



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2025 158

604 2025 159

Arrêt du 4 septembre 2026

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

Parties

A. _____ SÀRL, recourante,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales - force probante de la comptabilité - charges non justifiées par l'usage commercial

Recours du 10 novembre 2025 contre la décision sur réclamation du 13 octobre 2025 concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal pour la période fiscale 2023

considérant en fait

A. La société A. _____ Sàrl (la recourante ou la société recourante) a son siège à B. _____ et est inscrite au registre du commerce du canton de Fribourg depuis 2021. L'associé gérant avec signature individuelle est C. _____, domicilié à B. _____.

C. _____ est également l'associé gérant avec signature individuelle de la société D. _____ Sàrl (la société sœur), dont le siège est à E. _____ et qui est inscrite au registre du commerce du canton de E. _____ depuis 2022.

Le but statuaire de la société recourante se résume à toutes activités liées à la construction, l'achat, la vente et la rénovation de biens immobiliers, avec la possibilité de procéder à toutes transactions commerciales, financières, mobilières ou immobilières, à acquérir des participations d'autres sociétés, à procéder à toutes opérations ayant un rapport direct ou indirect avec le but social et à détenir des filiales ou créer des succursales, en Suisse et à l'étranger. S'agissant du but statuaire de la société sœur, il s'agit de la mise en location de voitures et de vélos entre particuliers, de la création et le développement de sites Web, du e-commerce ainsi que de tous services y relatifs (cf. extraits des registres du commerce cantonaux disponibles en ligne, www.zefix.ch [consultés à la date de l'arrêt]).

B. Dans sa déclaration d'impôt concernant la période fiscale 2023, la recourante a déclaré un résultat comptable de CHF 7'452.- et une perte reportée de l'exercice précédent de CHF 1'571.-; elle y a joint le bilan et le compte de pertes et profits de l'exercice. Elle a également déclaré détenir dans ses actifs immobilisés trois immeubles pour une valeur totale de CHF 1'238'000.-.

Par courrier du 10 février 2025, le Service cantonal des contributions a requis une copie du Grand livre 2023 de la recourante ainsi qu'une copie des comptes 2023 de la société sœur. Il a également invité la recourante à proposer une répartition intercommunale du capital imposable et du bénéfice imposable en lien avec les différents biens immobiliers. Par courriel du 4 mars 2025, par son représentant, la recourante a remis lesdits documents et a proposé une répartition intercommunale selon la valeur correspondant aux biens sis dans chaque commune concernée.

Par courrier du 7 mars 2025, le Service cantonal des contributions a requis un certain nombre de documents complémentaires en lien avec des écritures ressortant du Grand livre. Par courriel du 26 mars 2025, par son représentant, la recourante a remis une partie des documents complémentaires.

Dans un courrier de rappel du 27 mars 2025, puis par sommation du 2 mai 2025, le Service cantonal a invité la recourante à lui faire parvenir les pièces manquantes et a requis des informations complémentaires, n'ayant reçu qu'une réponse partielle dans un courriel qui lui aurait été adressé le 9 avril 2025 par son représentant. Par retour de courriel du 7 mai 2025, la recourante a transmis des documents identiques à ceux transmis par courriel du 26 mars 2025, relatifs à une assurance de type pilier 3b.

Par avis de taxation du 9 mai 2025, le Service cantonal des contributions a notifié une taxation d'office à la recourante fixant le bénéfice imposable à CHF 200'500.-, selon le calcul suivant: bénéfice net selon comptes de CHF 7'451.-, plus reprises pour prestations appréciables en argent de CHF 44'357.- selon remarques, plus reprise en réserve latente de CHF 189'800.- en raison d'un

compte courant auprès de la société sœur ne correspondant pas aux informations dans les comptes de la recourante, moins CHF 32'216.- de provision pour impôts, moins CHF 8'872.- de pertes déductibles. Les remarques suivantes ont été ajoutées en notes de bas de page:

« Nous portons à votre attention que conformément à l'article 958d al. 2 du Code des obligations, les chiffres de l'exercice précédent doivent être informés dans les comptes annuels qui se composent notamment d'une annexe.

taxation d'office selon art. 164 al. 2 LICD, 130 al. 2, 132 al. 3 LIFD

Malgré sommation du 02.05.2025, les documents reçus par email le 06.05.2025 par fff ne correspondent pas à la demande du point 2 du courrier de rappel du 27.03.2025.

Les reprises suivantes ont été considérées:

- 1) Insuffisance part privée sur 1 véhicule de fonction: 1'800 CHF*
- 2) Frais privé véhicules surnuméraires: 2'041 CHF*
- 3) Frais site Web société sœur: 35'800 CHF*
- 4) Prime d'assurance: 7'416 CHF*
- 5) Compte courant société sœur ne correspondant pas: 189'800 CHF*

Les activations pour un total de 4'365 CHF en 2023 dans le compte 1610 Immeuble PPE G._____, RF hhh, RF iii à B._____ sont des non-valeurs. Nous vous prions de reclasser ces montants ailleurs. Aucune charge ne sera admise fiscalement sur ces montants.

Les activations pour un total de 3'410 CHF en 2023 dans le compte 1620 PPE ART jjj sont des non-valeurs. Nous vous prions de reclasser ces montants ailleurs. Aucune charge ne sera admise fiscalement sur ces montants. »

C. Le 11 juin 2025, la recourante a formé réclamation en contestant le principe même de la taxation d'office, compte tenu du fait que l'ensemble des documents requis avait été transmis. Elle a indiqué ne pas être d'accord avec cette taxation en raison du bénéfice retenu, des charges non admises relatives à l'entretien des immeubles en PPE et des reprises effectuées portant sur les montants suivants: CHF 35'800.- pour les frais du site Web, CHF 7'416.- pour les primes d'assurance de type pilier 3b et CHF 189'800.- pour la créance de la société sœur envers la recourante.

Le Service cantonal des contributions a accusé réception de la réclamation le 13 juin 2025 puis, par courrier du 2 juillet 2025, il a expliqué les raisons de la taxation d'office et des reprises effectuées et a invité la recourante à lui faire parvenir certains documents relatifs aux charges concernées. S'agissant plus spécifiquement de la reprise de CHF 189'800.-, il a expliqué en substance que le bilan de la recourante au 31 décembre 2023 faisait ressortir une dette de celle-ci envers sa société sœur de CHF 249'800.- alors que le bilan de celle-ci faisait état d'une créance envers la recourante limitée à CHF 60'000.-, ce qui l'a conduit à faire une correction de CHF 189'800.- dans le bilan fiscal de la recourante. Il a qualifié cette correction comme une reprise en réserve latente, avec l'indication suivante: *« Si vous passez l'écriture de correction dans votre comptabilité au 1^{er} janvier 2024 avec impact sur le compte de résultat, nous vous restituerons la reprise »*. Enfin, il a demandé à la recourante de préciser si elle maintenait la réclamation quant aux reprises au vu des explications données.

Par courriel du 29 août 2025 de son représentant, la recourante a remis les documents requis, à savoir des polices d'assurance de prévoyance pilier 3b, un avis de débit relatif aux PPE et un relevé de compte. Elle a expliqué que les montants faisant l'objet des reprises relatives aux PPE étaient des charges PPE. S'agissant du compte courant auprès de sa société sœur, elle a indiqué ce qui suit: « *Je vous confirme votre proposition pour les 189'800.- entre les sociétés sœurs et nous ferons la correction nécessaire début de l'exercice 2024 et donc le retrait de l'opposition* ».

Par décision sur réclamation du 13 octobre 2025, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 11 juin 2025 et a confirmé l'avis de taxation du 9 mai 2025. Il ressort de cette décision que seuls les aspects litigieux liés aux frais du site Web de la société sœur non admis pour CHF 35'800.- et à la reprise des primes d'assurance de type pilier 3b pour CHF 7'416.- ont été examinés.

Parallèlement à sa décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions a notifié à la recourante un avis de taxation daté du 10 octobre 2025, intitulé « *taxation ordinaire modifiée* » avec la mention suivante: « *selon décision sur réclamation, annule et remplace notre avis de taxation du 9.05.2025* ». Il a retenu un bénéfice imposable inchangé de CHF 200'500.-. Les remarques ajoutées en notes de bas de page avaient exactement la même teneur que dans l'avis de taxation du 9 mai 2025, à l'exception des mentions relatives à la taxation d'office.

D. Le 10 novembre 2025, la recourante interjette recours contre la décision sur réclamation. Elle se dit surprise par cette taxation compte tenu des échanges qui ont eu lieu ensuite de la réclamation du 11 juin 2025 et du fait qu'elle a accepté la suggestion du Service cantonal des contributions de modifier les écritures comptables. Elle considère en effet que le bénéfice retenu est trop élevé et s'écarte du chiffre d'affaires réalisé durant cette période fiscale. Elle conclut à ce qu'elle soit taxée selon les normes applicables et en fonction de son activité réelle.

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 13 novembre 2025, a été versée en temps utile.

Dans ses observations du 14 janvier 2026, le Service cantonal des contributions propose le rejet du recours. Il relève notamment que, suite à la réclamation déposée contre l'avis de taxation d'office du 9 mai 2025, il a transmis des renseignements portant sur la reprise en réserve latente de CHF 189'800.- en lien avec le compte courant de la société sœur qui ne concordait pas avec la créance enregistrée dans ses comptes et que la réclamation a ensuite été retirée sur ce point. Il précise que les autres reprises de CHF 44'357.- au total ont été confirmées, comprenant des reprises pour prestations appréciables en argent réduites à CHF 36'941.-, la différence de CHF 7'416.- correspondant à des primes d'assurance désormais reprises au titre de charges injustifiées. Pour le reste, il est d'avis qu'aucun document complémentaire - ou autre développement - ne justifie un réexamen et une modification de la taxation.

L'Administration fédérale des contributions n'a pas déposé de détermination.

Dans ses contre-observations du 17 mars 2026, la recourante soutient que les charges relatives à la création du site Web doivent être admises en déduction, de même que les primes d'assurance du pilier 3b. S'agissant des écritures comptables dont la modification a été selon elle convenue avec le Service cantonal des contributions, la recourante explique s'être exécutée et produit une copie de son bilan au 31 décembre 2024 dans lequel apparaît un poste « Réserve légale issue du bénéfice » au passif, pour un montant de CHF 189'000.-.

Invité à déposer d'ultimes remarques, le 29 avril 2026, le Service cantonal des contributions explique que les frais liés au site Web seraient déductibles s'il y avait un lien avec la recourante alors que, en l'occurrence, il existe bien un site Web pour la société sœur mais non pour la recourante. Il maintient au surplus que les primes liées à l'assurance de type pilier 3b ne se justifient pas, son actionnaire n'étant pas salarié. Il prend enfin note de la correction faite au bilan comme demandé en procédure de réclamation.

Invitée à se déterminer sur l'inexistence du site Web relevée par le Service cantonal des contributions, par courrier du 29 mai 2026, la recourante renvoie au lien de son site Web et maintient que l'assurance de type pilier 3b est en son nom et non au nom de l'actionnaire. Une copie a été remise pour information au Service cantonal des contributions.

Aucun autre échange d'écritures n'est intervenu.

en droit

Procédure

1. Recevabilité

Déposé le 10 novembre 2025 contre une décision sur réclamation datée du 13 octobre 2025, le recours est interjeté par la recourante, directement touchée par la décision attaquée, 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), 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). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Partant, le recours est recevable à la forme, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2025 158)

2. Règles sur la détermination du bénéfice imposable des personnes morales

2.1.

2.1.1. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net tel que prévu par l'art. 57 LIFD. Selon l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

L'art. 58 al. 1 let. b LIFD précise qu'il comprend également tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, 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.

2.1.2. 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*").

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, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, art. 144 n. 2 et les références citées).

Dans la ligne de l'autorité formelle du droit comptable, le Tribunal fédéral a souligné qu'une correction de bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable et qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan avaient un but fiscal (arrêts TF 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3; 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3; voir aussi arrêt TC FR 604 2023 107 et 108 du 20 juin 2024 consid. 2.3).

L'autorité du bilan commercial tombe 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 citées).

2.1.3. Les règles matérielles comptables consacrent également le principe de la périodicité ("*umfassender Periodisierungsgrundsatz*"). Elles exigent que la totalité du bénéfice et des frais tombant durant une période donnée lui soit attribuée temporellement. Le principe selon lequel les frais fonctionnellement rattachés à un exercice doivent être imputés au bénéfice de cet exercice est lié au principe de réalisation. Le défaut de comptabilisation d'un élément nécessaire revient ainsi, en principe, à violer une norme impérative du droit commercial et justifie une correction du bilan par les autorités fiscales. Cette correction ne devra toutefois pas "récompenser" les omissions comptables qui sont imputables au contribuable. Par ailleurs, l'art. 127 al. 2 Cst., qui garantit le respect du principe de la capacité économique, ne saurait s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise. Au demeurant, faire primer, de manière systématique, le principe du bénéfice total ("*Totalgewinnprinzip*") sur celui de la périodicité aboutirait à un résultat impraticable, entravant le bon fonctionnement de l'Etat. Le législateur a seulement pris en compte le principe du bénéfice total dans la mesure où il admet le report de la déduction des pertes (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et 6.4.5 et les références citées; arrêt TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3 et les références citées).

2.2.

2.2.1. 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 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 (arrêt TF 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références citées).

2.2.2. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives 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*").

En cas de distribution dissimulée de bénéfices, il incombe en principe à l'administration fiscale d'apporter la preuve qu'aucune contrepartie, ou du moins aucune contrepartie appropriée, n'a été fournie en échange d'une prestation de la société. Si un tel déséquilibre est prouvé, cela justifie, au regard du droit fiscal, la présomption qu'il s'agit d'une distribution dissimulée de bénéfices. Dans la mesure où l'administration fiscale présente des indices suffisants pour conclure au caractère inapproprié de la contrepartie, il incombe au contribuable d'apporter la preuve du contraire (arrêts TF 9C_445/2024 et 9C_454/2024 du 28 mars 2025 consid. 4.1).

2.2.3. Lorsqu'une personne physique détient des participations dans plusieurs sociétés, des transactions entre ces sociétés, et non seulement entre l'actionnaire et chacune d'entre elles, peuvent intervenir. Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe.

Si les conditions contractuelles ne correspondent pas à celles du marché, une des sociétés bénéficie d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique. Dans ces cas, on parle de la théorie du triangle, l'actionnaire occupant le sommet et les deux sociétés la base de la figure géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche. Ainsi, dans le cas de prestations en nature entre sociétés sœurs, l'avantage est, en soi, transféré directement d'une société à l'autre. Les prestations entre ces sociétés, fondées sur leur rapport de participation commun, doivent être considérées, d'une part, comme des distributions dissimulées de bénéfices en faveur de l'actionnaire et, d'autre part, comme des apports dissimulés de capital de l'actionnaire à la société bénéficiaire (not. ATF 138 II 57 consid. 4).

2.2.4. Les versements à des institutions de prévoyance, régies à l'art. 59 al. 1 let. b LIFD, sont des charges justifiées par l'usage commercial lorsqu'ils sont effectués en faveur du personnel de l'entreprise.

L'affiliation du seul actionnaire dominant est envisageable, pour autant que le plan de prévoyance puisse être accessible et de manière effective à tous les employés et aux mêmes conditions (DANON, art. 59 n. 13 et les références citées), conformément au principe de la collectivité virtuelle (voir not. DANON, art. 59 n. 36; art. 1c al. 2 de l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité [OPP 2; RS 831.441.1]). Cela étant, quand bien même l'ensemble des principes de la prévoyance professionnelle est respecté dans l'élaboration des plans de prévoyance de l'entreprise, il n'est pas encore exclu que du point de vue fiscal la prestation de prévoyance ne soit pas justifiée par l'usage commercial et constitue une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Il convient ainsi de déterminer en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce si la réglementation en matière de prévoyance se justifie en raison des relations de travail ou si elle trouve son origine dans les droits de participation, des comparaisons avec d'autres entreprises pouvant s'avérer utiles à cet égard (DANON, art. 59 n. 14).

Les versements non contraignants de la société en faveur de ses employés doivent en outre respecter les principes de la prévoyance professionnelle (art. 1 al. 3 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité [LPP; 831.40]), en particulier les principes d'égalité de traitement et d'adéquation et reposer ainsi sur une clé de répartition appropriée; lorsque la clé de répartition choisie, bien que fondée sur des critères objectifs (cf. URECH/LAFFELY MAILLARD, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, art. 56 n. 35), tend manifestement à avantager les proches de la société, l'attribution ne constitue pas une dépense autorisée par l'usage commercial selon la lettre b et ne peut pas être déduite du bénéfice commercial pour la part représentant une prestation à l'actionnaire (DANON, art. 59 n. 14a). L'art. 27 LIFD est le pendant de l'art. 59 LIFD pour les personnes morales; les explications doctrinales données au regard de cette disposition permettent de comprendre également ce qui doit être compris sous l'art. 59 LIFD. Dans le cas de figure d'un indépendant qui contribuerait en exécution du règlement de prévoyance de son entreprise à 100% (part patronale) à la prévoyance individuelle liée de son personnel, les contributions de l'indépendant à la prévoyance individuelle liée de son personnel ne sont pas des dépenses justifiées par l'usage commercial, mais bien une charge salariale (LAFFELY MAILLARD, art. 27 n. 39). Par ailleurs, les contributions de l'indépendant à la prévoyance individuelle liée ne constituent pas des dépenses justifiées par l'usage commercial au sens de l'art. 27 LIFD, quand bien même elles sont versées au titre de substitut du 2^e pilier en vertu de l'art. 7 al. 1 let. b de l'ordonnance fédérale du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (OPP 3; RS 831.461.3), mais représentent des dépenses privées exclusivement déductibles en vertu de l'art. 33 let. e LIFD (LAFFELY MAILLARD, art. 27 n. 37 et 40).

2.3. La conclusion d'un contrat de compte courant n'est soumise à aucune exigence de forme. Ce contrat se caractérise par un accord de compensation selon lequel toutes les prétentions nées de part et d'autre, comprises dans le rapport de compte courant, seront compensées automatiquement, sans déclaration de compensation, soit pendant que le compte courant est ouvert, soit à la fin d'une période comptable. Dans un compte courant, les prétentions et contre-prétentions portées en compte s'éteignent par compensation, si bien qu'une nouvelle créance prend naissance à concurrence du solde (arrêt TF 4A_46/2009 du 1^{er} avril 2009 consid. 2.2 et les références citées).

3. *Règles relatives au devoir de collaboration du contribuable et à la taxation en cas de violation de ce devoir*

3.1. Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

La loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et remettre les annexes prescrites (art. 124 al. 2 LIFD). Le principe de la proportionnalité doit être respecté, c'est-à-dire que la collaboration du contribuable doit être appropriée et nécessaire à l'établissement des faits pertinents et raisonnablement exigible de sa part (Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, Union des autorités fiscales suisses, Procédure de taxation en matière d'impôts directs, Notions fiscales, p. 8, ch. 3.1.1; cf. www.estv.admin.ch, sous L'AFC, Système fiscal suisse, Recueil Informations fiscales [consulté à la date de l'arrêt], citées Informations fiscales CSI). Les personnes morales au sens de l'art. 957 al. 1 ch. 2 CO doivent joindre à leur déclaration d'impôt les comptes annuels signés (art. 125 al. 2 let. a LIFD).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.2).

Si la déclaration d'impôt est incomplète ou si elle n'a pas été déposée, l'autorité fiscale fixe un nouveau délai raisonnable pour compléter ou déposer la déclaration. Le dépôt tardif de la déclaration constitue ainsi une violation d'une obligation de procédure (art. 124 al. 3 et 4 LIFD et Informations fiscales CSI, p. 10, ch. 3.1.2.3). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD).

3.2. Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 CC et repris en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (voir ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5).

3.3. Si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes, l'autorité compétente établit une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. Il résulte ainsi de l'art. 130 al. 2 LIFD que la sanction attachée à la production d'une comptabilité ou de relevés (art. 125 al. 2 LIFD) non probants est en principe l'établissement d'une taxation d'office avec toutes les conséquences de procédure qui y sont attachées par le droit cantonal et le droit fédéral (estimation sur la base des éléments imposables connus; renversement du fardeau de la preuve; restriction des griefs au caractère manifestement inexact de la taxation d'office) (arrêt TC FR 604 2020 14 du 3 juillet 2020 consid. 3.2).

L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable, ou son bénéfice imposable, doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger de l'autorité de taxation qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en

particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (arrêt TF 2C_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références). L'autorité fiscale n'a ainsi pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable.

4. *Taxation d'office et remplacement par une taxation ordinaire en procédure de réclamation*

4.1. A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Il peut également contester la réalisation des conditions d'une taxation d'office (arrêt TC FR 604 2024 128 du 28 octobre 2024 consid. 3.1).

4.2. L'autorité de taxation rend, après enquête, une décision sur la réclamation. Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier, conformément à l'art. 135 LIFD. Si elle renonce à ce stade à maintenir la taxation d'office au profit d'une taxation ordinaire, la Cour fiscale saisie d'un recours contre la décision sur réclamation examinera le bénéfice fixé en procédure de réclamation avec pleine cognition, selon les règles ordinaires relatives au fardeau de la preuve (arrêt TC FR 604 2020 14 du 3 juillet 2020 consid. 3.2).

5. *Discussion sur l'étendue du litige et le type de procédure*

5.1. Le Service cantonal des contributions a d'abord notifié à la recourante une taxation d'office le 9 mai 2025 en retenant un bénéfice imposable de CHF 200'500.-, contre laquelle la recourante a formé réclamation. Le bénéfice imposable prenait notamment en considération des reprises pour un montant de CHF 44'357.- au total - y compris un montant de CHF 7'416.- pour des primes d'assurance de type pilier 3b et un montant de CHF 35'800.- concernant des frais de site internet, tous deux qualifiés de prestations appréciables en argent - ainsi qu'une reprise en réserve latente de CHF 189'800.- en raison d'un compte courant auprès de la société sœur qui ne correspondait pas avec les comptes de la recourante (cf. partie en fait, let. B.).

Dans le cadre des échanges intervenus entre le Service cantonal des contributions et la recourante, cette dernière a produit plusieurs pièces complémentaires relatives aux reprises effectuées.

Le Service cantonal des contributions a ensuite rendu une décision sur réclamation et établi en parallèle un nouvel avis de taxation. Vu les nouvelles pièces et explications fournies, il a renoncé à maintenir la taxation d'office au profit d'une taxation ordinaire modifiée. Cela étant, la seule modification intervenue a été la qualification de la reprise de CHF 7'416.- concernant les primes d'assurance de type pilier 3b, passée d'une prestation appréciable en argent à une charge non justifiée par l'usage commercial.

Il en est résulté un bénéfice imposable identique de CHF 200'500.-.

En présence d'une telle taxation ordinaire, la Cour de céans doit ainsi examiner le dossier avec une pleine cognition et ne saurait se limiter à déterminer si les éléments retenus sont manifestement erronés.

5.2. A la seule lecture d'un courriel formulé en procédure de réclamation, la recourante semble également avoir accepté de retirer son « *opposition* » sur le point concernant la reprise de

CHF 189'800.- en se fondant sur des explications données et une proposition de régularisation des comptes formulée par le Service cantonal des contributions (cf. partie en fait, let. C).

Il ressort toutefois de son recours qu'elle ne paraît pas avoir réellement compris les tenants et aboutissants de la proposition y relative faite par le Service cantonal des contributions et qu'elle n'a jamais cessé de contester de façon globale le bénéfice imposable de CHF 200'500.-. La reprise de CHF 189'800.- en lien avec le compte courant de la société sœur semble ainsi toujours être restée litigieuse, de telle sorte que son bien-fondé sera également examiné dans le cadre du présent arrêt.

5.3. Sur le vu de ce qui précède, le litige subsiste sur la question des reprises portant sur les primes d'assurance de type pilier 3b pour CHF 7'416.- et sur les frais liés au site Web de CHF 35'800.-, ainsi que sur la question de la reprise en lien avec le compte courant de la société sœur, correspondant à une partie de la dette à court terme de celle-ci figurant dans les comptes de la recourante, à hauteur de CHF 189'800.-.

Les autres charges non admises relatives aux frais des immeubles en PPE ne sont par contre plus contestées au stade du recours.

6. *Discussion sur l'appréciation des reprises*

6.1. Dans la décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions refuse la déduction des primes d'assurance de type pilier 3b à hauteur de CHF 7'416.- en raison du fait que l'entier des produits de la société dépend du rendement des biens immobiliers et non de l'action du salarié directeur (l'associé gérant). Il retient aussi qu'aucune charge salariale n'est comptabilisée dans les comptes de la société. En effet, dans le cas où le salarié directeur a un rôle prépondérant dans le succès futur et de l'existence de la société, les polices d'assurance auraient été justifiées par l'usage commercial tenant compte de la couverture en cas de décès dudit salarié directeur. Dans ses ultimes remarques du 29 avril 2026, le Service cantonal des contributions relève qu'en tout état, l'associé gérant n'est pas salarié de la société.

La recourante retient quant à elle que, pour l'essentiel et qu'importe le fait que son associé gérant ne soit pas salarié, cette assurance a été contractée au nom de la société et que le montant des primes n'a pas été déduit dans la déclaration privée de l'associé gérant, excluant une double déduction. Elle soutient qu'il s'agit de dépenses justifiées commercialement en raison du lien économique direct avec son activité et poursuivant un objectif de prévoyance professionnelle. Le refus de cette déduction serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité économique en raison du fait que les montants versés seront imposés au moment de leur retrait futur.

A cet égard, il ressort de ce qui précède que l'associé gérant bénéficiaire des primes d'assurance comptabilisées comme charges n'est pas employé de la société recourante et que la police d'assurance de type pilier 3b a été contractée en sa faveur en raison de ses droits de participation, et non dans le cadre d'une relation de travail.

Dans ces conditions, au vu de la législation rappelée à ce sujet et la doctrine y relative (cf. *supra* consid. 2.2.4), les primes comptabilisées ne constituent pas une charge qui se justifierait commercialement.

Le recours doit être rejeté sur ce point.

6.2. Frais relatifs au site Web

6.2.1. S'agissant des frais relatifs au site Web, le Service cantonal des contributions retient que la recourante sous-traite l'activité immobilière consistant à détenir des immeubles et à encaisser des produits locatifs à une gérance immobilière. Il en déduit qu'un site Web n'est pas nécessaire à son activité et que les charges comptabilisées à ce titre ne sont pas justifiées par l'usage commercial.

Il conteste au surplus que les frais en question soient liés à la recourante, aucun site Web au nom de celle-ci n'étant disponible sur internet.

Sur ce dernier point, si tel n'était en effet pas le cas lors des procédures de taxation et de réclamation, ni au moment du dépôt du recours ou encore lorsque la Cour de céans a invité la recourante à se déterminer à ce sujet en date du 4 mai 2026, le site Web kkk existe désormais.

Il doit toutefois être relevé que ce site Web (consulté le 6 août 2026 ainsi qu'à la date de l'arrêt) ne semble pas encore fonctionnel. En effet, sous « contact », l'adresse de location de la société est sise à 123 Street, New York, USA, alors que sous « accueil » il est indiqué B. _____ – CH et sous « notre agence » il s'agit de 123 Street, resistance, suisse; sous « nos biens », les biens immobiliers sont des images répétitives et qui semblent génériques et, sous « service », sous chacune des listes déroulantes à la suite desquelles devraient être décrits les différents services, il demeure un texte dit en *Lorem ipsum* soit un texte de remplissage standard de mise en page de sites Web avant que le contenu désiré y soit rédigé.

Compte tenu de l'état actuel du site Web et de la date à laquelle il a réellement été créé, au plus tôt au courant du mois de mai de l'année 2026, la charge de CHF 35'800.- comptabilisée par la recourante en 2023 ne correspond pas à une charge effective. En particulier, le seul fait que la recourante ait produit des factures y relatives, établies à son attention par une société sise à l'étranger, ne change rien à ce constat. En conséquence, la reprise doit être confirmée pour cette raison déjà, au regard des principes de la périodicité et de la réalisation.

6.2.2. Cette conclusion peut également être confirmée à la lecture du Grand livre 2023 de la société recourante faisant état d'écritures libellées « création du site web », pour un total de CHF 35'800.-, montants également comptabilisés au crédit du compte « autres dettes à court terme / 2EM sharing ».

Sous cet angle, il pourrait être envisagé que les charges correspondraient en réalité au coût de réalisation d'un site Web au nom de la société sœur mais qui auraient été supportées par la société recourante en faveur de sa société sœur.

Cela étant, même si cette hypothèse était retenue, il ne s'agirait pas d'une charge d'exploitation justifiée par l'usage commercial de la recourante qui devrait être portée en déduction du bénéfice imposable, étant donné que la fiscalité de groupe n'existe pas en Suisse. Il pourrait tout au plus s'agir d'une prestation faite en faveur de la société sœur, diminuant par compensation la dette en compte courant envers cette dernière. Une telle éventualité ne correspond toutefois pas non plus aux écritures comptables enregistrées.

Il n'y a de plus aucune logique à ce que les frais du site Web, qui auraient été payés en faveur de la société sœur, soient ajoutés au crédit du compte courant figurant dans les comptes de la recourante. Si celle-ci avait effectivement pris en charge des frais de réalisation d'un site internet en lieu et place de sa société sœur, rien n'aurait justifié qu'en contrepartie, sa dette envers celle-ci augmente encore

d'autant. Il aurait dû s'agir non pas d'une dette supplémentaire, mais bien d'un remboursement de la dette par compensation et, dans ce cas, les montants en question auraient dû être inscrits au débit de ce compte, soit en diminution de la dette de la recourante.

La reprise de CHF 35'800.- doit être confirmée pour cette raison également.

S'agissant de la question de savoir si le montant de cette reprise doit être qualifié de prestation appréciable en argent, c'est-à-dire non seulement être reprise en bénéfice auprès de la société recourante mais aussi en tant que revenu de l'actionnaire, la réponse est la suivante. La recourante a en soi accordé un avantage injustifié à sa société sœur en augmentant sa créance sans contrepartie. De manière fictive (théorie du triangle), l'actionnaire a reçu un dividende dissimulé car cet avantage lui permet de réinjecter immédiatement le montant de la créance augmentée dans la société sœur sous forme d'apport dissimulé de capital. Cela étant, compte tenu du fait que la comptabilité de la société sœur ne figure pas au dossier, la Cour n'est pas en mesure de vérifier si tel est le cas. Il s'avère que seule la question de la reprise, qui est désormais résolue, est pertinente dans le cadre du présent litige qui concerne la taxation 2023 de la recourante. Dans ces conditions, la question de la qualification de prestation appréciable en argent peut rester ouverte.

6.3.

6.3.1. S'agissant de la reprise de CHF 189'800.-, en lien avec le compte courant de la recourante auprès de sa société sœur, il ressort du dossier que le Service cantonal a constaté que la dette de CHF 249'800.- figurant dans les comptes de la recourante ne correspondait pas à la créance de CHF 60'000.- enregistrée dans la comptabilité de la société sœur au compte courant. Il a ainsi opéré une reprise en réserve latente pour CHF 189'800.-. La reprise effectuée implique que le bénéfice net imposable de la recourante a été augmenté du même montant.

En procédure de réclamation, le Service cantonal des contributions a précisé que si la recourante passait l'écriture de correction au 1^{er} janvier 2024 avec impact sur le résultat, alors il restituerait la reprise. A teneur de ses écritures dans la présente procédure, la recourante semble en avoir déduit que si elle effectuait la correction demandée au 1^{er} janvier 2024, le Service cantonal des contributions renoncerait à la reprise effectuée pour 2023. Or, telle n'était pas la volonté de celui-ci. Il semble qu'en promettant sous condition la « *restitution de la reprise* », il souhaitait consentir à ne pas imposer deux fois ce montant de CHF 189'800.-, c'est-à-dire une fois lors de la reprise concernant l'exercice 2023 (modification du bilan fiscal et non du bilan commercial) et une nouvelle fois lors de la dissolution de cette réserve latente équivalant au montant de la dette trop élevée de CHF 189'800.- (modification du bilan commercial) ayant pour conséquence d'augmenter le résultat de l'exercice 2024. En d'autres termes, cela semble signifier que le Service cantonal des contributions s'est engagé à neutraliser l'impact fiscal l'année suivante.

6.3.2. Le solde au 31 décembre 2023 du compte courant figurant dans la comptabilité de la société sœur diffère du solde à cette même date de la créance qu'a cette dernière envers la recourante et qui est inscrite en tant que dette dans la comptabilité de la recourante, sans que cela soit justifié, augmentant artificiellement les dettes de la recourante. Une partie des dettes comptabilisées par celle-ci ne correspond ainsi pas à une créance existante de sa société sœur.

Sur le principe, il se justifiait dès lors que le Service cantonal des contributions procède à une correction sous la forme d'une reprise pour la différence entre les montants comptabilisés par chaque société.

6.3.3. Cela étant, il doit être relevé d'office que le solde au 31 décembre 2023 de la dette de CHF 249'800.- de la recourante envers sa société sœur, intitulé « *dettes à court terme du bilan / 2EM sharing* », résulte notamment de plusieurs écritures au crédit de ce compte, libellées « *Création du site web* » et portant sur le montant total de CHF 35'800.-, correspondant ainsi à la charge qui a déjà fait l'objet d'une reprise au motif qu'elle ne correspondait pas à des frais effectifs de la recourante (voir ci-dessus consid. 6.2).

En d'autres termes, le montant de la charge de CHF 35'800.-, enregistrée dans le compte « *6500 Frais de bureau et de gérance* », alors qu'elle n'aurait pas dû l'être, a eu une incidence sur le compte « *dettes à court terme du bilan / 2EM sharing* » au bilan, dont le pendant est le compte courant auprès de la société sœur. Dans ces conditions, le solde de ce compte courant au 31 décembre 2023, faisant état d'une dette de CHF 249'800.- de la recourante envers sa société sœur, devrait lui aussi faire l'objet d'une correction correspondante.

Il en résulte que la dette de CHF 249'800.- comptabilisée par la recourante ne peut pas être comparée au solde du compte courant correspondant figurant dans la comptabilité de la société sœur, faisant état d'une créance de CHF 60'000.-, pour justifier une reprise y relative de CHF 189'800.-. Il n'appartient pas non plus à la Cour fiscale de procéder elle-même en procédure de recours à la correction du solde du compte courant et de réduire schématiquement la reprise en question du montant de CHF 35'800.- déjà reprise en tant que charge non justifiée, sans autre vérification. En effet, avant de fixer à nouveau le montant de la reprise à opérer au motif que le solde du compte courant ne correspond pas, il conviendra d'abord d'examiner également le bien-fondé des écritures enregistrées à ce titre dans la comptabilité de la société sœur, qui ne figure pas au dossier. Il est en effet notamment envisageable que celle-ci ait également comptabilisé le même montant de CHF 35'800.- à un titre ou à un autre, avec effet sur le solde de sa créance envers la recourante, ce qui pourrait avoir un effet sur le montant de la reprise à effectuer.

Le recours sera en conséquence partiellement admis sur ce seul point, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour examen complémentaire et nouvelle taxation au sens de ce qui précède.

Impôt cantonal (604 2025 159)

7. Reprise du raisonnement et de la solution retenue pour l'impôt fédéral direct

7.1. La réglementation cantonale relative à la détermination du bénéfice net imposable figure aux art. 99 et 100 LICD. Cette réglementation relève du droit harmonisé (art. 24 al. 1 let. a LHID) et a la même teneur que les art. 57 et 58 LIFD.

7.2. Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, notamment l'obligation pour les personnes morales de joindre à leur déclaration d'impôt les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) de la période fiscale (art. 158 al. 2 LICD).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LHID).

7.3. Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal, y compris en ce qui concerne la reprise de la procédure ordinaire et les principes applicables.

En présence de règles similaires, le raisonnement et la solution retenue concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal.

7.4. Sur cette base, pour l'impôt cantonal également, les reprises de CHF 7'416.- concernant les primes d'assurance de type pilier 3b et de CHF 35'800.- concernant les frais de site Web doivent être confirmées. En revanche, la reprise concernant la dette à court terme en lien avec le compte courant envers la société sœur est confirmée dans son principe, mais le montant y relatif de CHF 189'800.- ne peut être confirmé en l'état, de telle sorte que le recours sera partiellement admis sur ce seul point, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour examen complémentaire et nouvelle taxation au sens des considérants développés en matière d'impôt fédéral direct.

Frais de procédure

8.

8.1. 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. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause.

Vu l'admission très partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, fixé à CHF 600.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 200.-, sera restitué à celle-ci.

8.2. Il n'est pas alloué de dépens, la recourante n'étant pas représentée par un mandataire professionnel.

(dispositif en page suivante)

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2025 158)

I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 13 octobre 2025 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour examen complémentaire et nouvelle taxation au sens des considérants.

Impôt cantonal (604 2025 159)

II. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 13 octobre 2025 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour examen complémentaire et nouvelle taxation au sens des considérants.

Frais et dépens

III. Un émolument de CHF 600.- est mis à la charge de la recourante au titre des frais de justice et prélevé sur l'avance de frais; le solde de CHF 200.- lui est restitué.

IV. Il n'est pas alloué de dépens.

Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (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 peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 4 septembre 2026/nba

Le Président

La Greffière