des comptes avaient été relevées lors de l'expertise déjà. Par ailleurs, il maintient le montant retenu pour l'inventaire du bétail.

Une copie de cette détermination a été communiquée pour information aux recourants le 13 décembre 2018.

en droit

Procédure

1.

Le recours, posté le 31 août 2018 contre une décision du 2 août 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). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2018 88)

2.

2.1. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). L'art. 58 LIFD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 18 al. 3 LIFD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

2.2. A l'image de ce qui prévaut pour l'imposition du bénéfice des personnes morales, l'imposition du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée par un contribuable qui tient une comptabilité (que la loi l'y oblige ou non) repose sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial (principe de l'autorité du bilan; "*Massgeblichkeitsprinzip*"). Il faut que sa comptabilité respecte les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire notamment les dispositions des articles 957 à 964 du code des obligations (CO; RS 220).

Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan

commercial (art. [662a](#) CO) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD). En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie.

2.3. Il convient de déterminer en l'espèce si l'autorité intimée était fondée à taxer le revenu du recourant par estimation, ce qui dépend du point de savoir si la comptabilité de son entreprise peut être qualifiée de probante. Si cette force probante ne peut pas être admise, il faut alors examiner si la taxation par estimation à laquelle a procédé l'autorité intimée est conforme aux exigences légales.

Les recourants soutiennent en l'espèce que la caisse a été tenue avec plus de rigueur en 2014, expliquent que leur fils qui travaille avec eux paie des factures de sa poche et qu'ils procèdent de temps à autre à un décompte. Il convient toutefois de constater avec l'autorité intimée que le compte "Caisse" présente des soldes négatifs notamment les 31 janvier 2014 et 30 novembre 2014. Le fait que le solde de caisse à la fin de l'année soit positif comme ils le relèvent dans leurs contre-observations ne permet assurément pas de considérer que la caisse a été tenue régulièrement. L'autorité intimée a également relevé dans ses observations sur le recours que les prélèvements privés sont comptabilisés en deux blocs (CHF 12'000.- au 30 juin 2014 et CHF 24'000.- au 31 décembre 2014) et que la vente de bétail est comptabilisée en un bloc en fin d'année (CHF 51'300.- au 31 décembre 2014). De telles lacunes dans la tenue de la comptabilité suffisent à lui enlever toute force probante. C'est donc à bon droit que l'autorité intimée l'a écartée. Il reste à examiner si le montant du revenu de l'activité agricole arrêté par estimation dans la taxation du 21 juin 2018 doit être maintenu.

3.

3.1. A teneur de l'art. 130 [LIFD](#), l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle 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. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2).

3.2. Il résulte de l'art. 130 al. 2 [LIFD](#) que la conséquence attachée à la production d'une comptabilité non probante est en principe l'établissement d'une taxation d'office. Il est toutefois possible que, dans un tel cas, l'autorité de taxation y renonce au profit d'une procédure de taxation ordinaire.

Dans la mesure où il lui permet d'éviter les conséquences procédurales d'une taxation d'office, un tel choix ne porte pas préjudice au contribuable concerné. Il n'empêche par ailleurs pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (voir arrêt TF [2A.561/2005](#) du 22 février 2006 consid. 3; arrêts TC FR [604 2016 99](#) du 16 novembre 2017 consid. 2b; [604 2017 60](#) du 8 juin 2018 consid. 2.1; [604 2017 102](#) du 8 novembre 2018 consid. 2.1). Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de faits sont

imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (voir arrêt TC FR 604 2017 60 du 8 juin 2018 consid. 2.1; 604 2017 102 du 8 novembre 2018 consid. 2.1).

3.3. L'avis de taxation litigieux du 21 juin 2018 détaille le montant retenu sous le code 1.310 (revenu agricole) de la manière suivante :

<i>Bénéfice avant résultat s/immeubles agricoles</i>	:	Frs	53'721.55
<i>VL domaine agricole comptabilisée en charges</i>	:	+ Frs	6'250.00
<i>VL domaine agricole à comptabiliser en charges</i>	:	- Frs	13'896.00
<i>VL domaine agricole à comptabiliser en produits</i>	:	+ Frs	9'800.00
<i>Int. créanciers reclassés sous 3.220</i>	:	- Frs	0.80
<i>Int. et frais bancaires reclassés sous 4.220</i>	:	+ Frs	2'469.85
<i>Facture Groupe E comptabilisée par erreur dns achats march.</i>	:	+ Frs	14'020.00
<i>Reprise sur part privée aux frais de véhicules</i>	:	+ Frs	3'000.00
<i>Reprise charges leasing épouse</i>	:	+ Frs	4'650.00
<i>Reprise sur part privée aux frais généraux</i>	:	+ Frs	1'200.00
<i>Augm. de stock bovins (SI au 01.01.2014 = Frs. 25'000.00)</i>	:	+ Frs	15'000.00
<i>Revenu agricole</i>	:	Frs	96'214.60
<i>Revenu taxé par estimation et imposé au code 1.310</i>	:	Frs	97'000.00

3.3.1. *La reprise de CHF 2'469.85 d'intérêts et frais bancaires (compte 434 "Intérêts et frais bancaires")*

Les recourants s'en prennent tout d'abord à la reprise de CHF 2'469.85 qu'ils considèrent comme des charges d'exploitation. Le compte de charges 434 "Intérêts et frais bancaires" regroupe en effet les intérêts passifs et frais des deux comptes ddd et eee. Or, ces charges ne peuvent pas être admises dans les comptes de l'exploitation agricole dès lors qu'elles sont déjà déduites sous la rubrique "B. Dettes de l'exploitation appartenant au contribuable" l'annexe 02 "Etat des dettes" qui comporte les indications suivantes : CHF 1'446.- concernant le compte (clôturé) ddd (CHF 1'411.70 d'intérêts et CHF 34.45 de frais) ainsi que CHF 1'023.- du compte eee (CHF 824.35 d'intérêts débiteurs, CHF 164.80 de commissions et CHF 34.25 de frais), des montants déductibles à reporter sous le code 4.220 au titre d'intérêts. Le recours est rejeté sur ce point.

3.3.2. *La reprise de CHF 3'000.- sur la part privée aux frais de véhicule (compte 440 "Part privée aux frais de véhicule")*

Les recourants considèrent qu'ils ont déjà comptabilisé une part privée suffisamment importante pour ces frais puisqu'elle s'élève à CHF 7'000.- comme l'indique le compte d'exploitation produit à l'appui du recours. L'autorité intimée explique dans ses observations du 6 novembre 2018 qu'elle a procédé à une reprise de CHF 3'000.- pour les mêmes motifs que ceux exposés dans le rapport de révision établi pour la période fiscale précédente (2013): "Tous les frais relatifs à la voiture d'exploitation (Jeep - FR fff) ainsi qu'aux véhicules privés du contribuable (Alfa Romeo - FR ggg) et de son épouse (Fiat FR hhh) sont comptabilisés en charge sous déduction d'une part privée de Fr. 7'000.00. Sous l'annexe 03, au code 2.110, le contribuable revendique une déduction de Fr. 10'108.00 pour les frais de déplacement relatifs à son activité salariée. Les frais relatifs aux activités salariées accessoires de Madame sont compris dans la déduction de Fr. 2'400.00 revendiquée au code 2.140*. Compte tenu de la présence d'un véhicule d'exploitation et des activités salariées de Madame et Monsieur, la part privée devrait s'élever à au moins 50 % des

frais de véhicules hors amortissement, soit Fr. 10'300.00 (montant arrondi à la centaine inférieure) au lieu de Fr. 7'000.00. Nous procédons par conséquent à une reprise de Fr. 3'300.00 sur la part privée aux frais de véhicules".

Pour la période fiscale ici en cause, des frais de véhicules d'un montant de CHF 20'022.60 ont été comptabilisés dans le compte de charge 410 "*Frais véhicule, diesel, essence*". Comme lors de la période fiscale précédente, outre un tracteur et une remorque, ces frais concernent les trois véhicules en question : une Jeep (FR fff) et les deux véhicules du contribuable (Alfa Roméo - FR ggg) et de son épouse (Fiat - FR hhh). C'est pourquoi l'autorité intimée maintient, à l'instar de ce qu'elle a décidé en 2013, que la moitié de ces charges CHF 20'022.60 sont des frais privés et que la part privée comptabilisée à hauteur de CHF 7'000.- doit donc être augmentée de CHF 3'000.- (CHF 10'011.30 arrondis à CHF 10'000.- ./ CHF 7'000.- déjà prise en compte).

En l'occurrence, il ressort du dossier constitué que le recourant travaille en tant que C. _____ à I. _____ à un taux de 75% comme l'indique le certificat de salaire de l'entreprise J. _____. Quant à son épouse, elle exerce plusieurs activités accessoires (Alimentation Chez K. _____ à L. _____ : CHF 13'060.-; Fédération suisse d'élevage M. _____ à N. _____ : CHF 3'854.-; Genossenschaft O. _____ : CHF 3'629.-; Foyer P. _____ avec lieu de travail à L. _____ : CHF 3'487.- pour un taux d'activité de 10%; Administration communale de L. _____ : CHF 895.-; Schweizerischer Q. _____ verband et R. _____ : CHF 239.-). Ces activités salariées amènent les recourants à des déplacements réguliers de leur domicile jusqu'à leurs divers lieux de travail (11'385 km pour CHF 7'831.- demandés en déduction pour le recourant, la recourante ayant quant à elle obtenu une déduction forfaitaire de CHF 2'400.- qui englobe les kilomètres pour se rendre au travail). Les frais de ces déplacements privés sont déduits du revenu provenant de leurs activités salariées. Il est donc justifié de ne pas les admettre dans les charges de l'exploitation agricole. Le fait que l'exploitation (de plus de 2 UMOS avec plus de 51 UGB dans laquelle travaillent les recourants et leur fils) soit répartie sur trois sites situés à 20 km et 50 km de l'exploitation de base et que les recourants s'y déplacent trois fois par semaine pour le contrôle des bêtes à la belle saison n'y change rien. Dès lors que les deux véhicules en question sont utilisés dans une moindre mesure pour l'activité déployée au sein de l'exploitation agricole, l'autorité intimée n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en réduisant de moitié les frais de véhicule figurant dans le compte 410 "*Frais véhicule, diesel, essence*". L'autre moitié permet de tenir compte non seulement des frais du véhicule de marque Jeep affecté à l'exploitation mais également d'une part des frais générés par l'utilisation des deux véhicules privés précités pour le contrôle du bétail toute la saison. Le recours est rejeté sur ce point.

3.3.3. *La reprise des CHF 4'650.- de frais de leasing (compte 420 "Leasing")*

L'autorité intimée a dénié, comme en 2013, le caractère de charge commerciale à ces frais comptabilisés à hauteur de CHF 4'650.-. Les recourants font valoir dans leurs contre-observations que ces frais, tout comme les frais de véhicule, concernent trois personnes travaillant dans l'exploitation, eux-mêmes et leur fils. Il ressort toutefois du rapport d'expertise établi pour la période fiscale précédente, et de la décision sur réclamation qui s'en est suivie, que le contrat de leasing concerne le véhicule de marque Fiat utilisé par la recourante, ce que les recourants n'ont pas contesté et ne contestent pas non plus dans la présente procédure. Dans la mesure où ce véhicule est utilisé par la recourante pour ses déplacements privés jusqu'à ses lieux de travail à L. _____ et à N. _____, il s'agit bien d'un véhicule privé et il ne se justifie pas d'en comptabiliser le coût du leasing dans les charges de l'exploitation agricole même si celle-ci utilise

aussi ce véhicule pour l'activité agricole. C'est donc à juste titre que les CHF 4'650.- n'ont pas été admis comme charge déductible dans les comptes de l'exploitation agricole. Le recours est rejeté sur ce point.

3.3.4. *La reprise d'une part privée de CHF 1'200.- aux frais généraux (compte 442 "Part privée aux frais généraux")*

L'autorité intimée explique dans ses observations sur le recours que le fils des recourants et son épouse louaient un appartement dans la maison appartenant aux recourants et que le compte 424 "*Electricité, eau, chauffage*", par exemple, révélait que leurs frais d'électricité avaient été comptabilisés dans les charges de l'exploitation. Les recourants s'opposent à cette reprise qui vient s'ajouter aux CHF 3'420.- de part privée qu'ils ont comptabilisée et qu'ils estiment suffisante. Ils relèvent dans leurs contre-observations que les frais d'électricité les concernent eux et pas leur fils.

Il ressort du compte 424 précité que ce sont bien les frais d'électricité, d'eau et de chauffage de toutes les parties de l'immeuble des recourants qui ont été comptabilisés dans les charges pour un total de CHF 5'737.25 et donc aussi ceux afférant à l'appartement du fils des recourants même si ce logement ne se situe pas dans les combles mais au rez-de-chaussée. Plusieurs écritures passées après le premier trimestre 2014 précisent quel appartement est concerné, certaines les combles et d'autres le rez. C'est donc à juste titre que la part privée comptabilisée par les recourants a été considérée comme insuffisante dans la mesure où elle ne concerne que leur frais d'électricité, d'eau et de chauffage et n'englobe pas ceux de leur fils.

L'autorité intimée a basé son calcul de la part privée aux frais généraux sur les Instructions Complémentaires à l'Annexe 06. C'est ainsi qu'elle a retenu pour le calcul de la part privée aux frais généraux (chauffage, éclairage, nettoyage, communication, etc.) pour quatre adultes les montants de, respectivement, CHF 2'640.-, CHF 660.-, CHF 660.- et CHF 660.-, ce qui totalise CHF 4'620.-. Elle a indiqué qu'elle n'avait opéré en revanche aucune reprise sur les prélèvements en nature comptabilisés à hauteur de CHF 3'840.-.

Les Instructions complémentaires à l'annexe 06 reproduisent notamment le contenu de la Notice sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises agricoles et forestiers (Notice [NL 1 / 2007 Parts privées, prélèvements et salaires en nature](#) disponible à l'adresse www.estv.admin.ch sous les onglets "*Impôt fédéral direct*", puis "*Notices*"). Sous le titre "*2. Part privée aux frais de chauffage, éclairage, nettoyage, communication, etc.*", la Notice précitée prévoit que :

"Pour les frais de chauffage, courant électrique, gaz, matériel de nettoyage, lessive, conversations téléphoniques privées, radio et télévision, on comptera ordinairement les montants suivants, par an, comme part privée, aux frais généraux, si tous les frais de ce genre concernant le ménage privé ont été inscrits au débit de l'exploitation :

	<i>Ménage avec 1 adulte</i>	<i>Supplément par adulte en plus</i>	<i>enfant</i>
<i>Conditions favorables (conforme à la Notice N 1)</i>	<i>3'540 Fr.</i>	<i>900 Fr.</i>	<i>600 Fr.</i>
<i>En règle générale</i>	<i>2'640 Fr.</i>	<i>660 Fr.</i>	<i>420 Fr.</i>
<i>Conditions modestes</i>	<i>2'100 Fr.</i>	<i>540 Fr.</i>	<i>360 Fr."</i>

En l'espèce, l'autorité intimée n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation dans son application de la Notice puisqu'elle a retenu les montants prévus dans la règle générale. La reprise de CHF 1'200.- peut être maintenue dès lors qu'en s'ajoutant aux CHF 3'420.- de part privée des recourants déjà comptabilisée, elle atteint les CHF 4'620.- calculés selon la Notice. Cette part est certes censée représenter les frais de toute une année alors que le compte 424 "*Electricité, eau, chauffage*" laisse présumer que pour le premier trimestre 2014, il n'existait pas encore deux appartements distincts, ce qui impliquerait une réduction du montant de la part privée finalement retenue. Dans la mesure toutefois où ce montant représente une moyenne générale, il ne se justifie pas de procéder à une réduction de la reprise de CHF 1'200.-. Le recours est rejeté sur ce point.

3.3.5. La reprise de CHF 15'000.- sur l'augmentation du stock de bovins

Dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée maintient que lors de la période fiscale 2013, elle avait arrêté la valeur du bétail au 31 décembre 2013 à CHF 25'000.- au lieu des CHF 40'000.- annoncés au bilan après avoir constaté qu'une écriture se montant à CHF 15'000.- (compte 106 "*Animaux, bovins*" à compte 220 "*Prélèvement privés en espèces*" avait été comptabilisée mais sans que la justification requise ne lui soit donnée. Elle ajoute que pour 2014, la fiduciaire a calculé la variation de stock de l'inventaire du bétail en reprenant les CHF 40'000.- déclarés et non pas les CHF 25'000.- finalement arrêtés après la révision du 26 mai 2015. L'autorité intimée explique qu'elle a dès lors recalculé la variation de stock en partant du solde initial de CHF 25'000.- arrêté pour 2013 et en se basant sur le solde final comptabilisé par la fiduciaire à hauteur de CHF 55'000.- pour 2014, ce qui représente une augmentation de stock de CHF 30'000.- au lieu de CHF 15'000.-. Elle ajoute que malgré ses nombreuses demandes, elle n'a jamais reçu d'inventaire BDTA (banque de données du trafic des animaux de la société [Identitas SA](#) dont la Confédération est actionnaire majoritaire) au 31 décembre 2014.

Les recourants font valoir que le stock de bovins a déjà été augmenté dans la comptabilité par des naissances à raison de CHF 15'000.-. Ils ajoutent dans leurs contre-observations que l'écriture des prélèvements privés de CHF 15'000.- aurait dû être passée dans la caisse (Compte 100 "*Caisse*" à 220 "*Prélèvement privés en espèce*") et en concluent que la valeur du bétail au 31 décembre 2013 s'élevait donc à CHF 40'000.-. Quant à l'inventaire BDTA, ils relèvent que la réviseuse en charge de leur taxation devait les joindre par téléphone à ce sujet et qu'ils n'ont jamais reçu d'appel de sa part.

En l'espèce, les recourants ne sauraient valablement se prévaloir du fait que le stock de bétail s'élevait à CHF 40'000.- au 31 décembre 2013 dans la mesure où ils n'ont pas recouru contre la décision sur réclamation du 4 janvier 2017 pour la période fiscale 2013 arrêtant la valeur du bétail au 31 décembre 2013 à CHF 25'000.-. L'explication selon laquelle l'écriture concernant les CHF 15'000.- litigieux aurait dû être passée dans le compte 100 "*Caisse*" au lieu du compte 106 "*Animaux, bovins*" démontre que ce compte 106 avait été augmenté à tort de CHF 15'000.- et qu'il devait être ramené aux CHF 25'000.- fixés dans la décision sur réclamation entrée en force sans

avoir été contestée pour la période fiscale 2013. Dans ces circonstances, il importe peu que les recourants n'aient pas produit d'inventaire BDTA au 31 décembre 2014, la comptabilisation du stock de bovins par CHF 55'000.- à cette date n'étant pas contestée. Le recours est rejeté sur ce point également.

4.

4.1. 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).

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

Impôt cantonal (604 2018 89)

5.

5.1. La réglementation cantonale prévoit aussi que tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables (art. 8 al. 1 LHID ainsi que 19 al. 1 LICD). Et l'art. 100 LICD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 19 al. 3 LICD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 19 al. 1 LICD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

Pour l'impôt cantonal également, les art. 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID prévoient que 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 des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

5.2. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés pour l'impôt cantonal.

C'est ainsi à bon droit que le Service cantonal des contributions s'est écarté des chiffres ressortant des comptes de l'activité indépendante de la recourante pour estimer le revenu imposable réalisé par celle-ci (voir consid. 2).

Quant à l'estimation effectuée, pour les mêmes motifs qu'en matière d'impôt fédéral direct, elle doit être confirmée (voir consid. 3).

Ainsi, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

6.

6.1. 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).

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

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2018 88)

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.

II. Impôt cantonal (604 2018 89)

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.

III. 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 29 mai 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteure :