

FR_GERICHTE 604 2025 30 vom 6. November 2025

FR Kantonsgericht, 2025-11-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_30

FR: FR_GERICHTE 604 2025 30 du 6 novembre 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2025 30 del 6 novembre 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 26

septembre 2024, la recourante a transmis diverses informations et documents, notamment les extraits de comptes en lien avec les véhicules. Par ailleurs, elle a listé les différents véhicules de la société et a précisé leur utilisation, à savoir: - le véhicule « Mercedes-Benz GLA », utilisé par D. _____ à des fins professionnelles; - le véhicule « Mercedes-Benz GLE », utilisé par B. _____ pour ses déplacements professionnels et également par d'autres collaborateurs selon besoin; - le véhicule « Skoda Kodiaq », utilisé par E. _____; - le véhicule « Mercedes-Benz Vito », utilisé par C. _____ pour le transport de gros cartons à la Poste et à la déchetterie, pour les congrès en Suisse et à l'étranger, ainsi que pour le transport du matériel à l'étranger; - le véhicule « Alfa Romeo Giulietta », utilisé par C. _____ à la place du « Mercedes Benz- Vito », dans le but d'avoir un véhicule plus pratique et moins coûteux pour certains déplacements. La recourante expliquait que les voitures de la société étaient à disposition de son personnel dans le cadre professionnel, pour les transports de matériel, congrès, visites et autres. Seules E. _____ et C. _____ bénéficiaient de ces véhicules à titre privé. Les autres collaborateurs avaient leur propre véhicule privé. S'agissant du détail du calcul des parts privées ressortant de la comptabilité, la recourante précisait que, quand bien même elle ne figurait pas dans la déclaration d'impôt, une part privée avait été

Tribunal cantonal TC Page 3 de 12 comptabilisée en 2023 pour un montant de CHF 2'100.- pour le véhicule « Skoda Kodiaq », soit un montant mensuel de CHF 300.10 pour les mois de janvier et février 2023 et un montant mensuel de CHF 150.- pour les mois de mars à décembre 2023. Par ailleurs, le montant de CHF 1'800.- figurant dans la déclaration d'impôt s'agissant du véhicule « Mercedes-Benz Vito » correspondait à un montant mensuel de CHF 150.-. Concernant la part privée sur le véhicule « Mercedes-Benz GLA », celle-ci avait été supprimée dès le mois d'août 2023, étant donné que D. _____ possédait son propre véhicule pour ses déplacements, soit un « VW Tiguan ». Le montant comptabilisé, soit CHF 1'050.-, correspondait ainsi au montant mensuel de CHF 150.- pour les mois de janvier à juillet 2023. Le 2 octobre 2024, le SCC a précisé qu'il manquait toujours certains documents et informations, notamment certaines pièces justificatives en lien avec des enregistrements comptables relatifs aux véhicules. Il demandait en outre que certains documents complémentaires lui soient transmis, notamment une copie des livres de bord pour les véhicules utilisés à titre professionnel. Par courriel du 8 octobre 2024, la recourante a transmis les informations, documents et pièces comptables demandés. Elle a toutefois

indiqué ne pas tenir de livres de bord. Dans l'avis de taxation relatif à la période fiscale 2023, le SCC a repris au bénéfice de la société un montant de CHF 13'737.- à titre de part privée sur les véhicules. Il était précisé qu'à défaut de livre de bord, une part privée avait été prise en compte pour un montant total de CHF 18'687.- sur les véhicules de tourisme suivants: - « Mercedes-Benz GLE », (0.9% x CHF 75'209.- x 12 mois): CHF 8'123.-; - « Alfa Romeo Giulietta », forfait minimum (CHF 150.- x 12 mois): CHF 1'800.-; - « Mercedes-Benz GLA », (0.9% x CHF 43'640.- x 12 mois): CHF 4'713.-; - « Skoda Kodiaq », (0.9% x CHF 37'512.- x 12 mois): CHF 4'051.-. La différence avec le montant déjà pris en compte par la société de CHF 4'950.- (CHF 1'800.- + CHF 1'050.- + CHF 2'100.-) était ainsi reprise au bénéfice imposable en prestation appréciable en argent, soit CHF 13'737.- (CHF 18'687.- – CHF 4'950.-). C. Le 5 décembre 2024, la recourante a formé réclamation contre l'avis de taxation précité, contestant les parts privées reprises pour les véhicules « Mercedes-Benz GLE » et « Mercedes-Benz GLA ». Elle précisait en outre que seules E. _____ et C. _____ utilisaient leurs véhicules professionnels également à titre privé, soit les véhicules « Alfa Romeo Giulietta » et « Skoda Kodiaq ». Par décision sur réclamation du 19 février 2025, le SCC a partiellement admis la réclamation déposée par la recourante à l'encontre de l'avis de taxation précité. Il était précisé que, pour traiter la réclamation, une assistance administrative avait été demandée auprès de l'Office de la circulation et de la navigation de Fribourg (ci-après: OCN) afin d'obtenir certaines informations. Il ressortait notamment des informations transmises que C. _____ possédait une remorque pour le transport de chevaux inscrite à son nom. Il ressortait du contrat relatif au véhicule « Mercedes-Benz GLE » transmis par la recourante que ce dernier possédait un dispositif d'attelage. Au vu de ces éléments, le SCC doutait que la remorque appartenant à C. _____ soit tirée par le véhicule « Alfa Romeo Giulietta », de sorte que, à la place d'une part

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 privée sur le véhicule précité pour CHF 1'800.-, une part privée sur le véhicule « Mercedes-Benz GLE » pour CHF 8'123.- était retenue en lien avec l'utilisation des véhicules de la société par C. _____. Par ailleurs, s'agissant du véhicule « Mercedes-Benz GLA », une part privée devait être reconnue sur l'ensemble de l'année à défaut d'avoir pu prouver l'utilisation uniquement professionnelle avec un livre de bord conformément au « guide d'établissement du certificat de salaire ». Les parts privées suivantes devaient ainsi être retenues: - « Mercedes-Benz GLE », (0.9% x CHF 75'209.- x 12 mois): CHF 8'123.-; - « Mercedes-Benz GLA », (0.9% x CHF 43'640.- x 12 mois): CHF 4'713.-; - « Skoda Kodiaq », (0.9% x CHF 37'512.- x 12 mois): CHF 4'051.-. La reprise au bénéfice imposable se montait dès lors à CHF 11'937.-, soit la différence avec le montant déjà comptabilisé de CHF 4'950.-. D. Le 10 mars 2025, la recourante interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation, concluant à son annulation et, principalement, à ce qu'un montant de CHF 6'901.- soit repris au bénéfice imposable pour la période fiscale 2023, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision. En substance, elle soutient que le véhicule « Mercedes-Benz-GLE » est strictement utilisé dans le cadre des activités de la société, de sorte qu'aucune part privée ne doit être retenue pour ce véhicule. S'agissant du véhicule « Alfa Romeo Giulietta », elle indique qu'il est bien utilisé par C. _____, si bien qu'il convient de retenir une part forfaitaire de CHF 1'800.-, conformément à ce qui était indiqué dans la déclaration d'impôt et dans l'avis de taxation. Par ailleurs, pour le véhicule « Mercedes-Benz GLA », seul un montant de CHF 1'050.- doit être retenu à titre de part privée, ce véhicule ayant été utilisé par D. _____ uniquement jusqu'au mois de juillet 2023. Le 2 avril 2025, la recourante verse l'avance de

frais de CHF 800.-. Le 11 juin 2025, la SCC fait parvenir ses observations, concluant au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Un second échange d'écritures a été ordonné, la recourante n'ayant toutefois pas transmis de contre-observations dans le délai imparti au 14 juillet 2025. Lors d'un entretien téléphonique du 22 juillet 2025 avec le Greffe, le mandataire de la recourante a confirmé qu'il n'avait pas de contre-observations à formuler. Finalement, le 18 septembre 2025, il transmet sa liste de frais. E. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 en droit Procédure 1. Recevabilité Déposé le 10 mars 2025 contre une décision sur réclamation du 19 février 2025, 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 641.11), 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) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). En outre, l'avance de frais a été versée en temps utile. Pour ces raisons, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2025 30) 2. Règles relatives à l'impôt sur le bénéfice et à la reprise d'une part privée sur les frais de véhicules 2.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend 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, tels que 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 et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. 2.2. De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; « Massgeblichkeitsprinzip »; ATF 141 II 83 consid. 3.1). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (arrêt TF 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2 et les références). L'autorité formelle du droit comptable déploie un effet contraignant pour le contribuable. En premier lieu, les comptes remis par celui-ci à l'administration jouissent d'une présomption d'exactitude. Ensuite, seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes. En d'autres termes, le contribuable est lié par son mode de comptabilisation (Verbuchungsprinzip) (DANON in Commentaire romand LIFD, 2e éd. 2017, art. 58 n. 74 et les références). 2.3. Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial, au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 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 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. Lorsque des frais s'expliquent pour des raisons en partie commerciales, en partie privées, il faut procéder à une répartition entre une part commerciale et une part privée. L'estimation de la part privée relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité de taxation, qui peut retenir des solutions forfaitaires (arrêt TF 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références). 2.4. Lorsqu'une société prend en charge les dépenses privées d'un actionnaire (ou son associé), on considère que celle-ci lui octroie une distribution dissimulée de bénéfice (arrêt TC FR 604 2018 62 du 20 mars 2019 consid. 2.3 et les références). En principe, on admet qu'il y a distribution dissimulée de bénéfice, ou avantage appréciable en argent, lorsque 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. Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length »; ATF 140 II 88 consid. 4.1 et les références). 2.5. En ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 CC, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5; 121 II 257 consid. 4c/aa). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêt TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références). La justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit, en conséquence de ces principes, être établie par le contribuable (arrêts TF 2C_232/2015 du 20 août 2015 consid. 5.1; 2C_697/2014 du 1er mai 2015 consid. 2.3; 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). L'attribution du fardeau de la preuve est en principe sans influence sur l'obligation de l'autorité d'établir d'office les éléments de fait et de droit déterminants conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD. L'autorité fiscale doit établir l'ensemble des faits, même ceux qui n'ont pas été allégués par le contribuable, ce qui vaut aussi bien pour les revenus que pour les déductions, malgré l'attribution usuelle du fardeau de la preuve aux autorités fiscales pour les éléments fondant l'impôt et au contribuable pour les éléments permettant de le réduire ou de l'exclure (ALTHAUS-HOURIET in Commentaire romand LIFD, 2e éd. 2017, art. 123 n.11).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 2.6. S'agissant plus particulièrement du mode de calcul de la part privée aux frais de véhicule, le Tribunal fédéral et la Cour fiscale ont déjà eu l'occasion de confirmer la pratique consistant à se référer au « guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation des rentes », édité par la Conférence suisse des impôts (CSI) et par l'Administration fédérale des contributions (AFC) (formulaire disponible à l'adresse www.estv.admin.ch, rubrique « impôt fédéral direct » > « certificat de

salaire/attestation de rentes ») (arrêt TF 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 9.2 et les références; arrêt TC FR 604 2019 76/77 du 6 janvier 2020 consid. 4.3 et les références). Selon le guide précité, s'agissant de la part privée d'un véhicule de service, il convient de déclarer 0.9% par mois du prix d'achat du véhicule, mais au moins CHF 150.- par mois lorsque le prix d'achat est inférieur à CHF 16'667.- (n. 21). A la place de l'évaluation forfaitaire de la part privée, il est également possible d'évaluer la part privée à sa valeur effective, à condition qu'un livre de bord soit tenu (n. 23). Le Tribunal fédéral a par ailleurs précisé s'agissant de l'application de cette méthode, qu'il est toujours loisible à l'employé comme à l'employeur de contester, preuves à l'appui, l'évaluation faite par l'administration fiscale des avantages appréciables en argent fournis à l'employé, tels que la mise à disposition d'une voiture de service que celui-ci peut utiliser à titre privé. Le fait de se borner à alléguer « l'utilisation quasi exclusivement professionnelle des véhicules par l'actionnaire de la société », sans autres indications ne saurait suffire à remettre en cause le bien-fondé des montants repris à titre de part privée par l'autorité fiscale (arrêt TF 2C_645/2012 et 2C_656-2012 du 13 février 2013 consid. 9.2 et les références). 2.7. Dans le canton de Berne, l'autorité fiscale distingue l'utilisation privée d'un véhicule d'entreprise faite par les personnes salariées n'ayant pas de participation dans la société qui les emploie, de l'utilisation privée faite par les personnes salariées ayant des participations dans la société qui les emploie. Dans ce dernier cas, il n'est possible de renoncer à la comptabilisation d'une part privée que s'il est prouvé que le véhicule d'entreprise est utilisé exclusivement à des fins professionnelles (voir la notice « Utilisation privée d'un véhicule d'entreprise (à partir de l'année fiscale 2022) », www.taxinfo.sv.fin.be.ch, rubrique Thèmes > Le revenu et la fortune > art. 32 LI, consulté à la date de l'arrêt). 2.8. Par ailleurs, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de retenir que, dans le cas d'un véhicule se trouvant à disposition de l'actionnaire et administrateur unique de la société, il était vraisemblable, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, que celui-ci était 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 était improbable que l'intéressé, pour se rendre à un autre endroit à la fin de son horaire de travail, rentrait d'abord à son domicile pour changer de véhicule (arrêt TC FR 605 2016 53 du 2 mars 2017 consid. 3b). 3. Objet du litige En l'espèce, la recourante ne met pas en cause les modalités de l'estimation de la part privée aux frais de véhicule, mais le bien-fondé d'une telle reprise s'agissant des véhicules « Mercedes-Benz GLE » et « Mercedes-Benz GLA ». Elle ne revient pas sur l'absence de part privée pour le véhicule « Mercedes-Benz Vito ». Elle soutient en revanche qu'une part privée devrait être prise en

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 considération pour le véhicule « Alfa Romeo Giulietta ». Enfin, la part privée reprise par le SCC pour le véhicule « Skoda Kodiaq » n'est quant à elle pas contestée. 4. Discussion 4.1. Dans l'avis de taxation, le SCC a notamment pris en compte des parts privées sur les véhicules « Alfa Romeo Giulietta », « Mercedes-Benz GLE » et « Mercedes-Benz GLA ». Dans la décision sur réclamation, il a toutefois supprimé la part privée sur le véhicule « Alfa Romeo Giulietta ». Il a expliqué que, selon les informations transmises par l'OCN, C. _____ possédait une remorque pour le transport de chevaux inscrite en son nom. Il ressortait du contrat relatif au véhicule « Mercedes-Benz GLE » transmis par la recourante que ce dernier possédait un dispositif d'attelage. Au vu de ces éléments, le SCC doutait que la remorque appartenant à C. _____ soit tirée par le véhicule « Alfa Romeo Giulietta ». Ainsi, il convenait de retenir une part privée sur la « Mercedes-Benz GLE » en lieu et place de la part privée sur le véhicule « Alfa Romeo

Giulietta ». 4.2. Sur ce point, la recourante soutient que le SCC verse dans l'arbitraire en affirmant que, puisque C. _____ possède une remorque pour le transport de chevaux, ce véhicule serait utilisé par elle. Elle mentionne que cette conclusion se base sur une pure supposition nullement étayée, qui découle d'éléments qui ne lui ont jamais été soumis. A ce titre, s'agissant de la demande d'assistance administrative déposée auprès de l'OCN, elle indique ne pas avoir été informée d'une telle demande et ne pas avoir été invitée à se déterminer sur les éléments communiqués par l'OCN. Elle explique par ailleurs que C. _____ n'utilise que peu la remorque pour les chevaux et que, lorsque c'est le cas, elle emprunte le véhicule du centre équestre qu'elle fréquente et où elle paye des charges. Il lui est également arrivé d'utiliser à de rares occasions le véhicule « Skoda Kodiaq », pour lequel une part privée a déjà été retenue. En outre, elle indique que le SCC ne pouvait pas écarter la part forfaitaire alléguée dans la déclaration d'impôt relative au véhicule « Alfa Romeo Giulietta », pour retenir en lieu et place une part sur la « Mercedes-Benz GLE ».

4.3. Ces arguments doivent être suivis. En effet, sur la seule base des informations transmises par l'OCN, lesquelles n'ont au demeurant pas été soumises à la recourante, le SCC ne pouvait pas conclure que le véhicule « Mercedes-Benz GLE » était utilisé par C. _____. En particulier, le seul fait que le véhicule précité comprenne un dispositif d'attelage ne suffit pas encore pour conclure que ce véhicule est utilisé par cette dernière pour y atteler la remorque pour chevaux inscrite à son nom à l'OCN. Par ailleurs, le SCC ne pouvait pas non plus, sur la base du dossier à disposition, décider d'écarter la part forfaitaire relative au véhicule « Alfa Romeo Giulietta ». En effet, dans sa réclamation, la recourante a indiqué que ce véhicule était utilisé également à titre privé par C. _____. Dans son recours elle a répété que ce véhicule était utilisé à titre professionnel, mais également à titre privé par cette dernière. Dans ces circonstances, la manière de procéder du SCC consistant à écarter une part privée alléguée par la recourante concernant un véhicule, tout en prenant en considération une part privée concernant un autre véhicule sur la base de seules suppositions ressortant de documents qui ne lui ont pas été soumis, ne peut être confirmée.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 4.4. S'agissant toujours du véhicule « Mercedes-Benz GLE », la recourante soutient que, dès lors que le SCC n'a pas pu prouver l'existence d'un avantage appréciable en argent, il ne lui appartient pas de supporter les conséquences d'un manque de preuve, si bien qu'il faut retenir que ce véhicule est strictement utilisé dans le cadre des activités de la société. S'il appartient effectivement à l'autorité fiscale d'établir l'existence d'une prestation en argent, celle-ci augmentant la taxation, il appartient toutefois à la recourante de prouver que tous les frais de véhicules comptabilisés ont effectivement été assumés à titre professionnel, puisqu'il s'agit d'éléments propres à diminuer la dette fiscale (ci-avant: consid. 2.5). Par ailleurs, en l'espèce, les véhicules de la société sont mis à disposition de salariés, lesquels sont également administrateurs de la société (voir partie en fait, let. A). De plus, selon la décision querellée, B. _____ est également actionnaire de la recourante. Dans un tel cas, il y a lieu de considérer, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, qu'il est vraisemblable que les véhicules en question sont utilisés non seulement pour des trajets professionnels, mais également à des fins privées. Il est en particulier peu probable que des détenteurs de parts dans une société qui met à leur disposition un véhicule d'entreprise utilisent systématiquement leur propre véhicule privé pour se rendre sur leur lieu de travail habituel en début de journée, puis changent de véhicule pour effectuer leurs déplacements professionnels, avant de reprendre leur véhicule privé pour retourner à leur domicile en fin de journée. Une telle procédure quotidienne est d'autant moins vraisemblable lorsque le véhicule d'entreprise est une voiture berline

standard sans aménagement utilitaire lié à l'activité spécifique de la société en question (ci-avant: consid. 2.6 et 2.8). La Cour de céans considère ainsi que, s'agissant de la prise en compte d'une part privée pour les frais de véhicule, il y a lieu de distinguer l'utilisation privée d'un véhicule faite par un salarié n'ayant pas de participation dans la société qui l'emploie, de l'utilisation privée faite par des personnes salariées qui sont également actionnaires ou détenteurs de participations significatives de la société. Dans ce dernier cas, il y a lieu de fixer des exigences plus strictes s'agissant du fardeau de la preuve, en ce sens qu'il n'est possible de renoncer à la comptabilisation d'une part privée que s'il est prouvé que le véhicule d'entreprise est exclusivement utilisé à des fins professionnelles, par exemple au moyen d'un livre de bord. Cette manière de procéder correspond à la pratique bernoise (ci-avant: consid. 2.7).

4.5. En l'espèce, le dossier à disposition ne comporte toutefois pas les informations nécessaires pour statuer sur l'existence de parts privées relatives aux véhicules. A ce titre, il est rappelé qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir l'ensemble des éléments de fait permettant une taxation complète et exacte, conformément à l'art. 123 LIFD. Or, comme on l'a vu (ci-avant: consid. 4.3), les seules informations transmises par l'OCN ne permettent pas encore de conclure à une utilisation privée des véhicules. Pour déterminer si une part privée doit être retenue en lien avec les véhicules de la société, il serait en effet judicieux de confronter les données ainsi obtenues aux déclarations fiscales remplies à titre privé par B. _____, C. _____, D. _____ et E. _____, notamment s'agissant des véhicules déclarés à titre de fortune. Les déclarations d'impôt permettront également de déterminer si des frais professionnels ont été déduits en lien avec leurs véhicules privés. Par ailleurs, il serait également opportun de déterminer si des parts privées avaient été déclarées dans les déclarations d'impôt antérieures de la recourante.

4.6. Ces documents permettront également de confirmer ou d'infirmer les allégations de la recourante s'agissant du véhicule « Mercedes-Benz GLA ». En effet, cette dernière soutient que le

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 véhicule précité n'avait été utilisé par D. _____ qu'une partie de l'année, soit du mois de janvier 2023 au mois de juillet 2023. A partir du mois d'août 2023, aucune part privée ne devrait selon elle être retenue étant donné qu'il possédait son propre véhicule pour ses déplacements, soit un « VW Tiguan ». 4.7. Par conséquent, les éléments de fait contenus dans le dossier judiciaire et pertinents selon les règles développées ci-dessus étant en partie lacunaires, il se justifie de renvoyer la cause au SCC pour instruction complémentaire. La recourante aura ainsi également l'occasion de se déterminer sur les informations transmises par l'OCN avant qu'une décision ne soit prise à son encontre, conformément à son droit d'être entendue (art. 57 et 60 al. 1 let. a CPJA, art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [RS 101]), ce qui n'avait pas été le cas avant que la décision attaquée soit rendue. Si les mesures d'instruction effectuées mettent en évidence suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, plus spécifiquement de parts privées aux véhicules d'entreprise, il appartiendra à la recourante d'établir l'exactitude de ses propres allégations, notamment en prouvant que les bénéficiaires de véhicule d'entreprise ne les utilisent pas du tout à titre privé, et de supporter le fardeau de la preuve des faits qui diminuent sa dette fiscale (ci-avant: consid. 2.5).

4.8. En définitive, la décision sur réclamation du 19 février 2025 est annulée et la cause renvoyée au SCC pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants. Le recours est admis dans ce sens. Impôt cantonal (604 2025 31) 5. La réglementation cantonale fribourgeoise relative à la détermination du bénéfice figure à l'art. 100 LICD, qui prévoit à l'al. 1 let. b que le bénéfice imposable comprend tous

les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial. Cette réglementation relève du droit harmonisé (art. 24 al. 1 let. a LHID) et a la même teneur que l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Il s'ensuit que les développements concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris s'agissant du droit cantonal. En conséquence, à l'image de ce qui a été retenu pour l'impôt fédéral direct, la décision sur réclamation du 19 février 2025 est annulée et la cause également renvoyée au SCC pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants. Le recours est également admis dans ce sens. Frais de procédure et dépens 6. 6.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. En l'espèce, le renvoi à l'autorité intimée pour instruction complémentaire et nouvelle décision relative à l'existence de parts privées aux véhicules d'entreprises équivaut à un

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 gain de cause total, d'autant que le défaut d'instruction reproché à l'autorité intimée ne saurait être imputé à la recourante. En dépit du gain de cause de la recourante, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais versée par la recourante lui sera restituée. 6.2. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts (voir également art. 144 al. 4 LIFD et le renvoi à l'art. 67 al. 1 à 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par analogie). Conformément à l'art. 8 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12), les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Quant aux débours nécessaires à la conduite de l'affaire, ils sont remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA). Pour les photocopies effectuées par le mandataire, il est calculé 40 centimes par copie isolée (art. 9 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, la recourante, qui a obtenu gain de cause, a requis une indemnité pour les frais de représentation. Son mandataire a fait parvenir une liste de frais faisant état d'un temps de travail de 8 heures et 20 minutes, soit un montant de CHF 2'083.35 à titre d'honoraires (CHF 250.- / heure). Ce nombre d'heures, raisonnable, peut être admis. S'agissant des débours, ceux-ci ont été facturés à hauteur de 5% du montant des honoraires. Cette manière de procéder ne correspond toutefois pas aux exigences du tarif, de sorte qu'il convient de les fixer d'office à un montant de CHF 100.- (cf. art. 11 al. 1 in fine Tarif JA). Ainsi, l'indemnité de partie se monte à un montant total de CHF 2'360.20, correspondant à CHF 2'083.35 d'honoraires, CHF 100.- de débours et CHF 176.85 de TVA (8.1%). Ce montant est mis à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances au mandataire de la recourante. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2025 30) I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 19 février 2025 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2025 31) II. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 19 février 2025 est annulée et la

cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants. Frais et dépens III. Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais versée de CHF 800.- sera restituée à la recourante. IV. L'indemnité de partie allouée à la recourante pour ses frais de défense est fixée à CHF 2'360.20, TVA (8.1%) de CHF 176.85 comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat de Fribourg, à verser directement par la Direction des finances à Me Philippe Maridor. Notification. Conformément aux art. 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 Lucerne, 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 et de l'indemnité de partie peut, dans un délai de

E. 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 6 novembre 2025/anm Le Président La Greffière

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