

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 443/2017

Arrêt du 15 janvier 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,  
Zünd et Aubry Girardin.  
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

X. \_\_\_\_\_ SA,  
représentée par Tax Alliance SA,  
recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton  
de Fribourg,  
intimé.

Objet

Impôt sur le bénéfice; intérêts sur le capital propre dissimulé; période fiscale 2013,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 29 mars 2017 (604 2015 105 et 604 2015 106).

Faits :

A.

A.a. X. \_\_\_\_\_ SA est une société anonyme de droit suisse, avec siège à A. \_\_\_\_\_, qui a notamment pour but l'achat et la vente d'immeubles, le courtage immobilier, la prise de participation dans toutes entreprises visant des buts analogues, l'octroi de prêts ou d'avances et le cautionnement. Son capital-actions se monte à 105'600 francs. B. \_\_\_\_\_ en est l'administrateur avec signature individuelle.

X. \_\_\_\_\_ SA est détenue à 100% par la société C. \_\_\_\_\_ SA, dont B. \_\_\_\_\_ est actionnaire et administrateur.

Le 7 décembre 2009, X. \_\_\_\_\_ SA a acquis trois immeubles à D. \_\_\_\_\_ pour le prix de 10'850'000 francs. Selon le contrat de prêt conclu les 23 et 24 novembre 2009 entre, d'une part, la Fondation E. \_\_\_\_\_ et, d'autre part, X. \_\_\_\_\_ SA et B. \_\_\_\_\_, débiteur solidaire agissant au nom de C. \_\_\_\_\_ SA, ces immeubles sont hypothéqués à hauteur de 12'500'000 francs. Le taux d'intérêt est de 4,35%. Le prêt figure dans les comptes de C. \_\_\_\_\_ SA, qui a elle-même prêté un montant de 10'850'000 fr. à X. \_\_\_\_\_ SA, au même taux (cf. art. 105 al. 2 LTF).

A.b. Dans sa déclaration fiscale portant sur la période fiscale 2013, X. \_\_\_\_\_ SA a déclaré une perte nette de 36'744 francs.

Selon le bilan au 31 décembre 2013 annexé à la déclaration d'impôt, les actifs de X. \_\_\_\_\_ SA s'élevaient à 11'578'232 fr. 52 (actifs circulants pour 346'332 fr. 52 et actifs immobilisés pour 11'231'900 fr. [correspondant aux trois immeubles]). Les passifs comportaient des capitaux étrangers à hauteur de 11'521'352 fr. 96, dont des prêts totalisant 11'497'852 fr. (prêts obtenus des actionnaires et/ou personnes proches: C. \_\_\_\_\_ SA, valeur comptable de 647'852 fr.; prêts moyen et long terme obtenu auprès de tiers: "emprunt", valeur comptable de 10'850'000 fr.) et des fonds propres de 56'879 fr. 56.

B.

Par décision de taxation du 13 février 2015 concernant la période fiscale 2013, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service cantonal) a repris en augmentation du capital imposable de X.\_\_\_\_\_ SA un capital propre dissimulé de 2'239'951 fr., ce qui a porté le capital imposable au titre de l'impôt cantonal à 2'296'800 fr., et, en augmentation du bénéfice imposable, des intérêts non admis fiscalement de 306'683 fr., ce qui a porté à 252'900 fr. le bénéfice imposable tant pour l'impôt cantonal que l'impôt fédéral direct.

La réclamation formée par X.\_\_\_\_\_ SA à l'encontre de cette décision a été rejetée par le Service cantonal le 25 août 2015. Contre la décision sur réclamation, X.\_\_\_\_\_ SA a interjeté recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal de l'Etat de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal), en ce qui concerne l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal sur le bénéfice. Elle s'est opposée à la reprise d'intérêts sur le capital propre dissimulé, sans contester l'existence d'un capital propre dissimulé et le calcul de sous-capitalisation effectué par le Service cantonal.

Par arrêt du 29 mars 2017, le Tribunal cantonal a partiellement admis le recours pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal. Pour ces deux impôts, il a arrêté les intérêts sur le capital propre dissimulé non admis fiscalement à 300'438 fr., au lieu de 306'683 francs.

### C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X.\_\_\_\_\_ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement d'annuler l'arrêt du 29 mars 2017 du Tribunal cantonal et d'arrêter, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, à 80'038 fr. les intérêts sur le capital propre dissimulé non admis fiscalement concernant l'exercice 2013, subsidiairement de renvoyer la cause au Tribunal cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal cantonal renvoie aux considérants de son arrêt et conclut au rejet du recours. Le Service cantonal indique ne pas avoir d'observations particulières à formuler. L'Administration fédérale des contributions, qui se rallie au dispositif et aux considérants de l'arrêt entrepris, conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

#### 1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). L'arrêt entrepris concerne le calcul des intérêts non admis fiscalement à réintégrer au bénéfice imposable au titre de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal de la recourante pour la période fiscale 2013. Comme ce domaine relève du droit public (art. 82 let. a LTF) et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. Au surplus, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 al. 1 et 2 LTF), par la recourante, contribuable et destinataire de l'arrêt attaqué, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'elle a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Le recours est donc en principe recevable.

#### 2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). En revanche, 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 la partie recourante, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF; cf. ATF 142 II 369 consid. 2.1 p. 372; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41).

2.2. L'examen du Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF; ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156), sous réserve des cas prévus par 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 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF).

A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (cf. ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (cf. art. 99 al. 1 LTF).

2.3. La recourante fait valoir que le Tribunal cantonal a retenu un état de fait incomplet en prenant en considération la valeur comptable au lieu de la valeur vénale des actifs pour déterminer le montant du capital propre dissimulé. Cette critique, qui relève du droit et non des faits, sera examinée ci-après (cf. infra consid. 6).

Pour le surplus, en tant que la recourante présente dans un chapitre intitulé "en fait" plusieurs faits ne résultant pas de l'arrêt entrepris, sans invoquer, ni démontrer l'arbitraire ou une constatation manifestement inexacte des faits, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte.

2.4. Par ailleurs, dans la mesure où elles ne résulteraient pas déjà du dossier du Tribunal cantonal, les pièces nouvelles accompagnant le recours ne peuvent pas être prises en considération (cf. art. 99 al. 1 LTF).

### 3.

Dans sa décision de taxation du 13 février 2015, le Service cantonal a retenu que la recourante était en sous-capitalisation et a réintégré à son bénéfice imposable un montant de 306'683 fr. au titre d'intérêts sur le capital propre dissimulé. Le Tribunal cantonal a confirmé la sous-capitalisation, mais il a modifié le calcul des intérêts non admis fiscalement pour tenir compte de la situation au 31 décembre 2013 plutôt que des moyennes qui avaient été utilisées par le Service cantonal. Il a ainsi fixé à 300'438 fr. les intérêts devant être réintégrés au bénéfice imposable de la recourante.

A juste titre, la recourante ne conteste pas l'existence d'un capital propre dissimulé (cf. arrêt 2C 419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.1.1, non publié in ATF 142 II 355, mais in RDAF 2016 II 449, et consid. 7). Comme devant l'instance précédente, elle ne critique pas non plus le montant retenu à ce titre dans le cadre de l'impôt cantonal sur le capital (2'239'951 fr.). S'agissant de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal sur le bénéfice, la recourante ne conteste pas le principe de la reprise dans son bénéfice des intérêts passifs imputables au capital propre dissimulé. Elle estime toutefois que la reprise doit se limiter à un montant de 80'038 francs. Le litige porte ainsi exclusivement sur le point de savoir si le Tribunal cantonal a correctement fixé le montant des intérêts afférents au capital propre dissimulé devant être ajoutés au bénéfice imposable de la recourante, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal sur le bénéfice, de la période fiscale 2013.

## I. Impôt fédéral direct

### 4.

4.1. Selon l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent, ainsi que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. L'art. 65 LIFD précise que les intérêts passifs imputables à la part de capital étranger économiquement assimilable au capital propre font partie du bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives (cf. arrêt 2P.338/2004 du 26 avril 2006 consid. 4.1, in RDAF 2007 II 239).

L'expression "part de capital étranger économiquement assimilable au capital propre" se réfère au capital propre dissimulé (cf. arrêt 2C 814/2015 du 20 avril 2017 consid. 8.1).

4.2. L'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a publié la circulaire n° 6 du 6 juin 1997 relative au capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (publiée in Archives 66 296; ci-après: la circulaire n° 6), qui définit à quelles conditions et à partir de quel montant les fonds étrangers d'une société doivent être assimilés à du capital propre et qui détermine le redressement des intérêts sur ce capital propre pour l'impôt sur le bénéfice (cf. arrêts 2A.16/2006 du 23 juin 2006 consid. 2.2; 2P.338/2004 du 26 avril 2006 consid. 4.1).

4.3. En ce qui concerne les prêts accordés par des détenteurs de droits de participation ou leurs proches, la société bénéficiaire du prêt peut faire valoir en déduction de son bénéfice imposable le montant d'intérêts passifs calculé sur le capital propre étranger admissible, aux taux maximaux publiés dans la circulaire de l'AFC concernant les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent (cf. arrêt 2A.16/2006 du 23 juin 2006 consid. 2.3, renvoyant au point 3.1 de la circulaire no 6). Le surplus des intérêts passifs comptabilisés est ajouté au bénéfice

de la société (cf. arrêt 2A.16/2006 du 23 juin 2006 consid. 2.3; cf. aussi ATF 106 Ib 320 consid. 2 p. 324 s., in RDAF 1983 13; cf. BRÜLISAUER/DIETSCHI, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 3e éd. 2017, no 67-68 ad art. 65 LIFD). L'AFC édicte chaque année une lettre-circulaire relative aux taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent (intitulées, depuis 2012, "taux d'intérêt admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses", toutes disponibles sur le site <https://www.estv.admin.ch>; cf. ATF 140 II 88 consid. 5.1 p. 94), qui contient notamment les taux d'intérêt déterminants

pour les prêts des actionnaires ou associés sous forme de crédits immobiliers, avec des taux différents pour la première hypothèque et pour le solde.

Pour établir les fonds étrangers admissibles, la circulaire no 6 prévoit qu'il faut partir de la valeur vénale des actifs de la société bénéficiaire du prêt à la fin de la période fiscale. Elle fixe sur cette base les fonds étrangers que la société peut obtenir par ses propres moyens sous la forme d'un tableau, dans lequel est attribué à chaque catégorie d'actifs un pourcentage de sa valeur vénale représentant le montant maximum que la société pourrait obtenir d'un tiers (cf. arrêts 2C 419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2.2, non publié in ATF 142 II 355, mais in RDAF 2016 II 449; 2P.338/2004 du 26 avril 2006 consid. 4.3). La valeur vénale est présumée correspondre, pour des raisons pratiques, à la valeur pour l'impôt sur le bénéfice (soit à leur valeur comptable), mais la société peut prouver que cette valeur est plus élevée (cf. point 2.1 de la circulaire no 6; cf. arrêt 2C 419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2.2, non publié in ATF 142 II 355, mais in RDAF 2016 II 449).

4.4. Le Tribunal fédéral n'est pas lié par les circulaires susmentionnées de l'AFC, qui ne font pas partie du droit fédéral, mais il ne s'en écarte pas lorsqu'elles permettent une application correcte des normes légales dans un cas concret (cf. arrêt 2C 419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2.1, non publié in ATF 142 II 355 à propos de la circulaire no 6 et ATF 140 II 88 consid. 5.1.2 p. 95 à propos des lettres-circulaires sur les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent).

5.

Dans son arrêt, le Tribunal cantonal a confirmé l'existence d'un capital propre dissimulé à hauteur de 2'239'951 fr., correspondant à la différence entre ce que la recourante pouvait, selon le tableau de la circulaire no 6, obtenir comme fonds étrangers par ses propres moyens, soit 9'281'402 fr. (correspondant à 100% des liquidités [9'989 fr. 71] + 85% des autres actifs circulants [336'342 fr. 81] + 80% des immeubles [11'231'900 fr.]) et les fonds étrangers inscrits au bilan, soit 11'521'353 francs. Pour déterminer les intérêts passifs déductibles et ceux devant au contraire être ajoutés au bénéfice de la recourante pour la période fiscale 2013, le Tribunal cantonal a tenu compte de la part des prêts admise au titre de capital étranger, soit 9'281'402 francs, et s'est fondé sur les taux d'intérêt résultant de la lettre-circulaire de l'AFC du 25 février 2013 sur les taux d'intérêt 2013 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses, applicable à partir du 1er janvier 2013 (ci-après: la lettre-circulaire 2013). Son calcul se présente comme suit :

Eléments pour le calcul de la reprise d'intérêts

Dettes admises envers les actionnaires et personnes proches (au 31.12.2013) 9'281'402 fr.

Dettes envers les actionnaires et personnes proches admises au taux du 1  
6'946'940 fr.

er rang (60% de 11'578'233 fr. [total des actifs], au 31.12.2013)

Dettes envers les actionnaires et personnes proches admises au taux du 2  
2'334'462 fr.

e rang (9'281'402 fr. - 6'946'940 fr.)

Calcul d'intérêts admis sur les dettes envers les actionnaires et les personnes proches \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Intérêts débités selon état des dettes \_\_\_\_\_ 503'575 fr. \_\_\_\_\_

Montants admis au taux du 1  
6'946'940 fr. 2.00% 138'939 fr.  
er rang \_\_\_\_\_

Montants admis au taux du 2  
2'334'462 fr. 2.75% 64'198 fr.

e rang \_\_\_\_\_

Intérêts sur capital propre dissimulé non admis fiscalement \_\_\_\_\_ 300'438 fr. \_\_\_\_\_

En résumé, le Tribunal cantonal a retenu que la recourante pouvait déduire de son bénéfice imposable des intérêts à hauteur de 203'137 francs. Le solde des intérêts débités selon l'état des dettes, de 300'438 fr., devait en revanche être ajouté au bénéfice imposable au titre des intérêts passifs imputables au capital propre dissimulé.

6.

La recourante, qui se plaint de la violation de l'art. 65 LIFD, émet trois critiques à l'encontre du calcul des intérêts non admis fiscalement effectué par le Tribunal cantonal.

6.1. En premier lieu, la recourante se plaint du montant du capital propre dissimulé retenu. Elle reproche au Tribunal cantonal d'avoir pris en compte la valeur comptable des immeubles (11'231'900 fr.) et non leur valeur vénale pour déterminer la part de fonds étrangers admissibles, ce qui ne respecterait pas les critères établis par la circulaire no 6.

La recourante n'a pas critiqué devant le Tribunal cantonal le montant du capital propre dissimulé retenu par le Service cantonal, ni en lien avec l'impôt cantonal sur le capital, ni en lien avec l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal sur le bénéfice. Dans la procédure devant le Tribunal fédéral, elle ne conteste du reste pas l'impôt cantonal sur le capital, qui tient compte d'un capital propre dissimulé de 2'239'951 francs.

Sur le principe, il est possible de faire valoir devant le Tribunal fédéral de nouveaux moyens de droit tirés de la violation du droit fédéral (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156 s.). La possibilité d'invoquer de nouveaux moyens de droit est toutefois limitée par le principe de la bonne foi (cf. arrêt 2C 128/2016 du 7 avril 2017 consid. 3), d'une part, et par l'interdiction des faits et moyens de preuve nouveaux, ainsi que des conclusions nouvelles énoncée à l'art. 99 LTF, d'autre part. Par conséquent, les nouvelles argumentations juridiques ne sont recevables que si elles reposent sur des faits constatés dans l'arrêt entrepris (cf. art. 105 al. 1 LTF; cf. ATF 136 V 362 consid. 4.1 p. 366; cf. BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, no 42 ad art. 99 LTF) ou sur des faits que le Tribunal fédéral peut constater en se fondant sur les pièces du dossier (cf. art. 105 al. 2 LTF; arrêt 2C 128/2016 du 7 avril 2017 consid. 3). Elle ne doivent pas ailleurs ni augmenter, ni modifier les conclusions (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156 s.).

En l'occurrence, la recourante prétend que la valeur vénale de ses immeubles s'établit à 13'500'000 francs. Ce montant ne résulte pas de l'arrêt entrepris, ni des pièces figurant au dossier. La recourante n'a en effet pas cherché à démontrer au cours de la procédure cantonale que la valeur vénale de ses immeubles était plus élevée que la valeur comptable qu'elle a elle-même indiquée. Pour justifier le montant de 13'500'000 fr., la recourante se fonde à présent sur deux offres d'achat qu'elle a produites avec son recours. Ces pièces nouvelles sont irrecevables (cf. art. 99 al. 1 LTF; cf. supra consid. 2.4). La recourante alléguant un nouveau moyen juridique en se fondant sur des faits et preuves nouveaux, ce moyen n'a pas à être examiné.

6.2. Dans une deuxième critique, la recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir commis une erreur de raisonnement en retenant, pour le calcul de la reprise d'intérêts, les taux publiés dans la lettre-circulaire relative aux taux d'intérêt 2013. Elle fait valoir que le contrat de prêt hypothécaire a été conclu en 2009, à un taux fixe de 4,35% pour une durée de dix ans. Selon elle, il conviendrait pour ce motif de se fonder sur les taux d'intérêt publiés dans la lettre-circulaire de l'AFC relative à l'année 2009. Ce seraient ainsi des taux d'intérêt de 3% pour le montant admis au premier rang et de 3,75% pour le montant admis au second rang qui devraient être retenus pour fixer le montant des intérêts déductibles du bénéfice imposable, au lieu des taux de 2% et 2,75% appliqués par le Tribunal cantonal.

Il ne résulte pas de l'arrêt entrepris que le contrat de prêt conclu en 2009 l'ait été à un taux fixe de 4,35% pour une période de dix ans. Dès lors que la recourante se contente d'alléguer ce fait, sans invoquer un établissement des faits manifestement inexact ou arbitraire sur ce point, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte (cf. art. 105 al. 1 LTF; cf. supra consid. 2.2).

On ajoutera que les lettres-circulaires de l'AFC sont destinées à simplifier la mise en oeuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêt de prêts conclus en francs suisses entre des sociétés et leurs actionnaires ou associés (cf. ATF 140 II 88 consid. 5.1 p. 94). Sauf preuve du contraire ou circonstance particulière, les taux d'intérêt minimaux et maximaux y figurant sont ainsi réputés refléter ceux pratiqués en situation de pleine concurrence (cf. ROBERT DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, no 18 ad art. 65 LIFD) pour l'année en cause. S'agissant de la reprise d'intérêts, sont ainsi déterminants les taux pratiqués lors de la période

fiscale considérée.

En l'occurrence, la recourante ne prétend pas que le taux d'intérêt de 4,35% était conforme aux conditions du marché qui prévalaient en 2013. Dans ces conditions et dans la mesure où est en cause la reprise d'intérêts sur le bénéfice imposable de la recourante pour l'exercice 2013, on ne voit pas que l'on puisse reprocher au Tribunal cantonal de s'être fondé sur les taux d'intérêt résultant de la lettre-circulaire 2013. Le grief de la recourante est en conséquence rejeté.

6.3. Dans une dernière critique, la recourante reproche au Tribunal cantonal de ne pas avoir pris en compte les intérêts qu'elle facture à C.\_\_\_\_\_ SA pour la mise à disposition de cédules hypothécaires, lesquels réduiraient de facto la charge nette des intérêts dont elle s'acquitte auprès de C.\_\_\_\_\_ SA. La recourante estime que si la compensation est exclue du point de vue du compte de résultats, elle devrait être opérée du point de vue fiscal.

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, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; cf. notamment ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; arrêt 2C 768/2014 du 31 août 2015 consid. 9.1). Les art. 58 al. 1 let. b et 65 LIFD font partie de ces règles fiscales correctrices (cf. arrêts 2C 419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.1.2, non publié in ATF 142 II 355; 2C 520/2015 du 28 décembre 2015 consid. 3.1; 2C 768/2014 du 31 août 2015 consid. 11.1).

En l'occurrence, la recourante se fonde à nouveau sur des faits qui n'ont pas été constatés dans l'arrêt entrepris et ne peuvent donc pas être pris en considération (cf. art. 105 al. 1 LTF). Quoiqu'il en soit, on relèvera que le Tribunal cantonal a procédé à des reprises dans le bénéfice imposable de la recourante conformément aux art. 58 al. 1 let. b et 65 LIFD. On ne voit en revanche pas quelle disposition du droit fiscal aurait imposé au Tribunal cantonal de s'écarter du bilan de la recourante pour procéder, au niveau fiscal, à une compensation qui n'est, comme le relève la recourante elle-même, pas autorisée en droit comptable. La critique de la recourante doit partant être rejetée.

6.4. Il suit de ce qui précède que le grief tiré de la violation de l'art. 65 LIFD est mal fondé et doit être rejeté.

Impôt cantonal

7.

La loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RS/FR 631.1) règle de la même manière que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct la reprise de fonds étrangers qui jouent le rôle de capital propre dissimulé et le calcul des intérêts sur ces montants (cf. art. 107 LICD; cf. aussi art. 24 al. 1 let. c LHID). La recourante le reconnaît du reste elle-même. Il s'ensuit que les critiques soulevées par celle-ci doivent être écartées pour les mêmes motifs que ceux exposés en matière d'impôt fédéral direct.

8.

Ce qui précède conduit au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 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 3'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

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

Lausanne, le 15 janvier 2018  
Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber