

# TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

**Séance du 9 novembre 2006**

Statuant sur les recours interjetés le 5 janvier 2006  
**(4F 06 4 à 7)**

par

**A. et B.**, à X. et

**C. et D.**, à X.,

tous représentés par BFB fiduciaires, Beauregard 12, case postale, 1701 Fribourg,

contre

les décisions sur réclamation rendues le 9 décembre 2005 et le 21 décembre 2005  
par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg,  
relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2002

**(distribution dissimulée de bénéfice)**

### **C o n s i d é r a n t :**

#### **En fait:**

- A. [...], la société E. SA a pour but principal l'exploitation d'un bureau d'ingénieurs civils. Durant la période déterminante pour les présentes causes, ses actionnaires étaient notamment F. et ses enfants A. et C. (voir auditions des intéressés par la police de sûreté, dossier pénal [...]).

A partir de 1989, E. SA a été en relation d'affaires avec la société simple "H.". Constituée en 1987, celle-ci a pour but la mise en valeur d'environ 80'000 m<sup>2</sup> de terrain constructible situé dans un quartier de X. C'est dans le cadre de l'aménagement de ce quartier que d'importants travaux d'ingénieur civil ont été confiés à E. SA, représentée par F. (voir dossier pénal, notamment les auditions des membres de la société simple par la police de sûreté [...]).

- B. Par courrier du 20 avril 2000 donnant suite à une facture récapitulative de E. SA du 29 février 2000, la société simple "H." a demandé à celle-ci de corriger à la baisse sa facture et les intérêts y relatifs, en raison d'un taux SIA trop élevé par rapport au degré de difficulté réel. Dans sa réponse du 2 mai 2000, E. SA a accepté de réduire le degré de difficulté de 0.8 à 0.6 pour le projet et de 0.8 à 0.5 pour la direction des travaux, en admettant le caractère assez répétitif des études et le fait que certaines prestations avaient été effectuées par une autre entreprise. Un rabais de 20% a en outre été consenti sur l'ensemble des factures. Quant aux intérêts, E. SA a renoncé à les percevoir, à condition que le solde de 31'500 francs, après nouveau calcul des honoraires et rabais, soit réglé sans délai.

Par courrier du 6 juin 2000 adressé à E. SA, la société simple "H." s'est référée à un entretien téléphonique avec F. et s'est déclarée d'accord de vendre deux parcelles de terrains à bâtir aux fils de celui-ci, pour le prix de 75 fr./m<sup>2</sup>. Elle a d'abord précisé que ce prix était exceptionnel et qu'il était accepté parce que deux parcelles étaient vendues et eu égard aux bonnes relations entretenues. Elle a toutefois conclu en indiquant qu'il était tout aussi important que E. SA renonce à l'encaissement du solde sur honoraires de 31'500 francs, ceci au titre de rabais et escomptes sur l'ensemble des travaux exécutés depuis 1989. Dans sa réponse du 21 juin 2000 à la société simple "H.", se référant à différents entretiens ainsi qu'à la lettre du 6 juin 2000, E. SA a confirmé qu'elle renonçait définitivement à sa créance de 31'500 francs.

Par contrats de vente du 26 mars 2001, la société simple "H." a vendu à A. et B. un terrain à bâtir équipé [d'environ 1'100 m<sup>2</sup>] (art. ... du Registre foncier de la Commune de X.) et à C. et D. un terrain à bâtir équipé [d'environ 900 m<sup>2</sup>] (art. ... du Registre foncier de la Commune de X.). Le prix de vente a été fixé à 75 fr./m<sup>2</sup>. Les immeubles concernés sont proches l'un de l'autre. Un des vendeurs, soit P., est ensuite décédé et sa succession a été répudiée. Les contrats de vente du 26 mars 2001 ont été déposés au Registre foncier en février 2002.

Le montant correspondant au prix de vente des deux terrains à bâtir a été mis à disposition des acheteurs par F., sous la forme d'un avancement d'hoirie (voir procès-verbal du 29 mai 2006, p. 7 s., dossier pénal II)

- C. Le 30 août 2001, le Service cantonal des contributions a procédé à une révision des comptes de E. SA pour les exercices 1999 et 2000. Il a été constaté à cette occasion qu'une perte sur créance concernant la société simple "H." avait été comptabilisée en 2000 pour un montant de 151'442.30 francs. F. a par ailleurs indiqué aux réviseurs que les négociations avec la société simple "H." en vue de l'achat des deux terrains susmentionnés étaient en cours (voir rapport de révision du 12 septembre 2001, dossier pénal [...]).
- D. Le 15 juillet 2003, le Registre foncier de ... a établi à l'intention de A. et B. et de C. et D. deux factures complémentaires relatives à des droits de mutation non encore perçus pour l'achat de leurs terrains respectifs. Ces droits étaient calculés pour chacun sur 15'750 francs, soit la moitié du montant de 31'500 francs correspondant à l'abandon de créance consenti par E. SA en faveur de la société simple "H."

Le 24 janvier 2005, le Registre foncier de ... a adressé à l'attention de A. et B. et de C. et D. deux nouvelles factures complémentaires relatives à des droits de mutation à percevoir pour l'achat de leurs terrains. Ces droits étaient calculés sur des montants respectifs de 34'065 francs et 25'785 francs soit une somme totale de 59'850 francs, répartie proportionnellement à la grandeur des parcelles acquises. Cette somme correspondait à la différence entre le prix de vente stipulé devant notaire [152'250 francs] et la valeur des terrains calculée à la valeur du marché estimée à 120 fr./m<sup>2</sup> [243'600 francs], soit 91'350 francs, moins le montant de 31'500 francs déjà pris en considération dans les premières factures complémentaires.

Les factures du 15 juillet 2003 ont été acquittées respectivement le 27 août 2005 et le 15 août 2003. Celles du 24 janvier 2005 ont par contre fait l'objet de procédures de réclamation qui ont été suspendues jusqu'à droit connu sur les présentes causes.

- E. Par avis de taxation définitive du 30 janvier 2004 concernant la période fiscale 2002, le Service cantonal des contributions a fixé le bénéfice de E. SA en opérant une reprise de 90'350 francs expliquée par la remarque suivante:

*"Abandon de créance/distribution dissimulée de dividende (voir rapport d'expertise du 12.09.2001): sur la perte totale de 151'442.30 francs comptabilisée en 2000, nous admettons la perte de 60'092.30 francs comme rabais, abandon d'intérêts, escompte, etc., mais reprenons conformément à notre expertise la somme de 91'350 francs, soit la différence de prix entre 75 fr./m<sup>2</sup> et le prix pratiqué entre tiers indépendants de 120 fr./m<sup>2</sup>."*

Après prise en considération d'un report de pertes des exercices précédents, le bénéfice imposable a toutefois été fixé à 0 franc.

En l'absence de contestation, l'avis de taxation du 30 janvier 2004 est devenu définitif et exécutoire.

- F. Par avis de taxation définitive rectifié du 19 février 2004 concernant la période fiscale 2002, le Service cantonal des contributions a ajouté au revenu de A., sous le code "1.11 salaire principal", un montant de 49'815 francs justifié par la remarque suivante: "reprise d'impôt suite à la communication des personnes morales concernant la taxation de la société E. SA pour distribution dissimulée de dividende lors de l'achat de terrain pour 49'815 francs".

Par avis de taxation définitive rectifié du 19 février 2004 concernant la période fiscale 2002, le Service cantonal des contributions a ajouté au revenu de C., sous le code "1.11 salaire principal", un montant de 41'535 francs justifié par une remarque similaire à celle figurant au bas de l'avis de taxation de son frère.

Par réclamation déposée par leur mandataire le 12 mars 2004, C. et D. ont contesté la reprise susmentionnée. Agissant par le même représentant, A. et B. se sont également opposés à la reprise effectuée. Dans une argumentation pour l'essentiel identique, ils ont notamment relevé que le rabais accordé par E. SA à la société simple "H.", confirmé par courrier du 2 mai 2000, était usuel dans la branche, surtout lorsqu'une des parties rencontre des difficultés financières importantes, et que la renonciation au solde d'honoraires de 31'500 francs avait été consentie pour tenir compte des difficultés financières de la société simple. S'agissant toujours des faits, le prix de 75 fr./m<sup>2</sup> s'expliquait selon eux par la vente globale de deux parcelles, dont la grandeur totale équivalait à trois parcelles ordinaires, et par les bonnes relations entretenues entre les parties au contrat de vente. En droit, les réclamants ont d'abord estimé qu'ils ne pouvaient être les

bénéficiaires d'une prestation appréciable en argent dans la mesure où aucun acte juridique concernant la vente des terrains n'avait été conclu entre eux et la société dont ils sont actionnaires, à savoir E. SA. Ils ont ensuite soutenu que, lorsque la société simple "H." avait pris l'engagement de leur vendre les terrains au prix de 75 fr./m<sup>2</sup>, E. SA avait déjà accordé à celle-ci un rabais de 20% sur toutes les factures et n'avait donné aucune garantie quant à l'abandon de sa créance résiduelle de 31'500 francs, de telle sorte que ces trois opérations devaient être considérées comme indépendantes les unes des autres.

- G. Suite à une communication du 29 avril 2003 du Registre foncier du district de ... à la Direction des Finances concernant les circonstances des deux ventes susmentionnées et le prix particulièrement bas convenu entre les parties (voir ci-dessus let. B), relayée par une dénonciation pénale adressée le 10 septembre 2004 à l'Office des Juges d'instruction par le Ministère public de l'Etat de Fribourg, une procédure pénale pour obtention frauduleuse d'une constatation fautive a été ouverte contre les associés de la société simple "H.", soit J., K., N., O. et M., et contre A. et C. Par ailleurs, F., B. et D. ont été entendus au titre de personnes appelées à fournir des renseignements. Suite aux auditions des personnes susmentionnées, la Brigade financière de la police de sûreté a établi un rapport à l'intention de la Juge d'instruction, daté du 9 septembre 2005. Le contenu de ce rapport et des procès-verbaux d'audition sera repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

Par ordonnance pénale du 30 septembre 2005, la Juge d'instruction a reconnu J., A., C., K., M., N. et O. coupables d'obtention frauduleuse d'une constatation fautive en relation avec les ventes susmentionnées. En tant qu'elle concernait F., B. et D., la procédure pénale a été close par un non lieu (voir dossier pénal [...]). J., A., C., K., M. et N. ont fait opposition à l'ordonnance pénale susmentionnée M. a par la suite retiré son opposition (voir dossier pénal, [...]).

- H. Par décisions séparées du 9 décembre 2005 fondées sur des motivations similaires, le Service cantonal des contributions a rejeté les réclamations déposées le 16 mars 2004 (ci-dessus, let. F). Il a d'abord constaté que les contrats de vente avaient été déposés au Registre foncier en février 2002 seulement, alors qu'ils avaient été stipulés le 26 mars 2001 déjà, et que les services du notaire concerné n'avaient jusqu'alors jamais été utilisés pour les nombreuses ventes effectuées par la société simple "H." à des prix oscillant entre 120 fr./m<sup>2</sup> et 150 fr./m<sup>2</sup>. Le Service cantonal des contributions a retenu ensuite en substance que le prix de 75 fr./m<sup>2</sup> ne s'expliquait que par la contrepartie consentie par E. SA sous forme d'abandon de créance, ce que

venait confirmer un passage d'une lettre du 1<sup>er</sup> décembre 2003 adressée au fisc par la société en relation avec sa déclaration 2002, dont il ressortait clairement que le prix de vente des parcelles tenait compte d'une "compensation de créance". Quant à l'argument des recourants selon lequel la surface de leurs terrains équivalait à trois parcelles ordinaires, il a été contesté dans la mesure où les terrains n'étaient ni contigus, ni raisonnablement divisibles en raison de leur situation. Enfin, le Service cantonal des contributions a insisté sur le fait que le prix de 75 fr./m<sup>2</sup> était sous-évalué sur le vu des deux ventes suivantes: 18 avril 2001, deux parcelles de 700 m<sup>2</sup> et 637 m<sup>2</sup>, situées entre celles acquises par les frères A. et C. et leurs épouses, vendues à 120 fr./m<sup>2</sup>; début 2003, une parcelle située exactement entre celles acquises par les frères A. et C. et leurs épouses, vendue à 130 fr./m<sup>2</sup>.

- I. Agissant le 5 janvier 2006 par deux actes séparés de leur mandataire, C. et D. ainsi que A. et B. ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre les décisions sur réclamation susmentionnées. A titre préliminaire, ils requéraient une suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans les affaires pénales susmentionnées. Rappelant ensuite les conditions qui doivent être remplies en matière de prestations appréciables en argent consenties par une société à ses actionnaires ou à leurs proches, ils affirment en substance qu'ils n'ont pas bénéficié de tels avantages. A cet égard, le fait que E. SA n'a pas contesté la reprise effectuée au titre de distribution dissimulée de bénéfice ne saurait les lier, dans la mesure où les taxations en cause concernent des personnes distinctes. S'agissant plus particulièrement des divers rabais sur honoraires accordés par E. SA à la société simple, les recourants considèrent qu'ils l'ont été sur une base strictement commerciale, notamment afin de tenir compte des graves difficultés financières que celle-ci connaissait. Quant au prix de vente de 75 fr./m<sup>2</sup>, ils réaffirment qu'il a été fixé avant que E. SA se soit engagée formellement à renoncer à sa créance de 31'500 francs envers la société simple. Enfin, les recourants estiment qu'une éventuelle différence entre ce prix et le prix du marché doit être examinée dans le cadre de la procédure pénale uniquement.
- J. Par courrier du 9 janvier 2006, le Juge de police de ... s'est notamment référé aux décisions sur réclamation rendues par le Service cantonal des contributions le 9 décembre 2005 pour demander à la Juge d'instruction de compléter son instruction en vue de déterminer si le montant concerné par les constatations fausses était supérieur à 31'500 francs et représentait en réalité 91'350 francs, soit la différence entre le prix stipulé de 75 fr./m<sup>2</sup> et celui du marché, estimé à 120 fr./m<sup>2</sup> par le fisc (voir dossier pénal, [...]) .

Par ordonnance de refus d'ouvrir l'action pénale du 24 février 2006, la Juge d'instruction a retenu qu'il n'existait pas de soupçons suffisants pour ouvrir une nouvelle enquête. En particulier, elle a relevé que l'écart entre le prix du marché, à savoir 120 fr./m<sup>2</sup>, et le prix stipulé augmenté du montant global de 31'500 francs, à savoir environ 90 fr./m<sup>2</sup> représentait 25% et n'était dès lors pas suffisamment important pour soupçonner un dessous-de-table, dans la mesure où l'enquête avait démontré l'existence de circonstances particulières relatives à la surface et à la situation des terrains, à un prix de faveur entre partenaires d'affaires et à des difficultés financières des vendeurs ne leur permettant pas de faire jouer le marché et d'attendre le prix favorable (voir dossier pénal, [...]).

K. Dans ses observations du 9 mars 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en maintenant sa position selon laquelle les circonstances dans lesquelles sont intervenues les ventes faisant l'objet des présentes causes permettent de conclure à l'existence d'une prestation appréciable en argent. Celle-ci résulte de deux opérations simultanées et concertées entre personnes proches, à savoir un rabais de 151'442 francs accordé par E. SA à la société simple (opération A) et la vente par celle-ci d'un terrain à des proches de E. SA au prix de 75 fr./m<sup>2</sup>, alors qu'une parcelle allait être vendue un mois après au prix de 120 fr./m<sup>2</sup> (opération B). L'autorité intimée considère ensuite comme étonnant le fait que l'acte de vente du 26 mars 2001 a été déposé au Registre foncier en février 2002 seulement, alors même que lors de la révision opérée le 30 août 2001 dans les locaux de E. SA, F. avait déclaré que les ventes au prix de 75 fr./m<sup>2</sup> n'étaient pas encore finalisées.

L. Les recourants ont déposé des contre-observations le 4 avril 2006, par lesquelles ils maintiennent leur requête de suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur le plan pénal ainsi que leurs conclusions sur le fond. A l'appui de celles-ci, ils contestent en substance qu'une prestation en argent leur ait été accordée, même de façon indirecte, précisant notamment que les deux opérations évoquées par l'autorité intimée ne sont pas simultanées et concertées, comme celle-ci le laisse entendre. Plus particulièrement, ils relèvent que selon la liste de toutes les parcelles à bâtir que la société simple a vendues à X. entre 2000 et 2003, il s'avère qu'une parcelle a été vendue à 90 fr./m<sup>2</sup> et deux parcelles l'ont été à 100 fr./m<sup>2</sup>. Enfin, ils expliquent le dépôt apparemment tardif de l'acte de vente au registre foncier [par le décès d'un membre de la société simple].

Par ordonnance du greffier-rapporteur du 3 mai 2006, les procédures de recours devant la Cour fiscale ont été suspendues jusqu'à droit connu dans les procédures pénales.

- M. Le 29 mai 2006, J., A., C., K. et N. ont comparu à l'audience du Juge de police de ..., à l'issue de laquelle les oppositions frappant l'ordonnance pénale du 30 septembre 2005 ont été admises et leur acquittement prononcé. A la demande du Ministère public, le jugement a par la suite fait l'objet d'une rédaction intégrale (voir dossier pénal II). Les propos tenus à l'audience par les intéressés ainsi que les considérants du jugement du 29 mai 2006 seront repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt.
- N. Dans une détermination déposée spontanément le 19 juin 2006 par leur mandataire, les recourants se sont référés au procès-verbal de l'audience du 29 mai 2006 et au dispositif du jugement rendu par le Juge de police qu'ils ont produits en annexe. Ils en déduisent en particulier que le prix mentionné dans les actes de vente notariés était celui convenu par les parties, qui s'explique par la pression exercée par la banque créancière sur les associés de la société simple et par le fait que F. avait en vue des terrains ailleurs qu'à X. Ils ajoutent que la renonciation par E. SA à sa créance de 31'500 francs est intervenue parce que celle-ci était fermement contestée par la société simple et parce que son paiement n'aurait de toute façon pas pu être obtenu par la voie d'une poursuite qui aurait abouti à la faillite personnelle des associés.
- O. Par courrier du 20 juin 2006, la reprise de la procédure a été annoncée aux parties, le Service cantonal des contributions étant invité à produire ses ultimes remarques sur les contre-observations du 4 avril 2006, sur la détermination complémentaire du 19 juin 2006 et sur les documents y annexés. Les parties ont en outre été informées que la production du dossier établi dans la procédure pénale avait été requise auprès du Juge de police de ...
- P. Dans ses ultimes remarques du 13 juillet 2006, le Service cantonal des contributions confirme sur le fond ses observations du 9 mars 2006. Se référant à certains passages du procès-verbal de l'audience du 29 mai 2006, il insiste en particulier sur les liens existant entre les acheteurs, E. SA et la société simple "H." et considère comme étonnant le fait que celle-ci ait été disposée à vendre des terrains à prix favorable à des proches de E. SA, alors même qu'elle était en difficulté financière. En conclusion, l'autorité intimée considère toutefois qu'après un nouvel examen de l'ensemble des circonstances, il n'est pas exclu que les parcelles concernées aient pu être vendues à un prix légèrement inférieur à 120 francs sans que cela représente une prestation appréciable en argent. Sur cette base, elle déclare



ne pas être opposée à ce que les reprises effectuées soient calculées sur la base d'un prix de vente de 100 fr./m<sup>2</sup> en lieu et place de 120 fr./m<sup>2</sup>.

Une copie des ultimes remarques du 13 juillet 2006 a été transmise à titre d'information aux recourants, par leur mandataire.

## En droit:

### I. Procédure applicable, jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.
- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, pour chacun des deux chapitres fiscaux concernés (d'une part, A. et B. et, d'autre part, C. et D.), il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement des affaires le recours concernant l'impôt fédéral direct et le recours concernant l'impôt cantonal. En effet, pour chaque couple de contribuables, une seule décision sur réclamation a été rendue pour les deux taxations en cause et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif.

Par ailleurs, dans la mesure où les actes déposés au nom de A. et B. (dossiers 4F 06 4 et 4F 06 5) et au nom de C. et D. (dossiers 4F 06 6 et 4F 06 7) se basent sur un état de fait similaire et soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques, il se justifie de prononcer la jonction de l'ensemble des causes.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir arrêt ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les décisions à rendre par la Cour fiscale en matière d'impôt fédéral direct (dossiers 4F 06 4 et 4F 06 6) et en matière d'impôt cantonal (dossiers 4F 06 5 et 4F 06 7). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu d'interjeter deux recours distincts, chacun avec ses griefs spécifiques à l'impôt concerné.

## **II. Impôt fédéral direct (4F 06 4 et 4F 06 6)**

2. Les recours, déposés le 5 janvier 2006 contre des décisions des 9 et 21 décembre 2005, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, ils sont recevables s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) Selon l'art. 20 al. 1 LIFD, sont imposables en tant que rendement de la fortune mobilière, les intérêts, les rentes et les parts aux bénéficiaires provenant d'avoirs et de participations de toute nature, de même que les indemnités particulières ou avantages appréciables en argent qui sont accordés spécialement en plus de ces revenus ou à leur place. Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice.
- b) Les avantages accordés par une société, sans contre-prestation, directement ou indirectement à ses membres ou à des personnes la touchant de près, et qu'elle n'aurait pas faits dans les mêmes circonstances à des tiers non participants ou proches constituent des distributions dissimulées de bénéfice. Doctrine et jurisprudence parlent en ce sens, plus ou moins indistinctement, de distribution dissimulée de bénéfice ou de prestations appréciables en argent (StE 1992 B 72.13.22 n° 23, consid. 2c et les références citées; voir également les arrêts du Tribunal fédéral 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 consid. 3 et 2A.479/2000 du 30 octobre 2001, disponibles sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>, consid. 4.1, et les références citées). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et la doctrine dominante (StE 1992 B 72.13.22 n° 23 et les références citées; ATF

115 Ib 238 = RDAF 1992 p. 85; ATF 113 Ib 23, 25; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2<sup>e</sup> éd. 2002 p. 250; T. HILTY, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, Diss. St. Gall, 2<sup>e</sup> éd. 1990, p. 36 ss), il y a précisément distribution dissimulée de bénéfice lorsque:

- la société fait une prestation sans recevoir une contre-prestation équivalente, de telle manière que la prestation faite apparaît comme un prélèvement diminuant le résultat ressortant du compte de profits et pertes;
- un actionnaire, une personne ou une entreprise le touchant de près bénéficie de cette prestation;
- cette prestation n'aurait pas été accordée, ou du moins pas dans la même mesure, à une personne étrangère à la société;
- la disproportion entre la prestation accordée et celle qui est faite en retour était reconnaissable pour les organes sociaux.

Parmi les distributions dissimulées de bénéfice, on peut distinguer les prestations à l'actionnaire qui grèvent indûment le compte de profits et pertes, les prestations à l'actionnaire qui diminuent indûment l'actif ou augmentent indûment le passif, les prestations à l'actionnaire découlant de l'aliénation d'actifs au-dessous de leur valeur réelle et l'appropriation par l'actionnaire de biens ou de droits qui reviennent à la société. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, soit la société s'est appauvrie parce qu'elle a fait une prestation sans contrepartie équivalente, soit son patrimoine n'a pas augmenté parce que l'actionnaire s'est approprié un produit ou un montant revenant à la société (StE 1992 B 72.13.22 n<sup>o</sup> 23; ATF 115 Ib 116 consid. 5; Archives 58 p. 427 consid. 1b, 56 p. 244 consid. 1a, 55 p. 624 consid. 2a; ACCR FR 1991 III. A n<sup>o</sup> 7, 1989 III. A n<sup>o</sup> 2; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, p. 274 s.; J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne 1994, p. 268 ss; T. HILTY, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, th. St-Gall, 2<sup>ème</sup> éd. 1990, p. 36 ss).

Il n'est pas nécessaire que la prestation soit faite dans un but d'évasion fiscale (ATF 82 I 288 / Archives 25 433). Selon les circonstances, les conditions subjectives de la distribution dissimulée peuvent être considérées comme remplies sur la base d'indices. Les distributions dissimulées de bénéfice sont généralement faites aux personnes qui dominent la société, que ce soit économiquement ou juridiquement. Cependant, des actionnaires minoritaires, voire des personnes proches qui ne sont pas actionnaires, peuvent également en bénéficier (M. IMBODEN, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, *in* Archives 31 p. 186; Tribunal fiscal AG *in* AGVE 1986 p. 443). Les personnes qui touchent de près la société sont des personnes qui ont une étroite relation avec elle; ces relations peuvent découler de lien de parenté ou d'amitié (TF *in* Archives 32 p. 102 / RDAF 1963 p. 317). Selon le Tribunal

fédéral (Archives 45 p. 595), on peut considérer qu'une personne touche de près l'actionnaire lorsque, d'après l'ensemble des circonstances, les relations personnelles ou économiques qui les lient apparaissent comme la seule explication d'une prestation insolite.

- c) S'agissant du fardeau de la preuve dans une taxation ordinaire, il incombe d'abord aux autorités fiscales de démontrer qu'il existe une disproportion manifeste entre une prestation de la société contribuable et la contre-prestation correspondante du bénéficiaire, et que la prestation de la société ne peut pas, totalement ou partiellement, être justifiée par l'usage commercial. A partir du moment où le fisc a démontré, sur la base d'une appréciation objective des faits, une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation, qui ne peut s'expliquer que par une distribution dissimulée de bénéfices, il appartient alors à la société contribuable ou au contribuable bénéficiaire de renverser cette présomption et de prouver le caractère commercialement justifié des diminutions de fortune. L'intention de la société de favoriser le bénéficiaire de la prestation peut en principe être présumée sans autre preuve de la part du fisc. En revanche, lorsqu'est litigieux le point de savoir s'il y avait une contrepartie à une prestation de la société, il appartient à la société ou au contribuable bénéficiaire d'établir l'existence de la contre-prestation et de supporter l'échec de cette preuve (ATA non publié du 14 mars 2003 dans les cause 4F 02 6 et 7; CR I ZH *in* StE 1989 B 72.13.22 n° 14 et références).
  - d) Les conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent seront doubles. Au niveau de la société, le fisc réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société. Au niveau de l'actionnaire, il y aura imposition au titre de l'impôt sur le revenu comme si un dividende (occulte) avait été distribué.
4. a) En l'espèce, le Service cantonal des contributions considère que A. et C. ont perçu chacun une prestation appréciable en argent résultant de deux opérations concertées. Par la première, E. SA aurait accordé des rabais sur prestations et renoncé à une créance au bénéfice de la société simple "H.". Par la deuxième, celle-ci aurait consenti des prix de faveur à A. et C., ainsi qu'à leurs épouses, dans le cadre de la vente de terrains à bâtir. Cette double démarche constituerait une distribution dissimulée de bénéfice de la société E. SA à ses actionnaires et à leurs proches. Il convient donc d'examiner si les éléments constitutifs d'une telle distribution sont réunis.
- b) aa) Le premier élément constitutif d'une distribution dissimulée de bénéfice est l'existence d'une prestation faite sans contre-prestation équivalente. Pour

déterminer si tel est le cas en l'espèce, il s'agit d'abord de vérifier pour chacune des opérations susmentionnées si elles apparaissent équilibrées et justifiées commercialement. Si tel n'est pas le cas, il y aura alors lieu d'examiner si elles doivent effectivement être considérées comme deux opérations concertées dont il résulte une prestation sans contre-prestation équivalente.

bb) S'agissant de la première opération susmentionnée, il ressort des échanges de courriers intervenus entre partenaires commerciaux dans la première partie de l'année 2000 que E. SA a renoncé en deux étapes à faire valoir une créance importante qu'elle avait à l'encontre de la société simple (voir en fait, let. B). Selon le rapport de révision du 12 septembre 2001 établi par le secteur personnes morales du Service cantonal des contributions, il s'agissait d'un montant global de 151'442.30 francs (voir en fait, let. C). A cet égard, contrairement à ce que semble retenir le jugement pénal du 29 mai 2006 (p. 22, dossier pénal II), les seules affirmations émises par les membres de la société simple en audience, selon lesquelles la créance en cause était contestée, ne figurait pas dans leurs comptes et résultait du fait que les honoraires n'avaient pas été négociés au départ, ne sont pas suffisantes pour considérer que la créance n'avait pas de valeur. Il faut relever au contraire que, du point de vue de E. SA en tout cas, cette créance était normalement comptabilisée parmi les actifs de la société, sous réserve d'une provision pour perte sur débiteurs limitée à 30'000 francs (voir le rapport de révision du 12 décembre 2001 établi par le secteur personnes morales du Service cantonal des contributions, dossier pénal p. 2'089).

Certes, pour la part de la créance correspondant à la correction des degrés de difficulté utilisés pour fixer les taux SIA, au demeurant contestés par la société simple dans son courrier du 20 avril 2000, la renonciation paraît a priori objectivement justifiée. Il n'en demeure pas moins que pour le reste, en l'absence d'autres éléments figurant au dossier, une renonciation d'une telle ampleur apparaît d'emblée comme objectivement insolite, d'autant plus qu'elle porte sur l'intégralité de la créance. On conçoit en effet difficilement les raisons qui pourraient amener un créancier, dans la position de E. SA, à abandonner spontanément et sans contrepartie l'intégralité d'une créance d'honoraires importante, d'abord sous la forme d'un abattement de 20% et d'une renonciation aux intérêts soumise à la condition que le solde soit payé, puis quelques semaines plus tard par l'annulation pure et simple de la créance. En particulier, le seul fait que la société simple se trouve dans une situation financière catastrophique ne constitue pas une justification suffisante, dans la mesure où il est très improbable que l'ensemble de ses membres étaient dans l'impossibilité de régler ne serait-ce qu'une partie substantielle de la créance en question, que ce soit par le biais d'une poursuite ou dans le cadre d'une solution négociée (voir à cet égard notamment les déclarations de N., dont il ressort en particulier qu'il perçoit

un salaire mensuel de 12'500 francs et qu'il n'aurait pas supporté une faillite; audition par la police de sûreté, dossier pénal p. 2'065, et procès-verbal du 29 mai 2006, p. 6, dossier pénal II).

Il résulte de ce qui précède qu'envisagée pour elle seule, la première opération susmentionnée n'apparaît pas - à tout le moins dans son intégralité - justifiée commercialement, mais qu'elle comporte au contraire un élément de déséquilibre au bénéfice des membres de la société simple "H."

cc) Quant à la deuxième opération, les recourants soutiennent que le prix de 75 fr./m<sup>2</sup> consenti en leur faveur par la société simple "H." se situe certes légèrement en-dessous des prix du marché à l'époque où les ventes sont intervenues, mais qu'il est justifié par les bonnes relations entre les parties, par le fait qu'ils ont acquis deux grandes parcelles en même temps et par la pression exercée sur les vendeurs par leur créancier hypothécaire.

En ce qui concerne d'abord le prix du marché, il ressort d'un tableau des ventes effectuées par la société simple "H." dans le quartier (voir dossier pénal, p. 2023 s.) que les prix stipulés ont varié de 90 fr./m<sup>2</sup> à 150 fr./m<sup>2</sup> entre 1999 et 2002 (une vente à 90 fr./m<sup>2</sup> en 2000; deux ventes à 100 fr./m<sup>2</sup> en 2002; deux ventes à 120 fr./m<sup>2</sup> en 2001; deux ventes à 130 fr./m<sup>2</sup> en 2003; une vente à 140 fr./m<sup>2</sup> en 1999; quatre ventes à 150 fr./m<sup>2</sup> en 1999 et 2000). Confronté à la moyenne de 120 fr./m<sup>2</sup> qui résulte de cette fourchette, le prix de 75 fr./m<sup>2</sup> consenti pour les terrains des recourants paraît d'emblée sous-évalué. En particulier, le fait que ceux-ci aient acquis des parcelles plutôt grandes [environ 900 m<sup>2</sup> et 1'100 m<sup>2</sup>] n'apparaît pas déterminant dans la mesure où deux parcelles de 1'000 m<sup>2</sup> et 1'258 m<sup>2</sup> ont été vendues à 150 fr./m<sup>2</sup> en fin d'année 1999.

S'agissant ensuite des bonnes relations alléguées entre les parties au contrat de vente, il faut d'emblée constater qu'elles n'existent pas directement entre la société simple et les acquéreurs, mais uniquement entre la société simple et E. SA Par ailleurs, dans la mesure où ces bonnes relations recouvrent forcément les divers rabais et abandons de créance consentis par celle-ci à la société simple, l'importance de cet argument pour vérifier que la vente des terrains constitue en tant que telle une opération équilibrée doit être fortement relativisée.

Quant à la pression exercée par la banque hypothécaire, elle a certes pu conduire les vendeurs à pratiquer des prix bas lorsque des acheteurs potentiels cherchaient à obtenir des conditions favorables, notamment en référence à d'autres terrains disponibles ailleurs. Rien n'indique toutefois que tel ait été le cas uniquement pour les terrains acquis par les recourants et pas pour les terrains acquis par d'autres propriétaires à la même période (voir notamment les fortes variations de prix constatées dans les ventes

susmentionnées), de telle sorte que la pression alléguée ne permet pas à elle seule d'expliquer la fixation d'un prix nettement plus pas que pour l'ensemble des autres ventes. Par ailleurs, s'il convient d'en tenir compte dans la mesure qui précède, l'importance de cette pression au début de l'année 2000 ne doit tout de même pas être exagérée et ne saurait pas justifier à elle seule un bradage du terrain largement en-dessous du prix du marché. A cet égard, il convient de rappeler que le courrier du 22 décembre 2000, par lequel les crédits ont été dénoncés au remboursement, est postérieur à l'accord intervenu entre la société simple et E. SA quant au prix de 75 fr./m<sup>2</sup> (voir sur ce point le procès-verbal et le jugement pénal du 29 mai 2006, p. 4 et 24, dossier pénal II).

Enfin, s'il est conforme à une certaine logique commerciale d'admettre que la vente groupée de deux parcelles a pu avoir une influence sur le prix au mètre carré, l'ampleur de celle-ci ne doit toutefois pas être surestimée et ne saurait en particulier pas justifier des différences respectives de 37.5% et de 17.5% par rapport à la moyenne susmentionnée de 120 fr./m<sup>2</sup> et au prix le plus bas parmi les douze autres ventes intervenues entre 1999 et 2002, à savoir 90 fr./m<sup>2</sup>. Il résulte de ce qui précède qu'envisagée pour elle seule, la deuxième opération susmentionnée n'apparaît pas justifiée commercialement, mais qu'elle comporte au contraire un élément de déséquilibre au préjudice des membres de la société simple "H." et au bénéfice des recourants.

dd) Pour vérifier l'existence d'un lien entre les deux opérations examinées ci-dessus, il convient de les resituer dans leur contexte global à l'aide de l'ensemble des indications figurant dans les dossiers pénal et fiscal. Dans le cadre de l'aménagement du quartier, E. SA a effectué à partir de 1989 des travaux d'ingénieur civil, pour un montant total facturé d'environ 700'000 francs (voir notamment les déclarations de J. à l'audience du 29 mai 2006 devant le Juge de police de ..., procès-verbal, p. 2). Sur ce montant, les membres de la société simple ont d'abord souhaité obtenir un rabais de l'ordre de 5% (voir notamment les déclarations de J. à l'audience du 29 mai 2006, procès-verbal p. 3, sous réserve de la confusion opérée par celui-ci entre les 5% du montant global et le solde de 31'500 francs résultant de la correction des taux SIA et du rabais de 20% accordé sur l'ensemble des factures selon courrier de E. SA du 2 mai 2000). Il semble ensuite qu'à fin 1998, E. SA ait comptabilisé une provision pour pertes sur débiteurs de 30'000 francs (voir le rapport de révision du 12 décembre 2001 établi par le secteur personnes morales du Service cantonal des contributions, dossier pénal [...]; voir également les déclarations de C. à l'audience du 29 mai 2006, procès-verbal p. 7). Parallèlement à ce qui précède, des discussions sur le règlement d'un solde d'honoraires impayés ont été entreprises entre E. SA et la société simple, représentée par P. Dans le cadre de ces discussions entamées probablement dès 1997, celle-ci a proposé à F.

d'acheter du terrain à tarif préférentiel pour compenser sa créance (voir notamment les déclarations de N. lors de son audition par la Police de sûreté, dossier pénal p. 2066, selon lesquelles il y a eu pratiquement quatre ans entre les discussions et l'acte de vente; voir également les déclarations de F. lors de son audition par la Police de sûreté, dossier pénal p. 2082, dont il ressort qu'en 2000, celui-ci réclamait depuis un certain temps déjà le solde de ses honoraires). C'est dans ce contexte que sont intervenus les courriers échangés dans la première partie de l'année 2000 (voir en fait let. B), par lesquels E. SA a renoncé en deux temps à percevoir le solde de ses honoraires dû par la société simple, celle-ci s'engageant quant à elle à vendre deux parcelles au prix de 75 fr./m<sup>2</sup>.

Il ressort en particulier de ce qui précède que E. SA cherchait depuis plusieurs années à récupérer un solde important d'honoraires dû par la société simple et que celle-ci lui avait proposé une compensation par le biais d'un achat de parcelles à un prix favorable. Cette seule circonstance permet déjà de présumer l'existence d'un lien entre l'abandon de créance confirmé en deux temps par courriers du 2 mai 2000 et du 21 juin 2000 et la proposition de vente de deux terrains à un prix largement inférieur au marché formulée par la société simple dans son courrier du 6 juin 2000, du reste adressée à E. SA (voir en fait, let. B). Ce lien est en outre confirmé par les termes des courriers échangés, et plus particulièrement par ceux de la lettre du 6 juin 2000 dans laquelle la société simple relève que le prix de 75 fr./m<sup>2</sup> est exceptionnel en se référant notamment aux bonnes relations entretenues et en insistant sur le fait qu'il est important que E. SA renonce à son solde de créance de 31'500 francs. A cet égard, contrairement à ce que soutiennent les recourants, il n'est pas déterminant de savoir si la société simple et E. SA ont pris de façon absolument simultanée les engagements qui ont conduit aux deux opérations. Il suffit au contraire de constater que celles-ci sont intervenues toutes deux dans le contexte de négociations en vue de régler le sort d'une créance importante. En particulier, même si le rabais de 20% consenti formellement par E. SA dans son courrier du 2 mai 2000 l'a été alors que les parties ne s'étaient notamment pas mises d'accord sur le prix de vente des parcelles ait été fixé, il serait bien illusoire de considérer que ce rabais n'a pas été pris en considération dans ce prix, d'autant plus que la société simple se réfère expressément "aux bonnes relations entretenues".

Au-delà du contexte examiné ci-dessus, il faut bien admettre que du point de vue de la société simple, les deux opérations se fournissent réciproquement la justification commerciale qu'elles n'ont pas lorsqu'elles sont considérées indépendamment l'une de l'autre (voir ci-dessus). En effet, l'abandon de créance consenti en deux étapes par E. SA en faveur de la société simple constitue pour celle-ci un avantage susceptible d'expliquer qu'elle ait été prête à céder des terrains à un prix largement inférieur au marché.



Envisagées du point de vue de E. SA et des recourants, ces opérations s'expliquent également puisqu'elles ont permis à la première de trouver une solution pour le règlement de ses honoraires tout en favorisant les seconds. Il n'en demeure pas moins qu'un tel procédé a eu pour conséquence d'appauvrir E. SA (voir la perte sur créance comptabilisée en 2000, en fait let. C) tout en fournissant aux recourants un avantage appréciable en argent. Le fait que celui-ci leur soit parvenu par le biais de la société simple "H." qui a en quelque sorte servi de véhicule, n'y change rien. L'existence d'une prestation sans contreprestation équivalente, consentie indirectement par E. SA en faveur des recourants, doit ainsi être admise.

ee) Quant au montant de la prestation globale en faveur des recourants, il ressort des ultimes remarques du 13 juillet 2006 que le Service cantonal des contributions se déclare d'accord qu'elle soit calculée en tenant compte de la différence entre le prix de vente effectif de 75 fr./m<sup>2</sup> et le prix de 100 fr./m<sup>2</sup> auquel les parcelles auraient dû être vendues. Cette différence de 25 fr./m<sup>2</sup> représente un montant total de 50'750 francs pour la surface cumulée des deux immeubles concernés (2'030 m<sup>2</sup> x 25 fr./m<sup>2</sup>). S'agissant d'abord de la valeur de 100 fr./m<sup>2</sup> retenue comme valeur de référence, il peut être constaté que même si elle est plus basse que la moyenne des prix constatés lors des ventes intervenues entre 1999 et 2000 (voir ci-dessus consid. 4b/cc) et pourrait ainsi apparaître comme inférieure au prix du marché, elle permet de tenir compte, d'une part, du prix d'ensemble que pouvait justifier la vente de deux parcelles d'un coup et, d'autre part, du fait que la venderesse se trouvait sous la pression de son créancier hypothécaire. Elle paraît dès lors admissible. Confronté à l'abandon de créance de 151'442.30 francs consenti par E. SA en faveur de la société simple, le montant total de 50'750 francs susmentionné signifierait par ailleurs que l'abandon de créance en question pourrait être considéré comme justifié commercialement dans sa plus grande partie et ne constituerait la contre-prestation du prix de faveur accordé par la société simple qu'à raison d'un tiers environ (50'750 francs / 151'442.30 francs). Même si une telle solution paraît plutôt favorable aux recourants, elle peut être admise comme plausible dans la mesure où il est difficile d'estimer dans quelles proportions la renonciation de créance était justifiée par des considérations d'ordre technique ou commercial liées aux seules relations entre E. SA et la société simple (correction des degrés de difficulté utilisés pour fixer les taux SIA; rabais pour tenir compte de la situation financière de la société simple; volonté de maintenir de bonnes relations en vue de futurs mandats) ou par la "compensation" du prix de faveur accordé par la société simple aux recourants. Dans ces conditions, le montant de la prestation sans contreprestation équivalente, consentie indirectement par E. SA en faveur des recourants, peut être fixé à 50'750 francs.

- c) Pour que le deuxième élément constitutif d'une distribution dissimulée de bénéfice soit donné, il faut qu'un actionnaire ou une personne le touchant de près bénéficie de la prestation. Tel est à l'évidence le cas en l'espèce. En effet, les bénéficiaires de la prestation sont [deux actionnaires et leurs épouses]. Par ailleurs, les quatre bénéficiaires sont respectivement les fils et belles-filles [d'un autre actionnaire], soit F.
  - d) Le troisième élément constitutif d'une distribution dissimulée de bénéfice suppose que la prestation de bénéfice n'aurait pas été accordée, ou du moins pas dans la même mesure, à une personne étrangère à la société. Cette condition est également remplie en l'espèce, dans la mesure où il ne ressort pas du dossier que E. SA - agissant par F. - aurait pu avoir la moindre raison de consentir aux deux opérations concertées détaillées ci-dessus si celles-ci n'avaient pas finalement profité à des personnes qui lui étaient proches.
  - e) Enfin, le dernier élément constitutif d'une distribution dissimulée de bénéfice est le caractère reconnaissable pour les organes sociaux de la disproportion entre la prestation accordée et celle qui est faite en retour. En l'espèce, le prix de vente des terrains, fixé à 75 fr./m<sup>2</sup>, était suffisamment inférieur au prix du marché pour que les organes de E. SA - et notamment F. agissant comme organe de fait - ne puissent en ignorer de bonne foi le caractère insolite. Cette constatation semble du reste confirmée par le fait que F. a tenté de dissimuler les conditions des ventes concernées en indiquant au représentant du Service cantonal des contributions, lors de la révision de E. SA effectuée le 30 août 2001, que les négociations avec la société simple n'avaient alors pas encore abouti (voir en fait, let. C).
5. a) Il résulte de ce qui précède que l'ensemble des conditions permettant de reconnaître l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice portant sur un montant de 50'750 francs sont remplies en l'espèce. Dans la mesure où l'avantage accordé aux recourants leur est parvenu indirectement sous la forme d'un rabais sur le prix au mètre carré de deux terrains à bâtir, il se justifie de le répartir proportionnellement à la grandeur des parcelles acquises. Il sera dès lors fixé respectivement à 27'675 francs [...] pour A. et B. et à 23'075 francs [...] pour C. et D.
- b) Pour les raisons exposées ci-dessus, le recours de A. et B. sera partiellement admis dans le sens que le revenu supplémentaire imposé au titre de distribution dissimulée de bénéfice sera réduit de 49'815 francs à 27'675 francs. Quant au recours de C. et D., il sera lui aussi partiellement admis dans le sens que le revenu supplémentaire imposé au titre de

distribution dissimulée de bénéfice sera réduit de 41'535 francs à 23'075 francs.

6. [...]

### **III. Impôt cantonal (4F 06 5 et 4F 06 7)**

7. Les recours, déposés le 5 janvier 2006 contre des décisions des 9 et 21 décembre 2005, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RSF 642.14), 150 et 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, ils sont recevables s'agissant de l'impôt cantonal.

8. a) En droit cantonal harmonisé, l'art. 21 al. 1 LICD a une teneur similaire à celle de l'art. 20 al. 1 LIFD et la notion de distribution dissimulée a le même contenu qu'en droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3a et 3b; voir également art. 7 al. 1 LHID). Quant aux règles sur le fardeau de la preuve (voir ci-dessus consid. 3c), elles sont aussi applicables en droit cantonal. Enfin, les conséquences fiscales d'une distribution dissimulée de bénéfice concerneront également tant la société que le bénéficiaire, celui-ci voyant son revenu imposable augmenté comme si un dividende (occulte) avait été distribué (voir ci-dessus consid. 3d).

b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal (voir ci-dessus consid. 4). Le recours de A. et B. sera dès lors partiellement admis dans le sens que le revenu supplémentaire imposé au titre de distribution dissimulée de bénéfice sera réduit de 49'815 francs à 27'675 francs. Quant au recours de C. et D., il sera lui aussi partiellement admis dans le sens que le revenu supplémentaire imposé au titre de distribution dissimulée de bénéfice sera réduit de 41'535 francs à 23'075 francs.