

## **FR\_GERICHTE 604 2016 53 vom 22. März 2017**

FR Kantonsgericht, 2017-03-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_53](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_53)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 53 du 22 mars 2017

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 53 del 22 marzo 2017

### **Regeste**

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

### **Erwägungen**

#### **E. 15**

septembre 2015, l'administrateur unique de la recourante a formulé en lien avec ces éléments des explications qui ont fait l'objet de notes figurant au dossier. Deux pièces justificatives ont encore été produites par courriels du 16 septembre 2015 et du 18 septembre 2015. C. Par avis de taxation du 16 octobre 2015, le Service cantonal des contributions a procédé à la taxation ordinaire de la recourante pour la période fiscale 2014. Le bénéfice imposable a été établi à CHF 60'200.-, tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct, en ajoutant au bénéfice déclaré un montant de CHF 18'275.- ressortant du calcul suivant : Prestations à l'actionnaire - reprise part privée aux frais de véhicule: CHF 5'760.- - reprise frais de voyage et frais de représentation: CHF 5'925.- ( CHF 2'625.- + CHF 3'300.-) - reprise frais d'entretien du camping-car Rapido: CHF 5'000.- Reprises en réserves latentes - reprise amortissement sur véhicule (camping-car) non accepté: CHF 3'500.- - reprise amortissement sur véhicule (vélos électriques) non accepté: CHF 1'790.- - adaptation de la provision sur impôts: - CHF 3'700.- L'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal sur le bénéfice ont été fixés chacun à CHF 5'117.-, sur la base du même taux applicable de 8.5%. Le capital imposable a quant à lui été établi à CHF 165'600.- en ajoutant au montant déclaré les reprises en réserves latentes de CHF 3'500.- et de CHF 1'790.- et en déduisant le montant de

Tribunal cantonal TC Page 3 de 13 CHF 3'700.- concernant la provision sur impôts. L'impôt cantonal y relatif a été arrêté à CHF 264.95 sur la base du taux applicable de 1.6%. D. Statuant par décision du 5 avril 2016, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation déposée le 28 octobre 2015 par la recourante. Il a confirmé l'avis de taxation du

#### **E. 16**

octobre 2015. E. Par mémoire de recours signé de son administrateur unique adressé au Tribunal cantonal, daté du 25 avril 2016 et remis à la poste le 26 avril 2016, la recourante conteste la décision du 5 avril 2016 et demande que le montant total des reprises effectuées par le Service cantonal des contributions soit réduit de CHF 21'975.- à CHF 5'833.-, essentiellement sur la base des arguments suivants: 1) le montant CHF 5'760.- repris au titre de part privée aux frais de véhicules est compensé par l'indemnité que l'actionnaire unique de la recourante aurait pu demander à celle-ci pour les cas où il utilise ses véhicules privés pour des besoins commerciaux; 2) la reprise de CHF 2'625.- correspondant au montant comptabilisé pour l'utilisation à des fins commerciales des véhicules privés de l'actionnaire

unique de la recourante doit également être annulée. Cette utilisation peut être estimée à 12'000 kilomètres par année, ce qui justifie tant la comptabilisation du montant de CHF 2'625.- que la compensation de la part privée aux frais de véhicules de la société (voir tiret précédent); 3) la reprise de CHF 3'300.- pour frais de représentation doit elle aussi être supprimée, eu égard au fait que le montant total de ces frais est de CHF 18'933.45 pour environ 200 mandats et qu'il n'est dès lors pas excessif; 4) le montant de CHF 5'000.- correspondant à des frais d'entretien d'un camping-car concerne des travaux d'entretien sur un véhicule qui appartenait jusqu'en 2013 pour un tiers à l'actionnaire unique de la recourante et pour deux tiers à celle-ci. En tenant compte notamment de cette répartition, une reprise est certes justifiée sur le principe, mais devrait être limitée à CHF 2'333.30; 5) la reprise de CHF 3'500.- concernant l'installation de vérins hydrauliques sur un nouveau camping-car appartenant à l'actionnaire unique, mais utilisé partiellement à des fins commerciales, n'est plus contestée au stade du recours; 6) enfin, la reprise portant sur l'amortissement de deux vélos électriques pour un montant de CHF 1'790.- doit être annulée car ces vélos sont utilisés pour leurs déplacements par les collaborateurs de la recourante. L'avance de frais fixée à CHF 600.- fixée par ordonnance du 30 mai 2015 a été payée dans le délai imparti. Dans ses observations du 29 juin 2016, le Service cantonal des contributions conclut à l'admission partielle du recours, dans le sens que la reprise du montant de CHF 2'625.- comptabilisé pour l'utilisation commerciale des véhicules de l'actionnaire unique de la recourante doit être annulée. Pour le reste, il confirme les autres reprises effectuées en complétant sur chaque point la motivation sur laquelle il fonde sa position. L'administration fédérale des contributions n'a quant à elle pas déposé d'observations. Dans un second échange, la recourante et le Service cantonal des contributions complètent leurs premières écritures et maintiennent leurs conclusions.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 13 Les arguments des parties seront repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2016 53)  
1. Déposé le 26 avril 2016 contre une décision sur réclamation du 5 avril 2016, 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). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). L'imposition du bénéfice des personnes morales se détermine donc sur la base du bénéfice tel qu'il découle 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 prévoie des règles correctrices spécifiques (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 224). 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. 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. b) Au nombre des prélèvements visés à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD figurent les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (2ème tiret). Cette disposition correspond à la règle ancrée pour les personnes physiques à l'art. 27 LIFD, à teneur de laquelle les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, soit notamment les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29 LIFD. c) Comptent également au nombre des prélèvements visés à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5ème tiret). Il y a libéralité en faveur de tiers lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent envers ses actionnaires ou des personnes qui leur sont proches, d'une valeur économique telle qu'il convient d'en attendre une contre-prestation influençant de manière positive le solde du compte de pertes et profits. N'est en conséquence pas seulement imposable au titre de bénéfice

Tribunal cantonal TC Page 5 de 13 celui comptabilisé comme tel et distribué aux actionnaires, mais également la valeur objective de toute prestation qu'un actionnaire reçoit de la société en vertu de son droit de participation au capital social. Lorsqu'un actionnaire reçoit de la société une prestation appréciable en argent, qui n'aurait pas été octroyée à un tiers étranger à la société, il convient de présumer que cette prestation ne trouve son fondement que dans la qualité d'actionnaire de celui-là (TF in ASA 58 p. 427). Elle est imposable, auprès de l'actionnaire ou des proches favorisés et auprès de la société. Doctrine et jurisprudence parlent en ce sens, plus ou moins indistinctement, de distribution dissimulée de bénéfices ou de prestations appréciables en argent (TF in StE 1992 B 72.13.22 n° 23 consid. 2c et références). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes 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 (ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; cf. ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; arrêt TF 2C\_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1). 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 (arrêts TF 2C\_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1; 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2, in RDAF 2014 II 78). d) Il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve. En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter

les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (voir notamment ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; arrêt TF 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 et les références citées). Ainsi, en matière de distribution dissimulée de bénéfice, 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). 3. a) La première reprise litigieuse porte sur une part privée de CHF 5'760.- non comptabilisée pour l'utilisation non commerciale des véhicules de la société. Plus spécifiquement, le Service cantonal des contributions a retenu que la mise à disposition durant l'année 2014 du véhicule d'entreprise de marque Bentley constituait un avantage accordé par la société à son

Tribunal cantonal TC Page 6 de 13 actionnaire et administrateur unique, sans contreprestation de celui-ci. Il a dès lors admis que cet avantage constituait une prestation appréciable en argent et il a estimé celle-ci à CHF 5'760.- en se référant aux normes relatives à l'établissement du certificat de salaire. Sur cette base, il a réintégré le montant de CHF 5'760.- dans le bénéfice de la société. Il convient dès lors de vérifier si la mise à disposition du véhicule en question constitue effectivement une distribution dissimulée de bénéfice. b) Durant l'année concernée, la société a mis son véhicule de marque Bentley à la disposition de son actionnaire et administrateur unique. Il ressort également du dossier que celui-ci a utilisé cette voiture pour ses trajets professionnels, pour se rendre à son lieu de travail et pour revenir à son domicile, de telle sorte qu'il est établi que le véhicule se trouvait constamment à sa disposition, même en dehors des heures de travail. Selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, le fait que le véhicule d'entreprise se trouvait à la disposition de l'actionnaire et administrateur unique de la recourante rend vraisemblable que celui-ci l'a utilisé non seulement pour ses trajets professionnels et pour ses déplacements entre le domicile et le lieu de travail, mais également à des fins privées. Par exemple, il est improbable que l'intéressé, pour se rendre à un autre endroit à la fin de son horaire de travail, rentrât d'abord à son domicile pour changer de véhicule. La recourante l'admet du reste en indiquant sous la signature de son administrateur et actionnaire unique qu'il est « difficile d'affirmer que l'actionnaire n'utilise pas la Bentley de temps en temps à titre privé ». Il en résulte qu'elle a accordé à celui-ci un avantage consistant en la mise à disposition d'un véhicule utilisé également pour des trajets privés. La recourante affirme toutefois qu'en contrepartie de cet avantage, son actionnaire et administrateur unique a mis à sa disposition ses propres véhicules privés qu'il a utilisés durant l'année 2014 à des fins commerciales. Elle produit à cet égard un document récapitulant tous les déplacements professionnels de celui-ci, comprenant d'une part les trajets entre le domicile de C. \_\_\_\_\_ et le siège de B. \_\_\_\_\_ (succursale dès novembre 2015) et, d'autre part, l'ensemble des déplacements chez les différents clients de la fiduciaire, pour un total de 21'002 kilomètres. Confrontant ce chiffre au nombre de kilomètres parcourus annuellement par la voiture de marque Bentley, estimé à 8'900 sur la base des factures de services, elle en déduit que son actionnaire et administrateur unique

parcourt environ 12'100 kilomètres par an en utilisant ses véhicules privés, ce qui correspond à un montant de CHF 8'470.- au tarif de CHF 0.70/km et compense dès lors largement la part privée de CHF 5'760.- relative à la voiture de marque Bentley. Sur ce point, il peut être admis avec le Service cantonal des contributions (voir observations, p. 3) que l'actionnaire et administrateur unique de la recourante a effectivement utilisé ses véhicules privés pour certains trajets concernant l'activité de sa société. S'agissant toutefois du montant à prendre en considération pour cette utilisation, il faut relever d'emblée que la comptabilité de la recourante fait état à cet égard d'une charge de CHF 2'625.- (compte 6234 Frais de voyage). Selon les explications fournies par courriel du 29 août 2015 et dans la réclamation du 28 octobre 2015, cette charge correspond à l'utilisation des véhicules privés, en remplacement de la Bentley qui a été immobilisée durant plusieurs semaines, et la somme en question a été calculée en prenant en considération 250 kilomètres durant 21 semaines au tarif de CHF 0.50/km pour tenir compte du fait que la recourante a pris en charge les frais d'essence. Ces éléments conduisent aux considérations suivantes:

Tribunal cantonal TC Page 7 de 13 - conformément à la règle selon laquelle les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales ("Massgeblichkeitsprinzip"), c'est en principe le montant figurant dans les comptes qui est déterminant; - en extrapolant l'estimation de 250 kilomètres par semaine sur l'ensemble de l'année, moins quatre semaines de vacances, le nombre de kilomètres parcourus par année dans le cadre de l'activité commerciale serait d'environ 12'000 (250 km x 48 semaines) et non de 21'000 comme le soutient la recourante sur la base de son document récapitulatif; - l'extrapolation ci-dessous va dans le même sens que la remarque formulée par le Service cantonal des contributions dans ses observations, selon laquelle l'utilisation d'un camping-car pour dormir à B. \_\_\_\_\_ lors de ses deux jours de travail hebdomadaires sur place, revendiquée par l'actionnaire et administrateur unique de la recourante, a pour corolaire que celui-ci n'effectue qu'un aller-retour par semaine entre B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, contrairement à ce qui figure dans le document récapitulatif produit à l'appui du recours. A cet égard, les affirmations contraires selon lesquelles celui-ci se rend également presque tous les vendredis matin à B. \_\_\_\_\_, formulées pour la première fois au stade des contre-observations et étayées par aucune pièce, ne permettent pas d'établir, quoi qu'il en soit, quelle est la part de ces trajets effectués au moyen d'un véhicule privé de l'actionnaire et administrateur unique de la recourante. - le montant de CHF 8'470.- articulé dans le recours n'est pas seulement remis en cause en raison du nombre de kilomètres trop élevé sur lequel il se base (voir les deux tirets précédents), mais également sous l'angle du tarif appliqué. En effet, le tarif de CHF 0.70/km appliqué aurait pu être admissible seulement si la recourante n'avait pas elle-même pris à sa charge les frais d'essence relatifs aux trajets parcourus à titre commercial au moyen des véhicules privés de son actionnaire et administrateur unique. Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que la recourante n'a pas prouvé que son actionnaire et administrateur unique a fourni – mis à part le montant de CHF 2'625.- (voir ci-dessous consid. 4) – une contrepartie à l'avantage consistant en la mise à disposition du véhicule de marque Bentley utilisé également pour des trajets privés. Cet avantage constitue en conséquence une distribution dissimulée de bénéfice, dont il reste à estimer le montant. c) L'estimation en argent de l'avantage qu'a représenté la mise à disposition du véhicule d'entreprise pour des trajets privés, elle n'est pas contestée en tant que telle par la recourante. Il peut néanmoins être relevé que le Service cantonal des contributions a fixé ce montant en référence à la pratique formalisée par le guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes, édité par la CSI et

l'AFC (formulaire 11; disponible sur le site Internet de l'Administration fédérale des contributions) qui indique que l'avantage en question correspond à 0.8% par mois du prix d'achat du véhicule, hors TVA, ce qui correspond en l'occurrence à CHF 5'760.- (9.6% du prix de CHF 60'000.-). En procédant de la sorte, l'autorité intimée s'est basée sur un fait établi, à savoir l'utilisation du véhicule à titre privé, et sur un mode de calcul schématique qui se fonde a priori sur un élément objectif pertinent, à savoir le prix du véhicule, et dont l'application a été confirmée à plusieurs reprises par la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir notamment ATF 2C\_645/2012 du 13 février 2013, consid. 9.2 et les références citées). L'estimation à CHF 5'760.- de l'avantage constitué par la mise à disposition du véhicule d'entreprise pour la période fiscale 2014 doit en conséquence être confirmée.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 13 4. La deuxième reprise litigieuse au stade du dépôt du recours correspond au montant de CHF 2'625.- comptabilisé pour l'utilisation à des fins commerciales des véhicules privés de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante (voir ci-dessus consid. 3). Dans ses observations du 29 juin 2016, le Service cantonal des contributions propose l'annulation de cette reprise. Il convient de donner suite à cette conclusion et d'admettre le recours sur ce point. 5. a) La troisième reprise litigieuse porte sur un montant de CHF 3'300.- relatif à des frais de représentation comptabilisés dans les charges de la recourante. Plus précisément, cette somme correspond à environ la moitié des montants de dix écritures libellées « D. \_\_\_\_\_ AG » et « E. \_\_\_\_\_ » et totalisant CHF 6'594.95. Ces écritures concernent des factures de bouteilles de vins livrées à l'adresse de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante. Le Service cantonal des contributions justifie la reprise effectuée par le constat que l'adresse de livraison correspond à celle d'une société dont le but est de gérer l'exploitation de chambres et tables d'hôtes, également présidée par l'administrateur et actionnaire unique de la recourante, ce qui pourrait porter à confusion sur l'utilisation réelle de la marchandise concernée. L'autorité intimée relève également que compte tenu de l'activité de la recourante et des frais de représentation déjà pris en compte, la reprise a été estimée à bien plaisir à 50% des dix écritures en question. Elle précise enfin qu'aucune liste ou preuve n'a été fournie sur les clients ayant reçu une ou des bouteilles de vin commandées périodiquement. La recourante s'oppose quant à elle à cette reprise en indiquant d'abord de façon globale que les achats de vin en question l'ont été au titre de cadeaux pour la clientèle (voir courriel du 29 août 2015) et en précisant ensuite d'une part que l'achat de 300 bouteilles pour 200 clients est justifié par l'usage commercial et, d'autre part, que son actionnaire et administrateur unique organise à son domicile entre 20 et 30 repas par année, sans que les frais y relatifs ne soient comptabilisés comme charges de la société (réclamation du 28 octobre 2015). Elle ajoute encore dans son recours que les bouteilles de vin achetées servent aussi à la consommation propre de la fiduciaire, par exemple lors d'apéritifs à l'occasion d'un anniversaire, d'une veille de départ en vacances, d'une veille de fête ou encore lorsque l'assemblée générale d'une société cliente se déroule dans les locaux de la fiduciaire. b) Selon la jurisprudence, le caractère déductible au titre de frais d'acquisition du revenu des cadeaux d'usage d'une certaine importance destinés à des clients ou à des relations d'affaires est soumis à l'exigence de la preuve de leur justification commerciale et de leur effectivité. La preuve que la dépense est effective est en général admise lorsque sont divulgués au moins les noms et adresse des bénéficiaires ainsi que les circonstances dans lesquelles le paiement a eu lieu (voir arrêt TA FR 4F 03 162 du 8 avril 2005 consid. 8c et les références). L'exigence d'une telle preuve se justifie d'autant plus lorsque les cadeaux d'usage allégués pourraient également servir sans difficulté à l'usage d'un actionnaire ou à une personne le ou la

touchant de près. c) En l'espèce, les factures figurant au dossier font ressortir que les bouteilles de vin en question ont été achetées à des dates différentes, que la quantité de chaque type de vin commandé varie en principe entre six et douze bouteilles et que le prix de chacune de celle-ci est compris entre une dizaine et une soixantaine de francs. Une telle diversité dans les dates et types d'achats est peu usuelle en cas de cadeaux d'usage à la clientèle. Elle rend plutôt vraisemblable le fait que ses achats ont pu servir, à tout le moins en partie, à l'usage de l'actionnaire et administrateur unique de la recourante ou de personnes touchant celle-ci de près.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 13 Par ailleurs, les explications très générales et non étayées de la recourante ne suffisent pas à établir que les frais d'acquisition de ces bouteilles de vin sont justifiés par l'usage commercial. Il aurait fallu pour cela au moins que la recourante apporte la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'activité commerciale, par exemple en produisant une liste des bénéficiaires des cadeaux allégués et des manifestations ou repas d'affaires durant lesquelles ce vin a été servi. Or, elle n'a pas été en mesure de fournir une telle démonstration. Dans une telle situation, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a fait usage de son pouvoir d'appréciation en niant le caractère commercialement justifié de la moitié des montants en question et en considérant celle-ci comme une prestation appréciable en argent constituant une distribution dissimulée de bénéfice. La reprise de CHF 3'300.- relative aux frais de représentation doit en conséquence être confirmée. 6. a) La quatrième reprise litigieuse a trait à un montant de 5'000.- correspondant à des travaux d'entretien sur un camping-car qui appartenait jusqu'en 2013 pour un tiers à l'actionnaire unique de la recourante et pour deux tiers à celle-ci. b) Il est établi que l'actionnaire et administrateur unique de la recourante est devenu en 2013 le propriétaire unique du véhicule concerné. Cela ressort notamment des comptes 2013 et 2014 de la recourante. Sur la base de ce constat, il est d'emblée évident qu'il appartenait à l'actionnaire et propriétaire unique de celle-ci de prendre en charge tous les frais d'entretien ou de réparation de ce véhicule survenus en 2014. Les arguments de la recourante, selon lesquels le camping-car était en dépôt- vente auprès d'une société et que les frais en question étaient nécessaires pour obtenir le prix de vente de CHF 45'000.- n'y changent rien. En conséquence, la comptabilisation à ce titre d'une charge dans les comptes de la recourante n'était pas commercialement justifiée et représentait un avantage appréciable en argent octroyé à l'actionnaire et administrateur unique de celle-ci, propriétaire du véhicule concerné dès 2014. La reprise du montant de CHF 5'000.- doit en conséquence être confirmée. 7. a) Enfin, la dernière reprise litigieuse porte sur l'amortissement de deux vélos électriques, pour un montant de CHF 1'790.- correspondant à 40% du prix d'acquisition de CHF 4'490.-. Le Service cantonal des contributions justifie cette reprise aux motifs principaux que la facture est libellée au nom de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante et qu'il s'agit de vélos de marque KTM de type tout terrain, dont la vocation première ne semble pas être le déplacement professionnel. Il ajoute que l'usage commercial de ces vélos mis à la disposition du personnel pour les déplacements dans la commune de B.\_\_\_\_\_ et pour se rendre à la poste – argument invoqué par la recourante – peut être remis en question vu la courte distance qui sépare ses bureaux de ceux de l'office de poste. La recourante affirme quant à elle que ces vélos sont à disposition de ses collaboratrices et collaborateurs à B.\_\_\_\_\_. Elle ajoute à cet égard que certains services de l'administration cantonale fribourgeoise ont eux aussi à disposition des vélos à assistance électrique et peuvent utiliser ceux-ci pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail. b) L'argumentation du Service

cantonal des contributions relative au type de vélos électriques acquis par la recourante ne suffit pas à rendre vraisemblable que cet achat a été fait dans l'intérêt de son actionnaire et administrateur unique ou de personnes proches. En effet, la

Tribunal cantonal TC Page 10 de 13 recourante déclare sans être contredite sur ce point que celui-ci n'utilise pas ces vélos et que ces véhicules sont stationnés à B.\_\_\_\_\_, et non au domicile de l'intéressé. Quant au libellé de la facture, il mentionne certes son nom, mais l'adresse de la recourante à B.\_\_\_\_\_. L'existence d'une prestation appréciable en argent constituant une distribution dissimulée de bénéfice n'est dès lors pas établie. c) Il reste à examiner si une telle acquisition, destinée aux collaboratrices et collaborateurs pour leurs courts déplacements professionnels, voire leurs trajets entre le domicile et le lieu de travail, est justifiée par l'usage commercial. L'utilisation de vélos à assistance électrique (VAE) est désormais très répandue en Suisse (voir le rapport d'octobre 2014 de l'Office fédéral de l'énergie: «Diffusion et conséquences des vélos électriques en Suisse», [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36765.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36765.pdf), consulté à la date du jugement). La popularité croissante du vélo électrique a plusieurs conséquences positives: augmentation de la proportion de vélos sur les routes, infrastructures améliorées et différenciées, sécurité accrue sur les routes, progrès en termes de santé publique et de qualité de vie. Les vélos et les vélos électriques permettent de gagner de la place dans la ville, de désengorger les transports publics et de résoudre en partie les problèmes liés à l'encombrement des routes par les véhicules à moteur (voir notamment le site internet de Pro Velo Suisse, association faîtière de défense des intérêts des cyclistes, [www.pro-velo.ch](http://www.pro-velo.ch), consulté à la date du jugement). Dans ce contexte, l'acquisition de vélos électriques par des collectivités publiques et des entreprises de toute taille, en particulier pour les déplacements de leurs collaborateurs dans le cadre de leur activités professionnelles ou entre leur domicile et leur lieu de travail, n'est à tout le moins pas exceptionnelle (pour des exemples, voir [www.pro-velo.ch](http://www.pro-velo.ch), rubrique « thèmes et projets », puis « Prix Vélo Entreprise »). Une telle solution présente a priori plusieurs avantages pour l'entreprise, tels que la promotion d'un développement durable, la présentation d'une image positive et novatrice et le soutien au bien-être de ses collaboratrices et collaborateurs. Elle paraît ainsi sur le principe conforme à l'usage commercial, sous réserve de l'examen de chaque cas particulier. En l'espèce, la recourante a acquis deux vélos électriques de marque KTM, modèle E-Cross p, pour un prix total de CHF 4'490.-. S'agissant du montant, il se situe plutôt dans une fourchette basse pour deux vélos électriques de bonne qualité. Quant au modèle, il est classé dans la catégorie « cross et urbain » par les sites internet spécialisés (voir p. ex. [www.ebike-base.ch](http://www.ebike-base.ch), consulté à la date du jugement) et il est dès lors aussi adapté à la conduite sur route, ce qui ressort également du compte-rendu de test figurant au dossier établi par le Service cantonal des contributions. En conclusion, sur le vu des éléments figurant au dossier, la dépense en question peut s'inscrire dans une démarche de la recourante visant notamment à donner d'elle une image positive et à favoriser le bien-être de ses collaboratrices et collaborateurs. En l'absence d'éléments allant dans le sens contraire, elle est ainsi objectivement conforme à une gestion diligente telle qu'elle est requise par le droit commercial. Elle constitue dès lors une charge commercialement justifiée, de telle sorte que la reprise de l'amortissement y relatif pour la période fiscale doit être annulée. 8. a) Compte tenu de l'ensemble de ce qui précède, le recours sera partiellement admis dans le sens que les reprises de CHF 2'625.- pour l'utilisation à des fins commerciales des véhicules privés de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante (consid. 4) et de CHF 1'790.- pour

Tribunal cantonal TC Page 11 de 13 l'amortissement de deux vélos électriques (consid. 7) sont annulées. Partant, le dossier sera renvoyé au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe le bénéfice imposable, en adaptant également le montant admis au titre de la provision sur impôts. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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, la recourante ayant partiellement gain de cause à raison d'environ  $\frac{1}{4}$  de ses prétentions, il se justifie de mettre à sa charge un émolument réduit d'autant; celui-ci sera fixé à CHF 300.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. c) Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 137 al. 1 CPJA). II. Impôt cantonal (604 2016 54) 9. Déposé le 26 avril 2016 contre une décision sur réclamation du 5 avril 2016, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RSF 642.14), 150 al. 4 et 180 LICD, 30 et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 10. a) En droit cantonal harmonisé, les art. 99 et 100 al. 1 et 101 al. 1 LICD (voir également art. 24 al. 1 let. a LHID) ont une teneur similaire à celle des art. 57 et 58 al. 1 LIFD (voir ci-dessus consid. 2). Par ailleurs, au niveau cantonal, les sociétés anonymes sont soumises non seulement à l'impôt sur le bénéfice mais également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD et 20 LHID). A teneur des art. 115 et 116 al. 1 LICD, cet impôt a pour objet le capital propre qui comprend le capital- actions libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés. b) En présence de règles similaires pour l'impôt sur le bénéfice, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. Partant, pour l'impôt cantonal également, le recours sera partiellement admis dans le sens que les reprises de CHF 2'625.- pour l'utilisation à des fins commerciales des véhicules privés de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante (consid. 4) et de CHF 1'790.- pour l'amortissement de deux vélos électriques (40% du prix d'acquisition de CHF 4'490.-; consid. 7) sont annulées. En conséquence, le dossier sera renvoyé au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe le bénéfice imposable, en adaptant également le montant admis au titre de la provision sur impôts. Quant au capital imposable, il devra également être recalculé afin de tenir compte de l'annulation de la reprise de CHF 1'790.- pour l'amortissement de deux vélos électriques et de la modification du montant admis au titre de la provision sur impôts.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 13 c) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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, la recourante ayant partiellement gain de cause à raison d'environ  $\frac{1}{4}$  de ses prétentions, il se justifie de mettre à sa charge un émolument réduit d'autant; celui-ci sera fixé à CHF 300.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. d) Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 137 al. 1 CPJA). la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 53) 1. Le recours est partiellement admis dans le sens que les

reprises de CHF 2'625.- pour l'utilisation à des fins commerciales des véhicules privés de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante et de CHF 1'790.- pour l'amortissement de deux vélos électriques sont annulées. Partant, la cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe le bénéfice imposable, en adaptant également le montant admis au titre de la provision sur impôts. 2. Un émolument partiel de CHF 300.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais. 3. Il n'est pas alloué de dépens. II. Impôt cantonal (604 2016 54) 4. Le recours est partiellement admis dans le sens que les reprises de CHF 2'625.- pour l'utilisation à des fins commerciales des véhicules privés de l'administrateur et actionnaire unique de la recourante et de CHF 1'790.- pour l'amortissement de deux vélos électriques sont annulées. Partant, la cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe le bénéfice et le capital imposable, en adaptant également le montant admis au titre de la provision sur impôts. 5. Un émolument partiel de CHF 300.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais. 6. Il n'est pas alloué de dépens. III. Communication

Tribunal cantonal TC Page 13 de 13 Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation des montants des frais de procédure et de l'indemnité de partie peuvent, 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 22 mars 2017/msu Président Greffière

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.