



**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 2019 54
604 2019 55

Arrêt du 13 décembre 2019

Cour fiscale

Composition

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

Parties

A._____ et B._____, **recourants**, représentés par la
Fiduciaire Maurice Felder SA

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; activité lucrative indépendante; examen de la justification commerciale de peines conventionnelles prévues par une convention collective et de frais forfaitaires; règles sur le fardeau de la preuve; égalité

Recours du 13 mai 2019 contre la décision sur réclamation du 16 avril 2019 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2015 et 2016

considérant en fait

A. B. _____, marié et père d'un enfant à charge, exploitait la raison individuelle "B. _____, plâtrerie-peinture" dont le siège se situait à la route C. _____ à D. _____. Le revenu provenant de cette activité a été déclaré à hauteur de CHF 246'408.- le 16 janvier 2017 pour la période fiscale 2015, et de CHF 308'789.- le 5 décembre 2017 pour la période fiscale 2016.

Un rapport a été établi par le Service cantonal des contributions à la suite de la révision des comptes de l'entreprise qui s'est déroulée le 10 octobre 2018 à E. _____, au lieu de l'exploitation et du domicile des contribuables. Il a été constaté que les contrôles et pointages effectués n'avaient pas mis à jour de lacune ni dans la tenue des documents de base ni au niveau de l'enregistrement, et les comptes 2015 et 2016 ont été admis comme base de calcul pour la détermination du revenu imposable. Dans la mesure où *"les importants montants de charges forfaitaires comptabilisés déroge[ai]ent au principe de régularité (art. 957a al. 2 et 3 CO)"*, le résultat ressortant de la comptabilité a été redressé pour chacune des années 2015 et 2016, passant à CHF 284'356.- pour 2015 et à CHF 342'874.- pour 2016. Les reprises, totalisant CHF 37'948.- en 2015 et CHF 34'085.- en 2016, ont porté non seulement sur des frais forfaitaires (loyer bureau-garage, clientèle, essence, frais de bureau, natel, ports, téléphone, internet, cantine/personnel, dons/cotisation divers et séances chantiers), mais également sur la part privée aux frais de véhicules, la demi-prime APG de l'exploitant et sur des peines conventionnelles de la Commission paritaire. Les réviseurs en charge du dossier ont précisé ce qui suit : *"Dès le 01.01.2017, l'entreprise est exploitée sous forme de société anonyme [inscrite au registre du commerce en 2017] dont le siège est sis à D. _____ (immeuble propriété des contribuables, construit en 2016). De par sa prépondérance, l'immeuble de D. _____ fait partie de la fortune privée des contribuables. Pour 2016, l'activité indépendante reste encore localisée à F. _____ (E. _____)"*.

Par taxations ordinaires du 18 octobre 2018, le Service cantonal des contributions a arrêté les impôts dus par B. _____ et son épouse comme il suit :

- pour la période fiscale 2015, l'impôt fédéral direct a été fixé à CHF 25'441.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) sur la base d'un revenu imposable de CHF 301'062.-, et l'impôt cantonal sur le revenu à CHF 38'763.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 309'179.-;
- pour la période fiscale 2016, l'impôt fédéral direct a été fixé à CHF 35'555.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) sur la base d'un revenu imposable de CHF 378'853.-, et l'impôt cantonal sur le revenu à CHF 51'586.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 386'954.-.

Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé.

B. Le 14 novembre 2018, B. _____ et son épouse ont formé réclamation à l'encontre des taxations précitées par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ont notamment relevé que les amendes infligées par la Commission paritaire ne concernaient pas du travail au noir, mais du travail le samedi sans lequel le bénéfice comptabilisé aurait été inférieur. Ils ont conclu à une diminution des reprises, lesquelles devaient correspondre seulement à CHF 6'064.- pour 2015 (CHF 968.- pour la demi-prime APG de l'exploitant + CHF 3'896.- pour la part privée aux frais de véhicules + CHF 1'200.- pour des frais de télécommunications) et CHF 10'864.- pour 2016 (CHF 968.- pour la demi-prime APG de l'exploitant + CHF 4'896.- pour la part privée aux frais de véhicules +

CHF 3'800.- pour les frais d'essence de B. _____ + CHF 1'200.- pour des frais de télécommunications).

Par décision du 16 avril 2019, le Service cantonal des contributions a partiellement admis cette réclamation. Les reprises pour les peines conventionnelles ont été maintenues. En revanche, la reprise du forfait comptabilisé pour le loyer du bureau-garage (CHF 3'600.- par an) a été annulée et la reprise pour la part privée aux frais de véhicules a été réduite (CHF 4'896.- pour chacune des années 2015 et 2016 au lieu de CHF 11'868.- en 2015 et CHF 5'317.- en 2016). C'est ainsi qu'ont été ajoutés au résultat CHF 27'376.- pour 2015 (CHF 20'200.- de frais forfaitaires, CHF 4'896.- de part privée aux frais de véhicules, CHF 968.- de demi-prime APG de l'exploitant [reprise non contestée] et CHF 1'312.- de peine conventionnelle de la Commission paritaire) et CHF 30'064.- pour 2016 (mêmes reprises hormis la peine conventionnelle de la Commission paritaire qui s'est élevée à CHF 4'000.-). Il a rappelé que la comptabilisation de forfaits dérogeait au principe de régularité.

C. Par acte posté le 13 mai 2019, B. _____ et son épouse, toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours en maintenant leurs conclusions. Ils font valoir que les charges résultant des peines conventionnelles doivent être déduites de leurs revenus car elles ne constituent pas des amendes. S'agissant des frais forfaitaires, ils estiment avoir respecté l'art. 957a al. 3 CO et se plaignent de discrimination. Ils ont annexé à leur recours notamment un exemplaire de la réclamation afin d'éviter des "*redites inutiles*" et ont conclu à l'octroi d'une équitable indemnité de partie.

L'avance de frais, arrêtée à CHF 1'100.- par ordonnance du 16 mai 2019, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 27 juin 2019, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève que les peines conventionnelles sont assimilées à des amendes sur le plan fiscal et que CHF 10'800.- (en plus des charges déjà comptabilisées) ont été admis en déduction sur les CHF 31'000.- par an comptabilisés au titre de frais forfaitaires. Il précise à cet égard que la déduction d'un montant forfaitaire n'est accordée qu'exceptionnellement et seulement pour la couverture de montants de minime importance lorsque la collecte des quittances est difficile voire impossible. Or, cela ne lui paraît pas être le cas des frais litigieux qui concernent de l'essence, des téléphones ou encore des dons ou cotisations, pour lesquels il estime que la collecte de pièces justificatives ne paraît pas compliquée.

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

Par courrier posté le 17 juillet 2019, les recourants ont fait part de leurs contre-observations.

Une copie de cette détermination a été communiquée le 18 juillet 2019 pour information au Service cantonal des contributions, lequel a indiqué, le 5 août 2019, qu'il n'avait pas de remarques complémentaires à formuler.

Les 4 septembre et 11 novembre 2019, les recourants ont déposé des remarques qui ont été transmises au Service cantonal des contributions pour information les 4 octobre 2019 et 11 novembre 2019.

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

en droit

Procédure

1.

Le recours, posté le 13 mai 2019 contre une décision sur réclamation du 16 avril 2019, 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 2019 54)

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).

La comptabilité est tenue conformément au principe de régularité, qui comprend notamment la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (art. 957a al. 2 ch. 2 CO). On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement (art. 957a al. 3 CO). Cette exigence de la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (principe de justification/de documentation) commande de documenter chaque opération significative par une pièce comptable reflétant l'élément de fait concerné. La pièce justificative doit porter le libellé de l'écriture, son montant, les références de l'émetteur et la date de son établissement (DANON *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 57, 58 n. 21).

Afin de contrôler l'exactitude de la saisie et du traitement des opérations, il est nécessaire d'en garantir la traçabilité à partir de justificatifs. Le principe de justification ou documentation commande, pour chaque opération significative pour la comptabilité, le "*document*" reflétant le fait économique (= pièce de base). La réalisation de l'exigence d'une documentation est une condition

indispensable au bon fonctionnement des procédures comptables dans la mesure où un justificatif (comptable) présente le résultat du processus de sélection sans lequel aucune opération comptable n'est autorisée (Manuel suisse d'audit, Tome "Tenue de la comptabilité et présentation des comptes" [MSA], 2014, p. 33).

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.

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. Il résulte de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, applicable par analogie en vertu du renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD, que le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également 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. Font partie de ces prélèvements les charges qui ne correspondent à aucune dépense réelle et celles qui couvrent des frais d'entretien personnels, y compris les parts privées aux frais généraux de la raison individuelle. Cette règle est confirmée par l'art. 27 al. 1 LIFD à teneur duquel les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Leur déductibilité est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité en cause (NOËL *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 27 n. 2).

2.3. En application de l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD).

Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 CC et repris en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5; arrêt TF 2C_618/2015 du 29 février 2016).

3. Les frais forfaitaires

3.1. Les recourants s'estiment discriminés du fait que les forfaits enregistrés ne sont pas supérieurs aux sommes déductibles forfaitairement "*et donc sans quittance*" qui sont accordées aux cadres des personnes morales ou encore au personnel de l'Etat et au Conseil d'Etat. Ils invoquent la convention collective de travail romande du second œuvre (ci-après : CCT-SOR disponible à l'adresse www.seco.admin.ch sous les onglets Travail, Libre circulation des personnes et Relations du travail, Conventions collectives de travail, Conventions collectives de travail Confédération, Conventions collectives de travail étendues, CCT du second-œuvre romand) qui les oblige à défrayer leurs collaborateurs [voir notamment art. 23 ch. 1 let. a CCT-SOR prévoyant l'indemnisation des déplacements de l'atelier aux chantiers, des repas de midi hors domicile, des frais de transport pour l'utilisation du véhicule privé ou encore des frais de voyage,

nourriture et logement en l'absence d'un retour au domicile chaque soir]). Ils se prévalent également de la [circulaire n° 25 du 18 janvier 2008 de la Conférence suisse des impôts relative au modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif](#) (ci-après : circulaire CSI n° 25) qui les autorise [s'agissant des frais de représentation et de clientèle du personnel dirigeant] à payer les petites dépenses jusqu'à CHF 50.- par forfaits, les quittances n'étant exigées que pour les sommes importantes.

3.2. Le modèle de règlement complémentaire pour le personnel dirigeant contenu dans la circulaire CSI n° 25 (disponible sur internet à l'adresse www.steuerkonferenz.ch) prévoit à son chiffre 3 ce qui suit : *"Dans le cadre de leur activité professionnelle, les cadres dirigeants engagent des frais de représentation, ainsi que d'acquisition et d'entretien des relations avec la clientèle. Il est parfois impossible ou très difficile d'obtenir les justificatifs de ces frais de représentation et menues dépenses. Pour des raisons pratiques, le personnel dirigeant reçoit une allocation forfaitaire annuelle. L'allocation forfaitaire couvre toutes les menues dépenses n'excédant pas CHF 50.- par événement, chaque dépense étant considérée comme un seul événement. Les diverses dépenses échelonnées dans le temps ne peuvent donc pas être additionnées, même si elles ont été occasionnées par une seule et même mission professionnelle (par exemple, lors d'un déplacement professionnel ; interdiction du cumul). Les bénéficiaires de l'allocation forfaitaire pour frais ne peuvent donc pas demander le remboursement des menues dépenses n'excédant pas CHF 50.-. Sont en particulier des menues dépenses au sens du présent règlement complémentaire :*

- les invitations de partenaires commerciaux à de modestes repas au restaurant,
- les invitations de partenaires commerciaux à des repas à la maison, quel que soit le montant des frais, mais à l'exclusion d'un service traiteur,
- les cadeaux offerts à l'occasion d'invitations de relations commerciales, tels des fleurs et des bouteilles,
- les collations (les dîners et les soupers pris lors de déplacements professionnels peuvent par contre faire l'objet d'une note de frais),
- les pourboires (pour que l'on puisse déterminer si l'on a affaire à une menue dépense, les pourboires peuvent être ajoutés au montant de la facture),
- les appels téléphoniques professionnels à partir d'un appareil privé,
- les invitations et cadeaux faits à des membres du personnel,
- les contributions versées à des institutions, des associations, etc.,
- les dépenses accessoires sans quittance, faites pour et avec des clients,
- les menues dépenses faites lors d'entretiens et de séances,
- les déplacements en tram, bus et taxi,
- les taxes de stationnement,
- les déplacements professionnels effectués avec le véhicule privé dans un rayon de 30 km autour de la société,
- les frais de porteurs et de vestiaire,
- les frais de courrier et de téléphone,
- les frais de blanchisserie".

En rappelant dans ses observations sur le recours que la déduction d'un montant forfaitaire n'est admise qu'exceptionnellement et uniquement pour la couverture de dépenses de minime importance, et que ces forfaits sont acceptés dans les cas où la collecte des quittances est difficile voire impossible, il peut être admis que l'autorité intimée s'est inspirée de cette circulaire pour se prononcer sur les frais forfaitaires figurant dans les charges de l'entreprise individuelle du recourant.

3.2.1. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. féd. (ATF [141 I 235](#) consid. 7.1).

3.2.2. Il importe de signaler encore que l'autorité intimée est en droit de réexaminer lors de chaque période fiscale si les charges comptabilisées, en particulier les montants des forfaits alloués notamment pour les frais de représentation, sont justifiées.

3.3. En l'espèce, il ressort du dossier constitué que les forfaits litigieux totalisant CHF 27'400.- par an ont été comptabilisés de la manière suivante :

- 6640 "*Frais de voyage et de représentation*"

CHF 6'000.- de "frais de clientèle forfait 12 x 500", ainsi que CHF 6'000.- de "frais séances chantier" les 31.12.2015 et 31.12.2016,

- 6520 "*Dons, cotisations et abonnements*"

CHF 2'400.- de "dons, cotisations divers" les 31.12.2015 et 31.12.2016,

- 6510 "*Téléphones, ports et taxes*"

CHF 800.- de "frais de ports", ainsi que CHF 2'400.- de "frais téléphone et internet" les 31.12.2015 et 31.12.2016,

- 6500 "*Matériel de bureau, administration*"

CHF 600.- de "frais bureau, matériel" le 31.12.2015 et CHF 600.- de "frais bureau, natel" le 31.12.2016,

- 6200 "*Entretiens, assurances, impôts, frais véhicules*"

CHF 6'800.- de frais "essence B. _____ 40'000km" les 31.12.2015 et 31.12.2016, et

- 5800 "*Autres charges du personnel*"

CHF 2'400.- de "frais cantine/personnel" les 31.12.2015 et 31.12.2016.

3.3.1 Pour être en droit de comptabiliser les dépenses précitées sous forme de forfaits, le recourant - à qui il revient de prouver les faits de nature à alléger sa charge fiscale - devait démontrer qu'il lui était impossible voire très difficile d'obtenir les justificatifs des menues dépenses qu'il a assumées en tant qu'exploitant pour ses frais de représentation et de clientèle.

3.3.2. Avec l'autorité intimée, il convient d'observer que les dépenses pour la clientèle et les séances de chantier auraient pu être justifiées au moyen des tickets des établissements publics

fréquentés pour ces occasions et des éventuels fournisseurs, d'autant plus que ce genre de frais dépassent souvent ce qui peut être considéré comme étant de minime importance. L'on ne voit pas non plus pour quelle raison il n'aurait pas été possible de produire de justificatifs pour la benzine destinée au véhicule du recourant, ou encore de conserver les tickets des "verrées" en faveur du personnel les vendredis en fin de journée comme cela est relevé dans la réclamation. Quant aux dons et cotisations, bon nombre d'entre eux interviennent par des versements de compte à compte et en pareil cas, leur justification est des plus aisées. Il en va de même des frais de bureau et de télécommunications. Par ailleurs, il ressort des extraits de comptes que de petits montants ont bien pu être comptabilisés régulièrement tout au long de l'année (*par exemple les dépenses concernant l'Auberge G. _____*). Il paraît étonnant qu'il n'en soit pas allé de même pour toutes les petites dépenses que les recourants ont regroupées en fin d'année sous la forme de forfaits. Si l'on considère l'importance des forfaits revendiqués (CHF 27'400.- par an après l'admission partielle de la réclamation) en plus des dépenses effectives déjà inscrites dans les comptes précités (totalisant plus de CHF 60'000.- par an), l'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'exiger des recourants qu'ils collaborent à leur taxation en produisant les pièces démontrant que ces charges forfaitaires supplémentaires étaient justifiées commercialement. Ceux-ci ne peuvent pas simplement se retrancher derrière le fait que la circulaire CSI n° 25 devrait leur permettre la comptabilisation de forfaits en l'absence de justificatifs pour de menues dépenses, et prétendre à une inversion du fardeau de la preuve en leur faveur alors qu'ils ont préalablement failli à leur devoir de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Il suit de ce qui précède que le recourant n'a pas démontré qu'il lui était impossible voire très difficile d'obtenir les justificatifs des menues dépenses qu'il a assumées pour ses frais de représentation et de clientèle.

3.3.3. Le refus de l'autorité intimée d'admettre la déduction des forfaits litigieux ne saurait par ailleurs constituer une discrimination du recourant par rapport aux autres entreprises dont la comptabilité comprend des forfaits pour le remboursement des frais de représentation de leur dirigeant. Pour cette catégorie de contribuables que forment les entreprises, la comptabilisation de forfaits est également soumise à la condition que la production de justificatifs soit impossible ou très difficile au vu de la nature des dépenses concernées; et la condition qu'il doit s'agir de menues dépenses leur est aussi applicable. Quant à l'employeur qu'est l'Etat de Fribourg, il n'est pas assujéti aux impôts directs (art. 23 al. 1 let. b LHID) de sorte que les charges liées au remboursement des frais de représentation de son personnel dirigeant n'entrent pas en ligne de compte pour ces impôts. Les recourants ne sauraient se plaindre d'être surimposés par rapport à cet employeur, exonéré pour des motifs objectifs liés notamment au fait qu'il s'agit de ne pas restreindre par des impôts les moyens financiers qui lui sont alloués (URESCH *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 56 n. 14 et 1). Dès lors qu'ils ne démontrent pas qu'il leur était impossible voire très difficile d'obtenir des quittances pour leur frais de représentation de minime importance, les recourants sont traités comme toute entreprise n'étant pas en mesure non plus de fournir des justificatifs pour des menues dépenses. On ne voit pas en quoi ils seraient victimes d'une inégalité à cet égard. Le grief de discrimination doit donc être rejeté.

4. Les peines conventionnelles

4.1. L'autorité intimée a refusé la déduction des peines conventionnelles comptabilisées en rappelant que, selon la jurisprudence (ATF 70 I 250 consid. 4 confirmé par la suite, voir Archives 21 p. 74 s.), les amendes ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial.

De leur côté, les recourants font valoir qu'une "amende" ne peut être émise que par le représentant d'une autorité sur la base d'une dénonciation en raison du non-respect d'une loi, que les représentants d'une commission paritaire n'ont pas l'autorité pour prononcer une "amende" mais des peines conventionnelles et que tous les prononcés d'amendes mentionnent les droits de recours du justiciable auprès d'une instance supérieure, ce que ne prévoit pas la Commission paritaire puisqu'une contestation ne peut être adressée qu'aux signataires de la décision. Selon eux, il s'agit de distinguer amende non déductible et peine conventionnelle, laquelle "*ne résulte pas d'une loi*".

Il convient d'examiner si les peines conventionnelles litigieuses - prévues par une convention collective - peuvent être assimilées à des amendes comme le soutient l'autorité intimée. Cela suffirait à résoudre le litige dans la mesure où, en pareil cas, ces charges ne seraient pas déductibles.

4.2.

4.2.1. En l'espèce, les peines conventionnelles litigieuses ont été prononcées sur la base de l'art. 52 CCT-SOR. Il y est prévu que toute infraction aux dispositions de la convention peut être sanctionnée par une amende d'un montant de CHF 30'000.- au plus par cas d'infraction, sans préjudice de la réparation des dommages éventuels. La Commission professionnelle paritaire cantonale peut déroger et aller au-delà de CHF 30'000.- si le préjudice subi est supérieur à cette somme (ch. 2). Ce montant peut être porté à CHF 120'000.- en cas de récidive ou de violation grave des dispositions de la convention. La Commission professionnelle paritaire cantonale peut déroger et aller au-delà de CHF 120'000.- si le préjudice subi est supérieur à cette somme (ch. 3).

S'agissant des personnes physiques indépendantes, le Tribunal fédéral a déjà constaté dans un arrêt du 6 octobre 1944 (ATF 70 I 250 consid. 4) que tant l'amende que les autres dépenses associées à une procédure pénale ne constituent pas des dépenses justifiées par l'usage commercial. Cette jurisprudence a été confirmée par le Tribunal fédéral dans une pratique constante (ATF 143 II 8 consid. 3 et références citées).

Dans cet ATF 143 II 8, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur le cas d'une amende infligée par la Commission européenne à une société suisse du fait de son implication dans le cadre d'une entente cartellaire. Il a notamment précisé dans un considérant 7.6 que la question n'est pas de savoir si les frais d'acquisition du revenu en relation avec un revenu acquis de manière licite ou illicite sont déductibles, mais bien plutôt de savoir si une amende respectivement une sanction administrative pécuniaire à caractère pénal fait partie ou non des frais ordinaires d'acquisition du revenu. Il a jugé que les amendes et sanctions financières à caractère pénal qui ont été infligées à des personnes morales du fait de leur responsabilité pénale propre ne valent en principe pas comme charges justifiées par l'usage commercial et par conséquent ne sont pas déductibles fiscalement. Tel n'est pas le cas en revanche des sanctions visant à réduire le bénéfice obtenu illicitement qui sont quant à elles justifiées selon l'usage commercial et sont par conséquent fiscalement déductibles, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal (arrêt [2C_916/2014](#) du 26 septembre 2016 traduit *in* [RDAF 2017 II 588](#)).

Sur la base de cette jurisprudence, la Cour fiscale a elle-même rejeté le recours d'une société sanctionnée pour entente illicite au sens de la législation sur les cartels; elle a considéré que la sanction administrative financière en cause avait un caractère purement pénal de telle sorte qu'une provision y relative n'était pas une charge déductible fiscalement (arrêt TC FR [604 2015](#)

65/66 du 25 janvier 2017). Pour reconnaître un caractère pénal à la sanction administrative prononcée, elle a retenu que la législation, la jurisprudence fédérale et la pratique de la Commission de la concurrence faisaient référence aux notions d'infraction, gravité, durée, imputabilité et examen des circonstances particulières. Elle a exclu en parallèle de reconnaître à la sanction prononcée toute composante visant directement à réduire le bénéfice, sous la forme d'une correction de la situation résultant de la violation du droit, les critères de fixation appliqués ne se référant pas à la notion de bénéfice, même indirectement.

4.2.2. La peine conventionnelle de l'art. 52 CCT-SOR constitue une sanction financière pour infraction à la convention. Les cas de récidive ou de violation grave y sont expressément prévus et donnent lieu à une sanction financière plus lourde. Il n'est pas certain que ces éléments permettent pour autant de retenir qu'il s'agit d'une sanction financière à caractère pénal et donc susceptible d'être traitée fiscalement comme toutes les autres amendes à caractère pénal. Toutefois, cette question peut demeurer ouverte compte tenu de ce qui suit.

4.3. Pour être déductibles, ces peines conventionnelles de droit privé (art. 160 ss CO) doivent constituer des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel au sens de l'art. 27 al. 1 LIFD.

La peine conventionnelle consiste en une prestation qu'une personne promet à une autre en cas d'inexécution ou d'exécution imparfaite d'une obligation déterminée (obligation principale). Elle peut présenter deux fonctions, soit indemnitaire, soit répressive (arrêt TF [2C_628/2018](#) du 7 mai 2019 consid. 7.1 sur la question - non tranchée par le TF - de savoir si les peines conventionnelles [prévues par une convention d'actionnaires] sont imposables).

La peine conventionnelle est utilisée dans les domaines les plus divers et notamment par des associations professionnelles (voir art. [357b](#) CO relatif à l'exécution commune permettant aux associations ayant conclu une convention collective d'en exiger l'observation par les employeurs et les travailleurs liés par elle). Le montant de la peine conventionnelle ne se juge pas selon l'étendue du dommage (art. 161 CO), mais selon l'accord des parties. Conformément au principe général de la liberté des contrats, l'art. 163 al. 1 CO leur laisse le soin de déterminer librement le montant de la peine (MOOSER, *in* Commentaire romand, Code des obligations I, art. 1 à 529 CO, 2^e éd., 2012, art. 160 n. 3 et 163 n. 1).

Lorsqu'elles sont prévues dans une convention collective de travail, les peines conventionnelles constituent des amendes infligées aux personnes liées par cette convention collective de travail et qui n'en respectent pas les dispositions. Les sanctions infligées par une commission paritaire chargée de l'application d'une convention collective de travail sont des clauses pénales au sens de l'art. 160 CO que le juge doit réduire si elles sont exagérées (art. 163 al. 3 CO; voir notamment DUNAND, L'exécution des peines conventionnelles notifiées par les commissions paritaires *in* Arbeit und Arbeitsrecht, Festschrift für Thomas Geiser zum 65. Geburtstag, 2017, p. 55 ss, 62s.).

4.3.1. En matière de responsabilité, contractuelle ou délictuelle, tous les paiements en dommages-intérêts ne sont pas déductibles. Seuls le sont ceux qui résultent du risque propre au type d'activité exercée par l'indépendant, non ceux causés par le manquement personnel de celui-ci lorsqu'il se rend coupable d'une négligence grave ou d'un comportement pénalement répréhensible (NOËL *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 27 n. 17).

Lorsqu'il s'est penché sur le degré de culpabilité dans le domaine de la responsabilité civile, le Tribunal fédéral, critiqué parce qu'il s'appuyait sur des points de vue qui iraient à l'encontre du

principe de la neutralité du droit fiscal, a souligné que les circonstances et le contexte du paiement de dommages-intérêts ne sont pas examinés au regard d'un comportement moralement répréhensible, mais plutôt pour établir le lien avec un emploi rémunéré, soit le caractère inhabituel ou évitable du risque commercial pris. Dans le cas qu'il avait à juger, il a considéré que le degré de culpabilité ne constitue qu'un aspect parmi d'autres. En ce qui concerne le caractère inhabituel ou évitable des risques commerciaux assumés, il a rappelé qu'il peut également être important de savoir si une obligation qui est attendue de tous n'a pas été respectée alors qu'elle l'est généralement. De tels aspects peuvent être pertinents pour décider s'il existe un lien suffisamment étroit entre les dommages causés et les revenus générés (arrêts TF [2C_566/2008](#) du 16 décembre 2008 consid. 4.3 et [2C_465/2011](#) du 10 février 2012 consid. 3 qui le confirme).

4.3.2. En l'espèce, Il ressort des comptes produits au dossier qu'un montant de CHF 1'312.- a été repris en 2015 : CHF 1'000.- comptabilisé le 9 juillet 2015 dans le compte 5800 "*Autres charges du personnel*" pour une "*amende*" de la Commission paritaire et CHF 312.40 le 2 décembre 2015 pour une sanction de la police des étrangers. En 2016, deux montants de respectivement CHF 2'500.- et CHF 1'550.- ont été comptabilisés dans le compte 6530 "*Honoraires pour fiduciaire, conseil*" le 31 décembre 2016 au titre d' "*amende*" de la Commission paritaire. Dans la mesure où les recourants s'en prennent aux "*amendes*" de la Commission paritaire uniquement, le montant de CHF 312.- lié à la police des étrangers n'est pas concerné par la présente procédure. De plus, le montant de CHF 2'500.- fixé dans la décision de peine conventionnelle du 13 février 2017 et "*payé le 22 février*" ne concerne pas les périodes fiscales 2015 et 2016 ici en cause. Ce sont ainsi des montants de CHF 1'000.- en 2015 et CHF 1'500.- en 2016 dont la justification commerciale doit être examinée ici.

Cela étant, la fiduciaire a fait valoir dans sa réclamation, que le recourant s'est vu infliger des peines conventionnelles pour avoir accepté "*à plusieurs reprises, que ses collaborateurs étrangers travaillent le samedi afin de remplacer les jours de « ponts » dont ils profitent pour retourner au pays*". Et dans son recours, elle a joint une copie d'une décision de peine conventionnelle assortie d'une demande de renseignements datée du 28 octobre 2016 signalant ce qui suit : "*Dans sa séance du 21 octobre 2016, la sous-Commission professionnelle paritaire de la plâtrerie peinture du canton de Fribourg a décidé, au sens de l'art. 52 CCT, de vous infliger une peine conventionnelle forfaitaire de CHF 1'000.- pour le motif que vous avez enfreint la convention collective de travail du second-œuvre romand, dès lors que vous avez travaillé le samedi 24 septembre 2016 sans autorisation sur le chantier situé à la Rue H._____ à I._____, avec 2 ouvriers. Au montant de la peine, vous ajouterez celui de CHF 500.- représentant les frais du contrôle effectué*".

Conformément à l'art. 12 ch. 1 et 13 CCT-SOR, la durée hebdomadaire du travail doit être fixée à 41 heures, lesquelles doivent être effectuées entre 06h00 et 22h00 du lundi au vendredi (voir notamment l'adresse internet <https://cppvd.ch/faq-second-oeuvre/> sur les horaires de travail et leurs éventuelles flexibilités dans la CCT-SOR). L'art. 13 CCT-SOR relatif aux dérogations à la durée et aux horaires de travail dispose que toute entreprise se trouvant dans l'obligation de déroger à la durée et aux horaires de travail doit présenter une demande préalable motivée pour décision au secrétariat de la Commission professionnelle paritaire cantonale qui consulte les partenaires sociaux (ch. 1). Si la demande présentée déroge aux dispositions légales, le secrétariat de la Commission professionnelle paritaire cantonale la transmet avec préavis à l'autorité compétente. Le secrétariat de la Commission professionnelle paritaire cantonale communique la décision prise aux intéressés (ch. 2). Aucune dérogation ne sera octroyée pour

compenser un retard du chantier dû à une organisation défailante et/ou un planning trop serré établi par le maître d'œuvre, respectivement son mandataire (ch. 3).

Le fait, pour le recourant, qu' "*à plusieurs reprises, [ses] collaborateurs étrangers travaillent le samedi afin de remplacer les jours de « ponts » dont ils profitent pour retourner au pays*" pourrait vraisemblablement constituer un motif de refus de dérogation au vu des cas mentionnés à l'art. 13 ch. 3 CCT-SOR. Celui-ci ne pouvait pas ignorer à quelles conditions il peut faire travailler son personnel le samedi de sorte que les peines conventionnelles en cause sont imputables à son seul comportement. Le risque qu'il a encouru de se voir infliger de telles peines aurait pu être évité et n'a pas à être reporté sur la collectivité par le biais d'une réduction de l'impôt dû. L'obligation d'obtenir une autorisation pour travailler le samedi semble viser la protection des travailleurs dont l'horaire n'est censé être étendu qu'en cas de circonstances particulières, et à éviter une concurrence déloyale entre les entreprises. Elle est imposée à l'ensemble des employeurs de la branche et elle est généralement respectée.

Dans ces circonstances, les peines conventionnelles en cause ne sauraient être considérées comme des dépenses usuelles, régulières de l'entreprise du recourant. C'est pourquoi, leur justification commerciale doit être niée en l'absence de lien suffisant avec l'activité exercée.

5.

5.1. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. 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).

5.3. En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 550.-.

Impôt cantonal (604 2019 55)

6.

6.1. En droit cantonal harmonisé, les art. 19 al. 1, 100, 154 al. 1 et 159 al. 1 LICD (correspondant aux art. 7 al. 1, 24 al. 1, 42 al. 1 LHID) ont une teneur similaire à celle des art. 18 al. 1, 58, 123 al. 1 et 126 al. 1 LIFD.

6.2. En présence de règles similaires, les considérants développés en droit fédéral quant à la justification commerciale des frais forfaitaires de représentation et des peines conventionnelles peuvent être transposés en droit cantonal.

7.

7.1 Le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

7.2. 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, compte tenu du rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument de CHF 550.-.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2019 54)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 550.- 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 2019 55)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 550.- 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 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 du montant 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 13 décembre 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteuse :