

VS_GERICHTE F1 24 153 vom 13. Januar 2026

VS Kantonsgericht, 2026-01-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1 24 153](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_153)

FR: VS_GERICHTE F1 24 153 du 13 janvier 2026

IT: VS_GERICHTE F1 24 153 del 13 gennaio 2026

Erwägungen

E. 1.1

Interjeté dans le délai et les formes prescrits auprès de la juridiction compétente pour en connaître, le recours est recevable (art.140 LIFD ; art. 50 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a, 80 al. 1 let. c et 48 LPJA). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 142 II 293 consid. 1.2).

E. 1.2

Le SCC a déposé le dossier de la cause. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite.

- 7 -

E. 1.3

La Cour de droit fiscal n'est pas liée par les conclusions des parties (art. 150 al. 3 LF et 81a al. 3 LPJA ; CASANOVA/DUBEY, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 4 ad art. 143 LIFD). Après avoir entendu le contribuable, elle peut modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1, 2ème phrase LIFD ; art. 150 al. 3 LF et art. 81a al. 3, 2ème phrase LPJA).

E. 2

Ainsi que le concède le SCC dans sa réponse au recours, la décision sur réclamation de la CIPM ne mentionne pas la reprise liée à la correction de valeur sur les immeubles invendus de 1'532'000 fr. Avec la recourante, l'on constate cependant que le procès-verbal rectificatif de taxation 2016 annexé à ce prononcé a manifestement été établi en intégrant cette reprise. Cette confusion est assurément regrettable. Force est toutefois de constater que la reformatio in pejus a été identifiée et comprise par la recourante puisque celle-ci conteste, matériellement, le redressement opéré à cet égard et conclut, formellement, au maintien de la provision pour dépréciation d'actifs invendus. Cela étant, s'il fallait nier l'existence ou la validité d'une reformatio in pejus de la taxation sur ce point, le procès-verbal rectificatif de taxation 2016 devrait alors, au regard de la position exprimée céans par le SCC, constituer le chef des conclusions du fisc dans le cadre de la procédure de recours (cf. art. 80 al. 1 let. d et 57 al. 1 LPJA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2012 du 28 août 2012 consid. 4.2.3 et 4.3.1). A cet égard et ainsi qu'il ressort des considérants suivants, la provision pour dépréciation d'actifs invendus n'étant effectivement pas admissible, il conviendrait de procéder à la reprise correspondante céans par reformatio in pejus. II. Impôt fédéral direct

E. 3

Dans un premier grief, la recourante conteste le calcul des reprises opérées à titre de produits d'intérêts insuffisants sur les prêts octroyés aux actionnaires et aux proches.

E. 3.1

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 de ce compte, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5ème tiret).

E. 3.2

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque : 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

- 8 - 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 144 II 427 consid. 6.1, 140 II 88 consid. 4.1). Il faut ainsi examiner si la prestation faite par la société aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, en d'autres termes si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« Drittvergleich » ; « dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1).

E. 3.3

Lorsqu'une société anonyme accorde un prêt à son actionnaire (ou à un tiers qui lui est proche), ce prêt ne respecte pas le principe de pleine concurrence si le taux d'intérêt appliqué est inférieur au taux du marché ou s'il est accordé sans intérêt. La prestation appréciable en argent se mesure alors par la différence entre le taux d'intérêt conforme au principe de pleine concurrence et le taux effectivement appliqué (ATF 140 II 88 consid. 5 ; NOËL, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 88 ad art. 20 LIFD). A cet égard, l'AFC édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, publiées sous la forme de lettres-circulaires, destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêts de prêts conclus en francs suisses entre des sociétés et leurs actionnaires ou associés ou leurs proches (ATF 140 II 88 consid. 5.1). Les lettres-circulaires 2016 à 2019, applicables aux périodes en cause, prévoient notamment des taux d'intérêts déterminants minimums en cas d'avances accordées aux actionnaires ou associés (ch. 1). Elles distinguent deux hypothèses à cet égard. Si le prêt est financé au moyen de fonds propres et si aucun intérêt n'est dû sur du capital étranger, le taux d'intérêt minimum s'élève à 0,25 % (ch. 1.1). En revanche, si le prêt est financé au moyen de capitaux étrangers, le taux d'intérêt minimum se calcule par référence à la charge d'intérêt due sur les capitaux étrangers par la société prêteuse, à quoi s'ajoute un pourcentage de 0,5 % ou de 0,25 %, selon que le prêt est inférieur (ou égal) ou supérieur à 10 millions de fr., le taux devant dans tous les cas s'élever à au moins 0,25 % (ch. 1.2). Faisant partie des instructions et directives internes à l'administration, la lettre-circulaire n'appartient pas au droit fédéral. Elle ne lie donc ni le contribuable, ni l'autorité de taxation, ni les autorités judiciaires. Toutefois, dès lors qu'elle tend à une application uniforme et égale du droit, il ne convient de s'en écarter que dans la mesure où elle ne traduit pas une concrétisation convaincante des dispositions légales applicables (ATF 140 II 88 consid. 5.1.2).

E. 3.4

Compte tenu des deux conditions cumulatives prévues au chiffre 1.1 des lettres- circulaires pour l'application d'un taux fixe, il suffit qu'il existe des capitaux étrangers portant charge d'intérêt au bilan de la société prêteuse pour que le taux d'intérêt minimum se calcule conformément au chiffre 1.2, indépendamment de la question de savoir si ces capitaux étrangers ont effectivement servi à mobiliser les fonds nécessaires à l'octroi du prêt. Les lettres-circulaires postulent ainsi implicitement que la société prêteuse a financé le prêt accordé à son actionnaire ou associé au moyen d'un emprunt et que pour respecter le principe de pleine concurrence, une telle opération doit conduire à la réalisation d'un bénéfice. C'est la raison pour laquelle le taux d'intérêt minimum se calcule dans ce cas non pas par référence à un taux fixe, comme le prévoit le chiffre 1.1, mais par référence aux « propres charges » de la société prêteuse, à quoi s'ajoute une marge de 0,5 % ou de 0,25 % selon le montant du prêt, de manière à permettre la réalisation d'une marge bénéficiaire (ATF 140 II 88 consid. 6).

E. 3.5

Les taux d'intérêt déterminants fixés par l'AFC ne constituent que des « safe harbour rules ». En conséquence, l'irrespect de ces taux ne crée qu'une présomption réfragable d'existence de prestation appréciable en argent, qui renverse toutefois le fardeau de la preuve en défaveur de la société contribuable, cette dernière devant démontrer que la prestation octroyée est néanmoins conforme au principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 7 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_690/2022 du 17 juillet 2024 consid. 4.2). La société peut notamment démontrer qu'elle aurait accordé un prêt aux mêmes conditions à un tiers se trouvant dans une situation économique comparable à celle de son actionnaire (ATF 140 II 88 consid. 7.1.1).

E. 3.6.1

En l'occurrence, il ressort du dossier que l'autorité intimée était fondée à qualifier de distributions dissimulées de bénéfices les intérêts perçus sur les prêts consentis par la recourante aux actionnaires ou à leurs proches. En effet, le bilan de la société indique l'existence de fonds étrangers rémunérés sur les quatre périodes litigieuses. Peu importe, à cet égard, que les intérêts sur le prêt H _____ n'étaient pas comptabilisés en charges dans ses comptes, mais activés au bilan dans le coût de construction de l'immeuble. Cette méthode de comptabilisation est au demeurant sujette à caution. En effet, les intérêts sur les capitaux étrangers servant à financer une construction ne peuvent en principe être inscrits à l'actif du bilan que jusqu'à la finition de l'ouvrage, soit lorsque la plus grande partie des locaux peut techniquement être louée ou est prête à la vente (EXPERTsuisse, Manuel suisse d'audit – Tenue de la comptabilité et présentation des comptes [ci-après : MSA], 2023, pp. 199 et 173). Or, à teneur du dossier,

- 10 - l'achèvement de la construction et la délivrance des permis d'habiter remontent à l'exercice 2015 (cf. p. 38 du dossier du SCC) et les premières ventes sont intervenues en 2016 (cf. p. 33 du dossier du SCC). Quant à l'objection selon laquelle il y aurait lieu d'exclure du calcul les fonds prêtés par la H _____, dans la mesure où ceux-ci n'ont pas servi à financer les prêts octroyés aux actionnaires et aux proches, elle tombe également à faux. Comme on l'a vu, l'absence de lien entre les fonds étrangers et les prêts octroyés n'est en effet pas déterminante pour la fixation du taux minimum applicable à ces derniers,

la seule existence de capitaux étrangers rémunérés suffisant à refuser l'application d'un taux d'intérêt fixe en application du chiffre 1.1 des directives de l'AFC. Cela étant, le taux d'intérêt appliqué aux prêts octroyés devait se monter au minimum au taux moyen rémunérant les capitaux étrangers, majoré de 0,5 %. Tel n'était cependant pas le cas selon les constats de l'expert, non remis en cause par la recourante sur ce point. Pour le surplus, cette dernière n'a pas établi que les taux pratiqués sur les prêts octroyés étaient conformes au principe de la pleine concurrence malgré leur absence de conformité aux directives de l'AFC, se contentant d'alléguer qu'ils se montaient à 2% pour les années 2016 à 2018 et à 0,25% pour l'année 2019. Cet avantage octroyé aux actionnaires et aux proches était par ailleurs manifeste pour les organes de la société, dans la mesure où l'insuffisance des taux d'intérêts exigés ressortait clairement des lettres circulaires de l'AFC (cf. ATF 140 II 88 consid. 8).

E. 3.6.2

Pour autant, les montants des reprises litigieuses ne peuvent pas être confirmés en l'état. En effet, tel que la recourante l'a relevé (p. 4 in fine de son mémoire), les chiffres retenus par l'autorité intimée au titre des intérêts passifs comptabilisés sur le prêt octroyé par sa société sœur (cf. pp. 7 à 9 du dossier du SCC) ne correspondent pas aux montants ressortant effectivement des comptes, qui sont les suivants (cf. pp. 132 et 157 du dossier du SCC) :

2016	2017	2018	2019	Intérêts G _____ SA selon comptes déposés (en fr.)	110'753
105'511	107'410	13'550	Intérêts G _____ SA selon calcul du fisc (en fr.)	199'073	
202'442	201'683	25'149	Dans la mesure où aucun élément au dossier ne permet de déterminer et comprendre la manière dont les chiffres retenus par l'autorité intimée ont été établis et que celle-ci ne s'est pas prononcée à ce sujet durant la procédure de recours, il y a lieu de se référer aux chiffres figurant au bilan. Par conséquent, les reprises en cause devront être		

- 11 - recalculées par l'autorité intimée conformément aux montants indiqués ci-dessus. Le grief y relatif doit être partiellement admis en conséquence.

E. 4

Dans un second grief, la recourante soutient qu'il ne se justifiait pas de dissoudre la provision de 1'532'000 fr. pour dépréciation d'actifs invendus, faisant valoir que celle-ci était conforme au droit commercial.

E. 4.1

Le point de départ de l'imposition des personnes morales est le bilan commercial établi selon le droit comptable (ATF 147 II 209 consid. 3.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_261/2023 du 3 août 2023 consid. 5.1). Selon l'art. 960a al. 1 CO, lors de sa première comptabilisation, un actif est évalué au plus à son coût d'acquisition ou à son coût de revient. D'après l'art. 960a al. 3 CO, les pertes de valeur dues à l'utilisation de l'actif et au facteur temps sont comptabilisées par le biais des amortissements, celles dues à d'autres facteurs, par le biais de corrections de valeur. Les corrections de valeur et les amortissements sont calculés conformément aux principes généralement admis dans le commerce. Ils sont imputés directement ou indirectement sur l'actif visé, à charge du compte de résultat ; leur comptabilisation au passif est prohibée. Les corrections de valeur représentent des ajustements pour des pertes de valeur des actifs déjà intervenues ou attendues (DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt

fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 3 ad art. 63 LIFD). Elles sont généralement dues à un événement extraordinaire auquel l'entreprise ne s'attendait pas et qui ne découle pas de l'utilisation régulière de l'actif (TORRIONE/BARRAKAT, in : TERCIER/TRIGO TRINDADE/CANAPA [édit.], Commentaire romand, Code des obligations II, 3^{ème} éd. 2024, n° 17 ad art. 960a CO). Ces corrections de valeurs concrétisent le principe de prudence, qui exige qu'en cas de doute, les actifs et passifs soient présentés sous la forme la moins favorable à l'entreprise (arrêt du Tribunal fédéral 7B_134/2023 du 22 avril 2024 consid. 3.1.4). Une correction de valeur ne peut donc intervenir qu'une fois que la perte ou le risque a été identifié et, s'il s'agit d'un risque, seulement si sa réalisation apparaît plus probable que non. Il n'est donc pas permis d'anticiper des pertes futures (TORRIONE/BARRAKAT, op. cit., n° 23 ad art. 960a CO et les références). Pour déterminer le montant de la perte de valeur éventuelle d'un actif par rapport à sa valeur historique et fixer ainsi la valeur maximale de l'actif en question, il faut en principe tenir compte de la valeur vénale du bien sur le marché (TORRIONE/BARRAKAT, op. cit., n° 26 ad art. 960a CO ; cf. ég. MSA, p. 212). Selon l'art. 960a al. 4 CO, des corrections de valeur supplémentaires peuvent être opérées à des fins de remplacement et pour assurer la prospérité de l'entreprise à long

- 12 - terme. L'entreprise peut, pour les mêmes motifs, renoncer à dissoudre des corrections de valeur qui ne sont plus justifiées. Cette disposition autorise ainsi la création de réserves latentes arbitraires (TORRIONE/BARRAKAT, op. cit., n° 10 ad art. 960 CO).

E. 4.2

En droit fiscal, l'art. 63 al. 1 LIFD autorise la constitution de provisions à la charge du compte de résultats pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b). Les corrections de valeurs effectuées sur des actifs circulants – dont font partie les immeubles destinés à la vente (cf. MSA, p. 167 s.) – sont assimilées à des provisions au sens de cette disposition (arrêt du Tribunal fédéral 9C_219/2024 du 30 janvier 2025 consid. 2.3 ; DANON, op. cit., nos 8 et 23 ad art. 63 LIFD). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 9C_452/2024 du 15 juillet 2025 consid. 4.2.1). En revanche, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, représentent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du bénéfice imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêts du Tribunal fédéral 9C_419/2023 du 4 octobre 2024 consid. 4.3.2, 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 5.2.2). De manière générale, ce dernier principe interdit de réduire (artificiellement) le bénéfice imposable par le biais de provisions exagérées (arrêts du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.1, 2C_797/2018 du 28 mars 2019 consid. 4.2).

E. 4.3

La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve à cet égard (arrêts du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.1, 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.1). Le droit fiscal ne confère pas à cette exigence

une portée autonome par rapport au droit comptable ; ainsi, toute correction de valeur dont le droit comptable exige la comptabilisation est justifiée par l'usage commercial (art. 960a al. 3 CO), à l'inverse de celles qui peuvent être comptabilisées en application de l'art. 960a al. 4 CO « pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme » (DANON, op. cit., n° 12 ad art. 63 LIFD ; cf. ég ATF 147 II 209 consid. 4.1 ; ACDF F1 24 109 du 24 juin 2025 consid. 3.2.2).

- 13 -

E. 4.4

D'après l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable. Il découle de cette disposition que la justification des provisions doit être constamment vérifiée. Il ne saurait exister de prétention ou de droit acquis à leur libre maintien lorsque leur justification commerciale a disparu (arrêts du Tribunal fédéral 9C_219/2024 précité consid. 2.3, 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 3.2). La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la provision est constatée (arrêt du Tribunal fédéral 9C_452/2024 précité consid. 4.2.1). En vertu du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, il n'y a pas de droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1). Le contribuable ne peut pas non plus se soustraire à ce redressement en faisant valoir que la provision n'était en fait initialement pas justifiée et qu'elle aurait donc dû être imposée lors de sa constitution (ATF 147 II 155 consid. 10.4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_219/2024 précité consid. 2.3).

E. 4.5

En l'occurrence, la recourante fait valoir que la comptabilisation et le maintien de la provision litigieuse au 31 décembre des exercices en cause se justifiaient par le recul du marché immobilier durant ces périodes. Il apparaît toutefois que cette situation conjoncturelle n'a, en réalité, exercé aucune influence sur la valeur vénale de son bien au vu des chiffres qu'elle a communiqués au fisc à l'appui de sa réclamation. Il en ressort en effet que la valeur vénale de l'immeuble dépassait, tant en 2015 que lors des quatre périodes fiscales litigieuses, celle inscrite au bilan après déduction de la correction de valeur, et cela avec une différence nettement supérieure au montant corrigé (soit plus de 8 millions de fr.). La recourante ne saurait dès lors se prévaloir du recul du marché immobilier pour justifier la comptabilisation en charge d'une provision qui ne se révélait pas nécessaire au regard des valeurs inscrites au bilan. Elle n'a d'ailleurs fourni aucun élément démontrant que la baisse des prix de l'immobilier intervenue à partir de la période 2016 était déjà prévisible en 2015, au moment où la correction de valeur a été comptabilisée – les rapports produits à cet égard étant muets sur ce point. Il est dès lors exclu d'admettre l'existence d'un risque de perte imminente en 2015. Partant, se révélant dénuée de fondement sur la base de l'art. 960a al. 3 CO, la correction de valeur ne pouvait pas non plus se justifier au regard de l'art. 63 al. 1 LIFD, comme exposé ci-dessus. Pour le reste, il importe peu que le fisc n'ait pas dissous la provision lors de la taxation de la période fiscale 2015, puisque, comme on l'a vu, cela ne le privait pas de procéder à sa dissolution (ou la requérir) lors d'un exercice ultérieur, dès que l'absence

- 14 - de justification commerciale était constatée. La recourante échoue ainsi à démontrer que la correction de valeur comptabilisée en 2015 était conforme à l'art. 63 al. 1 LIFD et

devait être maintenue sur les périodes fiscales litigieuses. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés. La reprise de 1'532'000 fr. y relative opérée en 2016 (cf. procès-verbal de taxation rectificatif 2016) doit ainsi être confirmée. En tant que nécessaire (supra consid. 2), la décision sur réclamation est réformée en conséquence. III. Impôts cantonaux et communaux

E. 5

L'art. 24 al. 1 let. a LHID prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris notamment les charges non justifiées par l'usage commercial. Cette règle est concrétisée en droit cantonal par l'art. 81 al. 1 LF, qui correspond à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD. En outre, les principes juridiques précités, qui concernent la déduction des provisions, trouvent leur parallèle en matière d'impôts cantonal et communal (cf. art. 24 al. 4 et 10 al. 1 let. b LHID ; art. 85 al. 1 et 25 al. 1 let. b LF). L'art. 25 al. 2 LF, applicable par le renvoi de l'art. 85 al. 1 LF, correspond du reste à l'art. 63 al. 2 LIFD. Il s'ensuit que la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 143 II 402 consid. 7.1). Il peut ainsi être intégralement renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, à la motivation développée ci-dessus. IV. Conclusion, frais et dépens

E. 6

Sur le vu de ce qui précède, le recours est très partiellement admis en matière d'IFD et d'ICC pour les périodes fiscales 2016 à 2019. La décision sur réclamation de la CIPM doit être annulée s'agissant des reprises liées aux produits d'intérêts insuffisants et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle procède à un nouveau calcul conformément au considérant 3.6.2 puis adapte les provisions pour impôts en conséquence. Le recours est pour le reste rejeté et la reprise de 1'532'000 fr. opérée en 2016, correspondant à la dissolution de la provision pour dépréciation d'actifs invendus, confirmée. En tant que besoin, la décision sur réclamation est réformée dans ce sens (art. 150 al. 3 LF ; art. 143 al. 1 LIFD ; art. 81a al. 3, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 7.1

Le sort du procès commande de faire supporter à la recourante un émolument de justice réduit d'un cinquième, à 1600 fr. (art. 144 LIFD ; art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar). Il n'y a pas d'autres frais (art. 89 al. 4 LPJA).

- 15 -

E. 7.2

La recourante, qui a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens réduits à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 300 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par l'avocat de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 7 pages (art. 150 al. 3 LF et art. 4, 27 et 39 LTar).