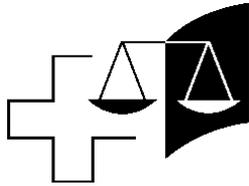


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C 1026/2021

Arrêt du 21 décembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mme et MM. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.

Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

A. _____ SA,

représentée par Maîtres Thierry Obrist et

Philippe Mantel avocats,

recourante,

contre

Service cantonal des contributions du

canton de Fribourg,

case postale, 1700 Fribourg,

intimé.

Objet

Impôt sur le bénéfice des personnes morales,
dépenses de sponsoring, distribution dissimulée
de bénéfice, impôt cantonal et communal, période
fiscale 2018,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton

de Fribourg, Cour fiscale, du 2 novembre 2021

(604 2021 48 - 604 2021 49).

Faits :

A.

A.a. A. _____ SA (ci-après: la Société) est une société anonyme dont le siège est situé à U. _____ (VS). Son but est l'exploitation d'un bureau d'architecture et d'entreprise générale, l'exploitation d'hôtels, de cafés et de restaurants, le développement et le soutien d'activités sportives, ainsi que toutes opérations commerciales, mobilières ou immobilières de nature à développer le but social. Dans le cadre de ses activités, la Société détient des immeubles destinés à la vente ou à la location dans d'autres cantons, dont le canton de Fribourg.

B. _____ SA, dont l'actionnaire unique est C. _____, détient l'entier du capital-actions de la Société, ainsi que l'entier du capital-actions de D. _____ SA, la société qui contrôle le club de football du FC V. _____.

C. _____ est l'administrateur unique de ces trois sociétés.

A.b. Dans la déclaration d'impôt qu'elle a déposée auprès du Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal valaisan) pour la période fiscale 2018, la Société a annoncé un bénéfice imposable de 4'884'395 fr., obtenu après déduction d'un montant de 3'725'000 fr. au titre de charges justifiées par l'usage commercial. La déclaration d'impôt contenait un tableau de répartition intercantonale, selon lequel le canton de Fribourg se voyait attribuer une part de 1'327'362 fr. de ces charges.

A.c. Au cours de la procédure de taxation pour la période fiscale 2018, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service cantonal fribourgeois) a notamment demandé à la Société de lui fournir l'extrait des charges commerciales de 3'725'000 francs. Dans sa réponse, la contribuable a indiqué que: "*La notoriété de la société A. _____ SA est liée à la personnalité de C. _____ et de la société D. _____ SA. En ce qui concerne les charges commerciales, il s'agit de dépenses de sponsoring au profit de la société D. _____ SA. Ces charges commerciales sont contrôlées par l'autorité fiscale du canton du Valais pour chaque période fiscale. Elles ne peuvent pas être attribuées exclusivement au canton du siège de la société et par conséquent elles doivent être réparties en fonction des bénéfices réalisés dans chaque canton*".

Le 8 juin 2020, le Service cantonal fribourgeois a informé la Société qu'il était d'avis que le montant de 3'725'000 fr. était déductible non pas en tant que dépense de sponsoring, mais en tant que charge d'exploitation, de sorte qu'il ne devait pas faire l'objet d'une répartition intercantonale, mais être entièrement attribué au canton du siège.

Le Service cantonal fribourgeois a informé le Service cantonal valaisan de sa position. Dans sa décision de taxation 2018 des 3 juillet et 4 septembre 2020, ce dernier a procédé à la répartition intercantonale en maintenant sa position initiale. Il en résultait que la part du bénéfice de la Société qui était imposable dans le canton de Fribourg, compte tenu d'une part de 1'327'362 fr. des charges de 3'725'000 fr. reconnues comme charges justifiées par l'usage commercial par le Service cantonal valaisan, s'élevait à 1'740'548 francs.

B.

B.a. Dans sa décision de taxation 2018 du 16 novembre 2020, le Service cantonal fribourgeois a entièrement attribué les charges de 3'725'000 fr. au canton du Valais. Il en découlait que, selon la taxation fribourgeoise, le bénéfice de la Société imposable dans le canton de Fribourg s'élevait à 2'670'000 francs.

La Société a formé une réclamation contre cette décision de taxation. Au cours de la procédure de réclamation, le Service cantonal fribourgeois lui a demandé une copie du contrat de sponsoring conclu avec D. _____ SA, un extrait de compte au 31 décembre 2018 lié aux charges commerciales litigieuses, ainsi qu'une copie du ruling qu'elle indiquait avoir obtenu dans le canton du siège. Dans sa réponse, la Société a indiqué ce qui suit: "*La société A. _____ SA a toujours sponsorisé le FC V. _____, ce qui a permis de combler partiellement les déficits de la société D. _____ SA. La société A. _____ SA a signé un accord de sponsoring confidentiel (...). Cet accord ne mentionne pas spécifiquement que ces charges de sponsoring seront réparties sur l'ensemble des autres cantons de lieu de situation de l'immeuble. Nous pensons que ceci va de soi. Les charges justifiées par l'usage commercial et déduites dans le comptes de pertes et profits sont conformes à cet accord. Aussi l'Administration fédérale des contributions, division de l'impôt anticipé, a également accepté cet accord*".

La Société annexait à sa réponse une lettre du 16 février 2019 qu'elle avait adressée au Conseil d'administration de sa société soeur. Cette lettre confirmait qu'elle avait procédé à un abandon de créance en sa faveur le 31 décembre 2018 pour un montant de 3'725'000 fr. et précisait que ce montant était porté en diminution de sa créance postposée.

Le Service cantonal fribourgeois a rejeté la réclamation de la Société par décision sur réclamation du 15 mars 2021. Il ressort du tableau de répartition intercantonale contenu dans cette décision qu'avec l'attribution de l'entier de la charge de 3'725'000 fr. au canton du Valais, la Société réalisait une perte dans ce canton, dont le canton de Fribourg prenait une part. Le tableau se présentait comme suit, pour les cantons du Valais et de Fribourg (art. 105 al. 2 LTF) :

Rendement immobilier	Total	VS	FR
Loyers, bénéfices en capital	xxx	3'422'145	3'503'071
Impôts années antérieures + provision impôts 2018	xxx	-425'146	- 435'161
Charges non détaillées	- 3'725'000	- 3'725'000	0
TOTAL	4'884'395	-728'001	
%	100%		54.66%
Répartition de la perte valaisanne			-397'925
Bénéfice imposable	4'884'395		0 2'669'985

B.b. Contre cette décision sur réclamation, la Société a formé un recours auprès du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal), concluant à son annulation et à ce que le bénéfice imposable dans le canton de Fribourg soit fixé, conformément à la répartition intercantonale établie par le Service cantonal valaisan, à 1'740'548 francs.

Au cours de la procédure, le Tribunal cantonal a informé la Société qu'elle risquait une reformatio in pejus de sa taxation, car il se pourrait qu'il qualifie l'abandon de créance de 3'725'000 fr. auquel elle avait consenti de distribution dissimulée de bénéfice imposable. Il a imparti à la Société un délai pour se déterminer et lui donner la possibilité de retirer son recours.

La Société a maintenu son recours.

B.c. Le Tribunal cantonal a statué le 2 novembre 2021. S'agissant de l'impôt fédéral direct (cause n° 604 2021 48), il a déclaré la procédure sans objet. S'agissant de l'impôt cantonal et communal (cause n° 604 2021 49), il a procédé à la reformatio in pejus annoncée, rejeté le recours et renvoyé le dossier au Service cantonal fribourgeois pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt n° 604 2021 49 du 2 novembre 2021 du Tribunal cantonal et la réclamation du Service cantonal fribourgeois du 15 mars 2021; subsidiairement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause au Tribunal cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal cantonal s'en tient à son arrêt et conclut au rejet du recours. Le Service cantonal fribourgeois a indiqué ne pas avoir d'observation à formuler. L'Administration fédérale s'est déterminée. La recourante a déposé des observations.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le présent recours est dirigé contre un arrêt rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 73 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]).

1.2. D'après l'art. 90 LTF, le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi n'équivaut en règle générale pas à une décision finale. Il constitue en principe une décision incidente contre laquelle un recours au Tribunal fédéral n'est envisageable qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale, notamment en matière fiscale, si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1; arrêt 2C_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 1.2). En l'occurrence, l'arrêt attaqué est formellement un arrêt de renvoi. Le Tribunal cantonal ne laisse toutefois aucune marge de manoeuvre à l'autorité de taxation, à qui il a demandé de procéder à une nouvelle taxation en appliquant les règles qu'il a définies. L'arrêt attaqué doit donc être considéré comme une décision finale au sens de l'art. 90 LTF.

1.3. Conformément à l'art. 42 al. 1 LTF, le recours doit contenir des conclusions. Comme le Tribunal fédéral est une instance de réforme (cf. art. 107 al. 2 LTF), des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (ATF 137 II 313 consid. 1.3; 134 III 379 consid. 1.3). L'application du principe de la confiance impose toutefois d'interpréter les conclusions à la lumière de la motivation, et l'interdiction du formalisme excessif commande de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions, en particulier en droit public, si, à la lecture du mémoire, on comprend ce que veut le recourant (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3; 133 II 409 consid. 1.4 et 1.4.1; arrêt 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 1.5 et les références). Par ailleurs, en raison de l'effet dévolutif du recours, seul l'arrêt rendu par la dernière instance cantonale peut être contesté devant le Tribunal fédéral, de sorte qu'une conclusion dirigée contre la décision d'une autorité inférieure est irrecevable (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2; 136 II 539 consid. 1.2).

Dans le cas d'espèce, la conclusion principale par laquelle la recourante demande annulation de l'arrêt attaqué est en principe irrecevable, au vu de son caractère purement cassatoire. On peut toutefois déduire de la motivation du recours que la recourante demande à être imposée, pour l'impôt cantonal et communal fribourgeois, conformément à la répartition intercantonale effectuée par le Service cantonal valaisan, laquelle attribue au canton de Fribourg un bénéfice imposable de 1'740'548 francs. Par conséquent, le Tribunal fédéral ne se montrera pas trop formaliste et admet la recevabilité de cette conclusion. En revanche, la conclusion principale par laquelle la recourante demande l'annulation de la décision sur réclamation du Service cantonal fribourgeois du 15 mars 2021 est irrecevable en raison de l'effet dévolutif de son recours au Tribunal cantonal.

1.4. Au surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les autres formes prescrites (art. 42 LTF) par la recourante, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite aux griefs constitutionnels, en particulier à l'arbitraire (art. 9 Cst.), pour autant qu'ils aient été invoqués et motivés de manière conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

3.

Le litige concerne l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice pour la période fiscale 2018. Il porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a retenu que l'abandon de créance de 3'725'000 fr. auquel la recourante avait consenti en 2018 représentait une distribution dissimulée de bénéfice imposable.

4.

A l'encontre de l'arrêt attaqué, la recourante fait d'abord valoir que le Tribunal cantonal n'était pas en droit de s'écarter de la taxation et de la répartition intercantonale effectuées par le Service cantonal valaisan. A l'appui de ce grief, la recourante énonce pêle-mêle des généralités sur le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale, sur les règles de répartition intercantonale applicables en cas d'établissements stables ou de pertes, ainsi que sur les principes d'harmonisation fiscale concernant les déductions des personnes physiques et morales, en insistant sur les déductions introduites par la réforme fiscale et le financement de l'AVS (RFFA). Cette argumentation décousue et sans lien manifeste avec la question litigieuse n'est pas claire. Pour autant qu'on la saisisse, il semble que la recourante déduise du fait que la LHID ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons en matière de déductions des charges commerciales que le canton du lieu de situation des immeubles serait lié par l'appréciation du canton du siège en la matière. En s'écartant de l'appréciation du canton du Valais, le Tribunal cantonal aurait donc remis en cause de manière "fondamentale la LHID, son ordonnance et l'ensemble des circulaires de la Conférence suisse des impôts".

4.1. Les personnes morales sont assujetties à l'impôt dans un canton à raison d'un rattachement personnel lorsqu'elles y ont leur siège ou leur administration effective (cf. art. 20 al. 1 LHID) et sont aussi assujetties dans un autre canton si elles y remplissent un critère de rattachement économique à l'impôt, ce qui est notamment le cas si elles y sont propriétaires d'un immeuble (cf. art. 21 al. 1 let. c LHID). Dans une telle situation intercantonale, la procédure de taxation ne se déroule pas seulement dans le canton du siège, mais aussi dans l'autre canton (cf. art. 2 al. 1 de Ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux [RS 642.141]). Dans chaque canton, la procédure de taxation se déroule en application des dispositions cantonales calquées sur les art. 39 ss LHID (cf. art. 2 al. 4 de l'Ordonnance précitée; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2e éd. 2013, § 1196 et § 1198). L'autre canton est donc (aussi) habilité à contrôler la déclaration d'impôt et à procéder aux investigations nécessaires (cf. art. 46 al. 1 LHID). L'art. 39 al. 2 LHID prévoit certes que le canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton, ce qui lui confère un rôle de canton " leader " et de coordinateur (cf. [ATF 139 I 64](#) consid. 3.6; arrêt [2C_1055/2020](#) du 3 mars [2021](#) consid. 3.2.2; JEAN-BLAISE PASCHOUD, Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? in Archives 69, p. 844). L'art. 39 al. 2 LHID se limite toutefois à prévoir que le canton du siège porte sa taxation à la *connaissance* de l'autre canton. Sa propre taxation n'a donc pas pour effet de contraindre l'autre canton à se rallier à sa position. Chaque canton reste ainsi habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder ensuite à sa propre taxation et à sa propre répartition (PASCHOUD, op. cit., p. 844, MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar, 4e éd. 2022, n° 29 ad art. 39 StHG). Le canton du siège est donc, pour reprendre l'expression de PASCHOUD, un simple " primus inter pares " (PASCHOUD, op. cit., p. 844, CF. AUSSI ZWEIFEL/HUNZIKER, in op. cit. n° 29 ad art. 39 StHG). La Circulaire n° 16 de la Conférence suisse des impôts citée par la recourante n'adopte du reste pas une position différente, puisqu'elle précise que chaque canton applique sa propre législation pour la détermination du bénéfice et du capital imposable de la personne morale et que les autorités fiscales sont en droit de procéder aux investigations nécessaires à la taxation, tout en recommandant une collaboration étroite avec le canton du siège (cf. Circulaire n° 16 du 31 août 2001 de la Conférence suisse des impôts, intitulée " Ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux ", p. 4).

4.2. Il en découle que le Tribunal cantonal n'était pas lié par l'admission de la déduction du montant litigieux dans le canton du siège. Le grief de la recourante, qui semble reposer sur une confusion entre les règles matérielles de fixation du bénéfice imposable et le déroulement de la procédure de taxation dans les cantons, tombe à faux et est donc rejeté.

5.

La recourante soutient aussi que le Tribunal cantonal a violé son droit d'être entendue (art. 29 al. 2 Cst.) dans le cadre de la reformatio in pejus qu'il a effectuée, parce qu'il a fondé son appréciation sur des " apparences et des suppositions, sans même [lui] avoir demandé des renseignements complémentaires ".

5.1. Lorsqu'elle entend procéder à une reformatio in pejus, une autorité de recours doit respecter le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) de la personne concernée, ce qui implique qu'elle doit l'informer de l'existence de ce risque et lui donner l'occasion de se déterminer ([ATF 122 V 166](#) consid. 2a [en

lien avec l'art. 4 aCst.]; arrêts **2C**_339/2020 du 5 janvier **2021** consid. 5.1; **2C**_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 5.1).

5.2. En l'occurrence, il ressort des faits constatés que le Tribunal cantonal a informé la recourante qu'il se pourrait qu'il procède à une reformatio in pejus de la décision sur réclamation du Service cantonal fribourgeois, parce qu'il était possible qu'il considère que l'abandon de créance de 3'725'000 fr. auquel elle avait consenti ne soit pas une charge déductible, mais une distribution dissimulée de bénéfice imposable. Contrairement à ce qu'affirme la recourante, le Tribunal cantonal lui a donc bien indiqué sur quel élément porterait la reformatio in pejus qui pourrait intervenir. La recourante l'a du reste bien compris, puisqu'il ressort de l'arrêt attaqué que, dans sa détermination du 29 septembre **2021**, elle a fourni des précisions quant à la nature des montants réglés en faveur de la société D._____ SA et des joueurs du FC V._____ et qui ont ensuite fait l'objet d'un abandon de créance, et expliqué pour quels motifs elle était d'avis qu'il s'agissait de dépenses de sponsoring déductibles. Le grief de violation de l'art. 29 al. 2 Cst. est donc rejeté.

6.

Invoquant l'art. 9 Cst., la recourante se plaint d'arbitraire dans l'établissement des faits et l'appréciation des preuves.

6.1. En matière d'établissement des faits et d'appréciation des preuves, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des conclusions insoutenables (ATF 148 I 127 consid. 4.3; 144 II 281 consid. 3.6.2).

6.2. En l'occurrence, la recourante soutient que le Tribunal cantonal n'a manifestement pas compris le sens et la portée des moyens de preuve qu'elle avait produits concernant la notoriété que C._____ avait acquise par le biais de son sponsoring du FC V._____ et les affaires immobilières qu'elle avait pu conclure grâce à son sponsoring du club. Elle lui reproche aussi d'avoir omis, sans raison objective, de tenir compte de la force probante des rulings qu'elle avait obtenus du Service cantonal valaisan et, en matière d'impôt anticipé, de l'Administration fédérale, et d'avoir arbitrairement ignoré la taxation effectuée par le Service cantonal valaisan.

6.3. Par cette argumentation, la recourante ne démontre pas en quoi les juges précédents auraient apprécié les preuves de manière insoutenable. Elle se limite à opposer de manière appellatoire sa propre appréciation des faits et des preuves à celle des juges précédents, sans expliquer en quoi ces derniers n'auraient pas tenu compte de moyens de preuve décisifs ou en quoi ils auraient tiré des conclusions insoutenables de faits constatés. Son grief est donc rejeté. Quant au point de savoir si le Tribunal cantonal était fondé à qualifier l'abandon de créance litigieux de distribution dissimulée de bénéfice, il s'agit d'une question de droit (cf. arrêt **2C**_400/2020 du 22 avril **2021** consid. 5), qui sera examinée ci-après.

7.

La recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir qualifié l'abandon de créance de 3'725'000 fr. de distribution dissimulée de bénéfice imposable. Elle soutient que ce montant est déductible, car il provient de dépenses de sponsoring du FC V._____.

7.1. Selon l'art. 100 al. 1 de la loi cantonale fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a), ainsi que, notamment, 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, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b ch. 5).

7.1.1. Cette disposition cantonale, conforme à la LHID (cf. art. 24 al. 1 LHID), est identique à l'art. 58 al. 1 let. a et b 5e tiret de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédérale direct (LIFD; RS 642.11). Lorsque la réglementation cantonale harmonisée est la même que celle qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct, il convient d'adopter une interprétation identique pour les deux impôts, dans l'intérêt de l'harmonisation fiscale verticale (ATF 133 II 114 consid. 3.2; arrêt **2C**_304/2022 du 17

novembre 2022 consid. 5.2). La question litigieuse sera donc examinée à la lumière de la jurisprudence pertinente rendue dans le domaine de l'impôt fédéral direct, comme l'a du reste fait le Tribunal cantonal et comme le requiert la recourante.

7.1.2. Selon la jurisprudence établie en la matière, 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 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 (cf. notamment [ATF 144 II 427](#) consid. 6.1; [140 II 88](#) consid. 4.1; [138 I 57](#) consid. 2.2; [119 Ib 116](#) consid. 2). Il s'agit ainsi d'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 144 II 427](#) consid. 6.1; [140 II 88](#) consid. 4.1; 138 II, 138 II 57 consid. 2.2; 545 consid. 3.2).

7.1.3. Sont imposables au titre de distributions dissimulées de bénéfice les prélèvements qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial. Selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial. Peu importe en revanche que la société ait pu se passer des dépenses en question ou que celles-ci aient été conformes à une gestion rationnelle et orientée vers le profit (cf. [ATF 124 II 29](#) consid. 3c; 113 lb 114 consid. [2c](#); arrêt [2C_400/2020](#) du 22 avril [2021](#) consid. 3.1.3, in RF 76/[2021](#) p. 637).

7.1.4. Les dépenses de sponsoring peuvent représenter des dépenses justifiées par l'usage commercial. Selon la jurisprudence, les dépenses engagées à des fins culturelles et sociales ont un caractère publicitaire; elles visent à soigner les relations publiques de la société mécène et à en donner une image humaniste qui contrebalance partiellement l'aspect matériel de son activité commerciale. Si les moyens utilisés pour le sponsoring sont dans un rapport indirect avec l'obtention d'un chiffre d'affaires ou d'un bénéfice plus important, ils visent néanmoins à asseoir la position économique de la société et sont à ce titre justifiés par l'usage commercial (cf. arrêts [2C_400/2020](#) du 22 avril [2021](#) consid. 3.2 et 3.2.1; [2C_795/2015](#) du 3 mai 2016 consid. 5.2; 2A.479/2000 du 30 octobre 2001 consid. 5.2; cf. aussi déjà [ATF 115 Ib 111](#) consid. 6; LOCHER/GIGER/PEDROLI, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4e éd. 2022, n° 28 ad art. 59 DBG; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4e éd. 2022, n° 304 s. ad art. 24 StHG; ROBERT DANON, in Loi fédérale sur l'impôt fédérale direct, Commentaire, 2e éd. 2017, n° 19 ad art. 59 LIFD). Le sponsoring repose en principe sur un contrat synallagmatique, dans lequel le sponsor assume essentiellement des obligations de paiement sous forme de prestations en espèces ou en nature, alors que le bénéficiaire du sponsoring participe à l'action de publicité ou de relation publique du sponsor, laquelle peut comprendre des prestations diverses, telles que la mise à disposition d'espaces publicitaires pour la marque ou le nom du sponsor, ou la mise en avant de la marque ou du nom du sponsor lors des événements couverts par les médias (arrêts [2C_466/2020](#) du 26 août 2020 consid. 5.3; 2A.479/2000 du 30 octobre 2001 consid. 5.2). Pour être reconnues comme dépenses déductibles du bénéfice, les contributions ne doivent pas dépasser un montant raisonnable, ce qui s'apprécie en fonction de la taille de l'entreprise et du type et de l'étendue du cercle des destinataires (arrêts [2C_400/2020](#) du 22 avril [2021](#) consid. 3.2.1; 2A.479/2000 du 30 octobre 2001 consid. 5.2). Ne sont en revanche pas déductibles les contributions de sponsoring qui n'ont aucun rapport avec l'activité commerciale de l'entreprise, mais qui servent uniquement les intérêts privés de l'entrepreneur ou, dans le cas d'une personne morale, de la personne impliquée ou d'une personne qui lui est proche (arrêt [2C_400/2020](#) du 22 avril [2021](#) consid. 3.2.2).

7.2. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération ([ATF 146 II](#)

6consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). En matière de distributions dissimulées de bénéfice, cela implique que les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il y a alors présomption de l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice et il appartient alors à la société contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires. Si elle ne parvient pas à prouver que sa démarche satisfait à une comparaison avec des tiers, elle doit en supporter les conséquences (arrêt 2C_716/2022 du 15 novembre 2022 consid. 6.2; 2C_400/2022 du 22 avril 2021 consid. 3.1.2; 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4, in RDAF 2020 II 200).

7.3. Dans le cas d'espèce, il ressort des faits constatés que, dans son bilan, un compte "créance postposée D. _____ SA", de 5'510'000 fr. au 31 décembre 2017 a été complètement amorti au 31 décembre 2018. Le Tribunal cantonal a également constaté que la recourante avait procédé à un abandon de créance pour un montant de 3'725'000 fr., qui avait été porté en diminution de sa créance postposée, et que la recourante avait ensuite comptabilisé ce montant de 3'725'000 fr. dans son compte de pertes et profits en tant que charge justifiée par l'usage commercial. L'arrêt attaqué constate par ailleurs qu'il ressort de l'extrait des charges commerciales que ces charges correspondaient en grande partie à des frais de location pour des locaux nécessaires au FC V. _____, à des frais de logement et de repas pour des joueurs et des clients, à des frais d'avocat et d'utilisation de l'avion présidentiel. L'arrêt constate aussi que la liste de ces charges mentionne plusieurs avances qui avaient été faites à C. _____ pour un montant total de 2'055'000 francs. Comme la recourante a ainsi pris en charge des dépenses qui concernent sa société soeur tout en renonçant à des créances découlant d'avances faites à son administrateur et actionnaire unique, on est en présence d'indices qui plaident en faveur de la non-reconnaissance du caractère commercialement justifié de ces dépenses.

7.4. La recourante objecte que ces charges sont liées à des dépenses de sponsoring du FC V. _____.

7.4.1. Elle soutient d'abord que ce sponsoring a contribué à lui conférer une image humaniste auprès du public, qui contrebalance partiellement l'aspect matériel de ses activités immobilières. Toutefois, force est de constater qu'aucun élément constaté dans l'arrêt attaqué ne permet de comprendre quelle aurait été la publicité que la recourante aurait retirée des dépenses engagées.

7.4.2. La recourante fait aussi valoir qu'elle a pu conclure des affaires grâce à la notoriété de C. _____ et que le montant litigieux doit être considéré comme une dépense de sponsoring pour cette raison. Toutefois, et comme l'ont aussi relevé les juges précédents, cet argument contribue au contraire à démontrer que l'on n'est pas en présence de dépenses de sponsoring, puisque la recourante admet elle-même que ce n'est pas D. _____ SA, mais C. _____ lui-même, qui a contribué à ce succès commercial. Cet argument tombe donc à faux.

7.4.3. La recourante se prévaut enfin de l'accord qu'elle a obtenu du Service cantonal valaisan concernant la déductibilité de ses dépenses de sponsoring du FC V. _____. L'existence de cet accord contribuerait à prouver qu'elle a bien opéré des dépenses déductibles. Il lierait les autorités fribourgeoises sous l'angle de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.) et aurait du reste été "validé et appliqué pour l'impôt anticipé" par l'Administration fédérale. Il ressort des constatations de l'arrêt attaqué que le Service cantonal valaisan a conclu un accord avec la recourante sous le titre "Déductibilité des frais de sponsoring de la société A. _____ SA en faveur de la société D. _____ SA (FC V. _____)". Conclu le 7 mai 2018 et applicable aux taxations des périodes fiscales 2013 à 2022, il présente la structure du groupe créé par C. _____ et prévoit que la recourante peut déduire chaque an, au titre de frais de sponsoring, 7% de son chiffre d'affaires, mais au maximum 6 millions de francs, ou le montant effectif inférieur versé. L'existence de cet accord n'est toutefois pas propre à démontrer le bien-fondé de la déduction revendiquée. Il en ressort en effet qu'en acceptant cette déduction, le Service cantonal valaisan a admis que la recourante soutienne financièrement sa société soeur sans condition et en particulier sans prévoir de contre-prestation, ce qui ne correspond pas à la notion de sponsoring au sens propre du terme (cf. supra consid. 7.1.4). Au surplus, et quoi qu'en dise la recourante, l'accord ne lie pas les autorités cantonales fribourgeoises, qui n'y ont pas participé (sur les conditions de la protection de la

bonne foi en cas d'assurances données par une autorité, en particulier par le biais de rulings fiscaux, cf. ATF 141 I 161 consid. 3.1; 137 II 182 consid. 3.6.2; 131 II 627 consid. 6.1).

En définitive, si l'on peut comprendre qu'au vu de l'approbation qu'elle a reçue du Service cantonal valaisan, la recourante se soit sentie légitimée à revendiquer la déduction litigieuse dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2018, on ne peut pas pour autant reprocher au Tribunal cantonal fribourgeois de l'avoir refusée, dès lors que les conditions pour admettre la déduction ne sont pas remplies.

Enfin, l'allégation de la recourante, selon laquelle l'Administration fédérale aurait validé et appliqué cet accord valaisan n'est pas un fait constaté dans l'arrêt attaqué et est du reste catégoriquement contesté par l'Administration fédérale dans sa détermination sur le recours.

7.5. Il découle de ce qui précède que la recourante a accordé à sa société soeur et à leur actionnaire commun et administrateur unique, soit à des proches, des avantages appréciables en argent sans contre-prestation, qu'elle n'aurait jamais accordés à des tiers dans les mêmes circonstances. Comme C. _____ était l'administrateur unique de la recourante et de sa société soeur, la recourante ne pouvait pas ignorer l'existence de ces avantages. Les conditions de l'existence de distributions dissimulées sont donc remplies. Il s'ensuit que c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a refusé d'admettre le caractère déductible du montant de 3'725'000 fr. et qu'il a jugé que ce montant faisait partie du bénéfice imposable de la recourante. Le grief de la recourante est donc rejeté.

8.

La recourante se plaint finalement d'une double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.). Elle ne démontre toutefois pas, conformément aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF, en quoi le refus, justifié, du Tribunal cantonal d'admettre la déduction du montant litigieux créerait une double imposition intercantonale.

9.

Ce qui précède conduit au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité.

10.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'500 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires de la recourante, au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, au Service de contributions du canton de Fribourg et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 21 décembre 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Vuadens