

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 22 juin 2007

Statuant sur le recours interjeté le 14 juin 2006
(4F 06 129 et 130)

par

l'Entreprise **A. SA**, à X., représentée par Fiduconsult S.A., Rue Lécheretta 11, case postale 432, 1630 Bulle,

contre

la décision sur réclamation rendue le 24 mai 2006 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2004,

**(reprises sur différence de caisse et contributions volontaires
versées à une institution de prévoyance professionnelle)**

Considérant :

En fait:

- A. La société A. SA (ci-après: A. SA; la société), à X., a été constituée en 1984. Son capital-actions se monte à 50'000 francs. Elle a pour but la réalisation de tous travaux de construction, maçonnerie, béton armé. L'organe de révision est la fiduciaire Fidiconsult SA, à Bulle.
- B. Le 1^{er} septembre 2005, agissant par B., directeur et président du conseil d'administration, A. SA a signé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2004. Elle y a indiqué un bénéfice net imposable de 14'123 francs et un capital imposable de 155'445 francs, repris des comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2004.

Le 11 octobre 2005, le Service cantonal des contributions a procédé à la révision des comptes 2004 de A. SA. Par courrier du lendemain adressé à la mandataire de la société, l'autorité fiscale a relevé différents points restés en suspens et demandé la production de plusieurs renseignements et documents. Le 17 octobre 2005, la mandataire de A. SA a produit les documents requis et fourni les explications suivantes:

" - compte n° 1'000/caisse: le solde en comptabilité au 31.12.2004 est de 6'363.65 francs contre un solde figurant sur le livre de caisse de 231.35 francs. La différence correspond à nos corrections de diverses erreurs d'additions ainsi que de débit/crédit figurant sur le livre de caisse établi par notre client. Les deux écritures passées au 31.12.04 de 4'115 francs [en réalité: 4'415 francs] chacune sont des écritures d'ajustement passées paritairement dans les c/c des actionnaires Messieurs B. et C.

- LPP: le relevé du compte courant primes au 31.12.04 de la D. Assurances pour la prévoyance professionnelle présente un solde en faveur de l'entreprise A. SA de 52'309.25. Dans ce solde est compris un versement complémentaire de l'entreprise A. SA de 80'000 francs, valeur 27.07.04. Ces 80'000 francs auraient cependant dû être passés par la D. Assurances dans un compte de dépôt et non pas dans le compte courant primes. Ce qui nous ramènerait à un solde de compte courant primes de 27'690.75 francs en faveur de la D. Assurances. D'où la comptabilisation de l'écriture "solde LPP 31.12.2004 27'690.75 francs. Vous trouverez ci-joint une copie de ce relevé de compte courant primes pour l'année 2004."

Dans un courrier complémentaire du 19 octobre 2005, le Service cantonal des contributions a requis la mandataire de A. SA de lui indiquer si le montant de 80'000 francs constituait une réserve de cotisations patronales et, dans l'affirmative, de lui préciser quels étaient les employés qui devaient en bénéficier. La production d'une attestation de l'institution de prévoyance, portant notamment sur le caractère irrévocable du versement, a également été demandée.

Le 21 octobre 2005, la mandataire de A. SA a indiqué que le montant de 80'000 francs correspondait à une réserve de cotisations patronales, en précisant que tous les employés de l'entreprise en bénéficieraient. Quant à l'attestation demandée, elle a été établie par l'institution de prévoyance le 11 novembre 2005 et produite le 17 novembre 2005. Il y est confirmé que le montant de 80'000 francs a été introduit sur le compte courant prime du contrat concerné et qu'il ne pouvait dès lors pas être remboursé à l'entreprise. L'utilisation de cette somme est en outre précisée, soit 27'690.75 francs pour le paiement de la prime 2004 (parts employés et employeur), 36'749.95 francs pour le paiement des trois premiers trimestres 2005 et 15'559.30 francs pour le paiement partiel du dernier trimestre 2005.

Dans son rapport du 6 décembre 2005, le réviseur du Service cantonal des contributions a constaté que la comptabilité de A. SA ne respectait que partiellement les principes fondamentaux en matière de tenue de comptabilité. Procédant à plusieurs reprises, il a porté le capital imposable de 115'445 francs à 144'876 francs et augmenté le bénéfice imposable de 14'123 francs à 52'933 francs. Ces corrections ont été justifiées comme suit:

- compte "Caisse": reprise de 8'830 francs (bénéfice) correspondant à une écriture "Caisse à c/c actionnaire" passée au 31.12.2004. Indépendamment des explications de la mandataire de A. SA, selon lesquelles il s'agirait d'une écriture d'ajustement, le rapport de révision retient que ce montant correspond à des prestations imposables.
- factures privées: reprise de 549 francs (bénéfice) liée à la prise en charge dans les comptes de deux factures d'entretien concernant l'immeuble dont les actionnaires sont propriétaires.
- matériel non refacturé aux actionnaires: reprise de 4'811.55 francs (bénéfice et capital) correspondant à du carrelage déjà payé par la société, mais pas encore facturé aux actionnaires du fait qu'il n'a pas encore été posé. Selon le rapport de révision, ce montant est repris en réserve latente et sera restitué une fois la facture finale émise par la société.
- LPP: reprise de 24'618.50 francs (bénéfice et capital) justifiée par le fait que le montant de 80'000 francs versé à l'institution de prévoyance en juillet 2004, à titre d'acompte, ne l'a pas été sur un compte séparé et de façon irrévocable, de telle sorte qu'il ne peut pas bénéficier de

l'exonération fiscale relative aux réserves patronales. Le montant repris correspond à la différence entre le solde positif du compte courant au 31 décembre 2004, soit 52'309.25 francs en faveur de A. SA, et le solde du même compte courant en faisant abstraction de l'acompte de 80'000 francs susmentionné, soit 27'690.75 francs en faveur de l'institution de prévoyance.

C. Dans son avis de taxation du 23 janvier 2006 concernant la période fiscale 2004, le Service cantonal des contributions a fixé le capital imposable de A. SA à 144'800 francs. Quant au bénéfice imposable, il a été établi à 52'900 francs. Ces montants arrondis correspondent aux conclusions du rapport d'expertise susmentionné.

D. Par réclamation du 2 février 2006 déposée en son nom par Fidiconsult S.A., à Bulle, A. SA a conclu à l'annulation de deux des reprises effectuées en procédure de taxation, soit celle de 8'830 francs relative au compte "caisse" (lettre A) et celle de 24'619 francs concernant la "provision LPP" (lettre B). Se référant à un courrier du 5 janvier 2006 qu'elle avait adressé au Service cantonal des contributions "pour éviter une procédure de réclamation", elle a justifié ses conclusions dans les termes suivants:

" A. [...] la reprise de 8'830 francs provenant d'une différence de caisse est sans fondement. En effet, aucune base légale ne permet de considérer comme revenu un ajustement de caisse. Il s'agit d'une pure opération de permutation dans le bilan qui n'a aucune incidence sur le résultat. Il peut arriver des erreurs dans la tenue du livre de caisse (erreurs d'addition, écritures passées à l'inverse). L'ajustement fait en fin d'année a alors pour but de rétablir le solde exact de la caisse en contrepartie du compte courant actionnaire. Cela n'a rien d'extraordinaire et ne constitue pas une prestation sous forme de distribution de dividende.

B. [...] la reprise de 24'619 francs relative à la provision LPP est selon nous incorrecte. En effet, par notre courrier du 17 novembre 2005, nous vous adressions une lettre reçue de Swiss Life, société qui gère le contrat LPP de l'entreprise A. SA, dans lequel était déclaré ce qui suit: "ce montant (80'000 francs) a été introduit sur le compte courant prime de ce contrat et ne peut donc pas être remboursé à l'entreprise". Il est donc incorrect de prétendre que le montant versé ne l'est pas de façon irrévocable. Nous vous rappelons également la directive du 1^{er} mai 2000 du Service cantonal des contributions qui autorise ce type de versement par avance, à charge d'un seul exercice. De plus, il n'appartient pas au contribuable de se soucier de la manière dont l'institution de prévoyance a comptabilisé les avances de primes LPP."

- E. Par décision du 24 mai 2006 concernant tant l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation sur la base de la motivation suivante:

" Lors de l'expertise, il a été constaté que le solde en comptabilité du compte "caisse" s'élevait à 6'363.65 francs, alors que selon le livre de caisse tenu par le contribuable, le solde était de 231.35 francs. Il convient de relever qu'au 1^{er} janvier 2004 déjà, le livre de caisse indiquait un solde négatif de 8'135.35 francs, alors que le solde comptable était de 2'757.65 francs, soit une différence de 10'893.00 francs. Si, comme le prétend la réclamante, cette différence est imputable à des erreurs du livre de caisse, c'est ce dernier qui doit être corrigé, sans impact sur le solde comptable. Dans sa réclamation, la représentante du contribuable n'a pas établi l'origine des différences. Celles-ci peuvent donc aussi bien provenir d'encaissements de produits non comptabilisés que de charges erronées ou non justifiées. L'erreur ayant en outre son origine dans un autre exercice comptable, la reprise est justifiée. Par contre, le montant étant imputé aux actionnaires, elle doit être qualifiée d'insuffisance de rendement et non de prestation.

La société a versé un montant de 80'000 francs, valeur 27.07.2004, à l'institution de prévoyance à titre d'acompte sur ses cotisations. Selon la directive du 1^{er} mai 2000 du Service cantonal des contributions, l'employeur peut constituer un fonds de réserve pour cotisations futures et/ou un fonds de réserve libre au sein d'une institution de prévoyance exonérée à condition de ne l'utiliser que dans ce but. Pour que l'exonération soit accordée, les montants ainsi versés doivent être affectés sur un compte séparé (Fonds de réserve pour cotisations futures ou Fonds de réserve libre) et être fait de façon irrévocable. Le versement sur un compte courant "prime" ne correspond pas aux exigences demandées pour bénéficier de l'exonération. Par ailleurs, l'institution a confirmé qu'elle avait utilisé le versement en compensation des primes dues (en partie pour 2004 et le solde pour 2005) et non pas à titre de réserve de cotisations futures."

- F. Agissant le 14 juin 2006 par l'intermédiaire de sa mandataire, A. SA a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 24 mai 2006, concluant avec suite de dépens à ce que le dossier soit renvoyé au Service des contributions pour nouvelle décision.

S'agissant de la reprise de 8'830 francs relative à la différence de caisse, elle confirme qu'il y a eu des erreurs de caisse, que c'est bien le livre de caisse qui a été corrigé et que les corrections ont ensuite été passées en comptabilité en contrepartie du compte courant actionnaire. Ces écritures n'ont toutefois pas influencé le compte d'exploitation et on ne saurait en déduire que des produits n'auraient pas été comptabilisés.

Quant à la reprise de 24'619 francs concernant les cotisations LPP versées à l'avance, la recourante s'y oppose en réaffirmant pour l'essentiel le caractère

irrévocable de ce versement. Indépendamment du fait que ce montant ait été comptabilisé par la Fondation de prévoyance sur un compte de prime ou sur un compte formellement séparé, elle relève en particulier qu'il n'était pas remboursable et que son importance permettait de conclure d'emblée qu'il était également destiné à financer les cotisations dues pour 2005.

- G. Dans ses observations du 13 septembre 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

S'agissant de la reprise relative à la différence de caisse, il précise qu'elle ne trouve pas sa justification dans l'ajustement du compte-courant actionnaire, mais dans les erreurs reconnues par la recourante dans la tenue du livre de caisse et des écritures comptables, ces divergences ayant conduit à l'ajustement. En l'absence d'ajustements adéquats fondés sur une analyse détaillée de ces erreurs, l'autorité a retenu qu'elles avaient pu influencer le compte de résultat en augmentant fictivement les comptes de charge.

Quant à la reprise concernant les cotisations LPP versées à l'avance, le Service cantonal des contributions maintient sa position. En particulier, se référant à la définition jurisprudentielle des réserves de contributions patronales reconnues en droit fiscal, il relève que le versement effectué en l'espèce n'en remplit pas toutes les conditions puisqu'il n'a pas été crédité sur un compte séparé. Il en conclut que le versement en cause doit être considéré comme un dépôt de primes qui doit respecter les principes de l'étanchéité des périodes fiscales, ce qui signifie que la charge comptabilisée est une charge future non admise fiscalement et reprise à titre de création de réserve latente.

- H. Le 28 septembre 2006 et le 12 octobre 2006, les parties ont maintenu leur position dans le cadre d'un second échange d'écritures. Pour autant que nécessaire, leurs arguments seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

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, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 06 129) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 130). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de

contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 06 129)

2. Le recours, déposé le 14 juin 2006 contre une décision sur réclamation du 24 mai 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) Les sociétés anonymes sont soumises à l'impôt fédéral direct sur le bénéfice (art. 49 al. 1 let. a LIFD). Celui-ci a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD).

De manière générale, le droit fiscal suisse définit le bénéfice imposable en se référant au solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 LIFD), le bénéfice reporté n'entrant pas dans la base d'imposition (principe de périodicité). Cela signifie également que le bénéfice correspond à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève 2002, p. 181; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, p. 269).

L'imposition du bénéfice des personnes morales repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"), ce qui signifie que les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève 2002, p. 181; ATF 119 Ib 115; Archives 63, p. 214).

- b) Selon l'art. 958 CO (pour la société anonyme, plus particulièrement les art. 662 ss CO), toute personne astreinte à tenir des livres doit dresser un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan à la fin de chaque exercice annuel. C'est la situation à la date de clôture qui est déterminante. Pour être conformes aux principes généralement admis dans le commerce, les comptes doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 959 CO). Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultat ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable en remplaçant les indications non conformes au droit commercial par des indications conformes (TF *in* Archives 65 p. 51 consid. 3a; TF *in* RDAF 1998 II p. 374; ATF du 21 février 2002 dans la cause 2A.461/2001 disponible sur internet à l'adresse

<http://www.bger.ch>, consid. 2.1 ; X. OBERSON, p. 182; F. CAGIANUT / E. HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, Berne 1993, p. 164 s.; F. CAGIANUT, *Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht* in *Archives* 37, p. 137ss, p. 142).

- c) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Revue fiscale 54 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). Par ailleurs, conformément à l'art. 959 CO, les comptes annuels doivent observer le principe de la justification (documentation), corollaire du principe de sincérité: l'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (ATF du 21 février 2002 dans la cause 2A.461/2001, consid. 2.3, publié sous <http://www.bger.ch>; Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts comptables, fiduciaires et fiscaux, *Manuel suisse d'audit* 1998, tome 1, ch. 2.124, p. 17).
4. a) En l'espèce, une des deux reprises litigieuses porte sur un montant de 8'830 francs correspondant à deux écritures "caisse à compte courant actionnaire: 4'415 francs" passées au 31 décembre 2004 dans le bilan de la société établi à cette date. A l'actif, ces deux écritures ont eu pour effet d'augmenter le compte "caisse" à 6'365 francs. Au passif, ces mêmes écritures ont accru les soldes positifs des comptes courants des deux actionnaires C. et B. aux montants respectifs de 16'919.90 francs et de 30'693.65 francs.
- b) Indépendamment des explications de la recourante, selon lesquelles l'opération comptable susmentionnée était destinée uniquement à corriger certaines erreurs de calcul intervenues dans la tenue du livre de caisse, il convient d'examiner si elle est conforme à la réalité.

A l'actif du bilan, il semble que les écritures litigieuses aient permis de faire correspondre les liquidités effectivement disponibles aux montants figurant dans les comptes. Cela n'est en soit pas contesté par le Service cantonal des contributions et il n'y a pas lieu d'examiner cette question plus avant.

Quant au passif du bilan, il a été vu ci-dessus que les écritures en cause ont augmenté de 8'830 francs les créances des actionnaires envers la société (comptes courants actionnaires), ce qui revient à postuler que les actionnaires ont apporté dans la société des liquidités d'un montant correspondant. Contrairement, à ce que soutient la recourante, la comptabilisation de ces nouvelles créances des actionnaires au 31 décembre 2004 réduit d'autant le capital propre existant à cette date et

influence dès lors directement le bénéfice de l'exercice, conformément à la règle rappelée ci-dessus selon laquelle le bénéfice correspond non seulement au solde du compte de résultat, mais également à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période. Concrètement, il s'agit dès lors de déterminer si l'augmentation de liquidités opérée à l'actif du bilan correspond effectivement à de l'argent prêté par les actionnaires, comme le soutient la recourante, ou au contraire à un bénéfice non comptabilisé, comme l'affirme le Service cantonal des contributions en relevant notamment dans sa décision sur réclamation que la reprise avait été effectuée pour "insuffisance de rendement".

- c) Tant en procédure de réclamation qu'en procédure de recours, la recourante s'est limitée de façon constante à indiquer que le montant de 8'830 francs correspondait à des écritures d'ajustement sans influence sur le résultat, que celles-ci avaient pour seul but de rétablir le solde exact de la caisse en contrepartie du compte courant actionnaire et qu'on ne saurait en déduire l'existence de produits non comptabilisés. En particulier, elle n'a jamais cherché à prouver que ce montant correspondait effectivement, au passif du bilan, à des liquidités fournies par les actionnaires. Dans ces conditions, en présence d'une comptabilité dont le caractère probant doit être relativisé du seul fait que la recourante n'a même pas tenté d'expliquer de façon précise les divergences importantes entre le solde du livre de caisse et le solde du compte caisse au 31 décembre 2004, l'hypothèse qu'elle avance en s'appuyant sur les écritures litigieuses n'est pas du tout prouvée. On conçoit du reste mal pour quelle raison les deux actionnaires auraient versé les montants en cause à la société, serait-ce sous la forme d'un prêt. Il apparaît dès lors tout aussi vraisemblable que l'existence de liquidités supplémentaires à l'actif du bilan puisse provenir de recettes non comptabilisées. En conséquence, conformément au principe rappelé ci-dessus s'agissant de la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, l'existence d'apports effectués par les actionnaires à concurrence de 8'830 francs doit être niée. Il en résulte que ce montant doit être considéré comme du capital propre supplémentaire existant au 31 décembre 2004 et, partant, comme un élément de bénéfice réalisé durant la période fiscale 2004.

La reprise de 8'830 francs opérée par le Service cantonal des contributions est dès lors justifiée et la décision attaquée sera confirmée sur ce point.

5. a) La deuxième reprise litigieuse porte sur le refus du Service cantonal des contributions de retenir en intégralité parmi les charges de l'exercice 2004 le versement d'un montant de 80'000 francs effectué en juillet 2004 sur un compte courant auprès de l'institution de prévoyance professionnelle à

laquelle est affiliée la recourante. Plus précisément, l'autorité fiscale considère que ce montant ne constitue pas une charge admissible pour la part de 24'619 francs correspondant à des primes non échues au 31 décembre 2004 (différence entre le solde du compte courant au 31 décembre 2004, soit 52'309.25 francs, et les primes 2004 encore dues à cette même date, soit 27'690.75 francs).

- b) En plus des cotisations périodiques ordinaires à l'institution de prévoyance en faveur de son personnel, un employeur a la faculté de verser d'autres contributions sur une base volontaire, par exemple s'il a réalisé un bénéfice important ou dans le but de procéder à un assainissement de l'institution. Parmi les réserves qui peuvent ainsi être constituées, il convient en particulier de distinguer les réserves de cotisations patronales et les réserves libres. Les premières sont expressément mentionnées à l'art. 331 al. 3 du Code des obligations (CO; RS 220) et correspondent au versement anticipé de cotisations mises à la charge de l'employeur par le règlement de prévoyance; les années suivant celle du versement, l'employeur ne paiera pas sa part des cotisations (ou n'en paiera qu'une partie) et celles-ci seront débitées de la réserve précédemment constituée. Quant aux secondes, elles peuvent notamment être alimentées par des versements faits par l'employeur, sans affectation particulière; ces réserves libres ne peuvent en aucun cas servir à payer les cotisations patronales (voir art. 331 al. 3 CO) (ATF 128 II 24, consid. 3c; Conférence suisse des impôts, Prévoyance et impôts, cas d'application, Muri/Berne 2002, cas n° A.3.5.1; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2004, n. 84 ad art. 59).
- c) Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004, l'art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40) énonce le principe selon lequel les contributions versées à des institutions de prévoyance par les employeurs, les travailleurs et les indépendants, conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires, sont déductibles en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. S'agissant des contributions versées par les employeurs, l'art. 59 al. 1 let. b LIFD reprend ce principe en incluant dans les charges justifiées par l'usage commercial les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue.

Appliquées à la constitution de réserves de cotisations patronales ou de réserves libres au sens de ce qui précède, les règles légales qui précèdent signifient que, par exception au principe de périodicité, les contributions versées par l'employeur constituent des charges déductibles, pour autant qu'elles soient appropriées au but de prévoyance et ne visent pas un objectif

essentiellement fiscal. Afin de garantir le respect de cette condition, les autorités fiscales ont limité la constitution de telles réserves à l'équivalent de trois à cinq années de contributions, selon les cantons. Indépendamment de ces pratiques, la jurisprudence relève toutefois qu'il n'est pas possible de fixer de limite précise et unique à la constitution de réserves de cotisations patronales ou de réserves libres que prétend faire un employeur, de telle sorte que cette constitution doit toujours être examinée sous l'angle de l'évasion fiscale (voir ATF du 19 novembre 2004 *in* RF 2005 p. 143, consid. 4.1 et 4.2, et les références citées; ATF du 10 août 2005 dans la cause 2A.63/2005, publié sous www.bger.ch, consid. 4.3; Conférence suisse des impôts, Prévoyance et impôts, cas d'application, Muri/Berne 2002, cas n° A.3.5.1).

- d) Les contributions versées par un employeur à une réserve de cotisations patronales doivent être affectées de façon irrévocable au but de prévoyance. Cela exclut un retour à l'employeur, tout en laissant à celui-ci la possibilité de contrôler sa réserve de cotisations et de l'affecter au paiement des contributions ordinaires en fonction de l'évolution de la marche des affaires (ATF précité du 19 novembre 2004, consid. 4.2 et 5.1, et la référence citée).

Pour garantir le caractère irrévocable de l'affectation au but de prévoyance, il est nécessaire que les fonds appartenant à la réserve de cotisations patronales soient comptabilisés séparément dans le bilan de l'institution de prévoyance, par exemple par la constitution d'un compte de réserve de primes ou de cotisations. Dans la même optique, il appartient à l'employeur qui souhaite qu'une contribution volontaire soit attribuée à la réserve de cotisations patronales de préciser expressément cette affectation, au moment du versement à l'institution de prévoyance. Il en résulte que le versement de contributions volontaires sur un compte de primes, de type compte courant, ne suffit pas pour considérer les montants concernés comme des réserves de cotisations patronales déductibles (Décision du 31 janvier 2003 de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Zurich, ZStP 2003, p. 147, consid. 1c et 2a, et les références citées; P. LOCHER, n. 85 ad art. 59; M. REICH / M. ZÜGER *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bâle 2000, n. 53 ad art. 27 LIFD).

6. a) En l'espèce, la recourante a versé en juillet 2004 un montant de 80'000 francs sur le compte courant ouvert auprès de l'institution de prévoyance professionnelle en faveur de son personnel. Selon les indications fournies par celle-ci dans son attestation du 11 novembre 2005 (voir en fait, let. B), cet argent a été utilisé à raison de 27'690.75 francs pour le paiement des primes ordinaires 2004 et le solde de 52'309.25 francs a servi au règlement

des primes ordinaires 2005. Il est en outre précisé que ces montants comprennent les primes employeur et les primes travailleurs. Les indications figurant dans l'attestation du 11 novembre 2005 semblent par ailleurs confirmées par le "relevé de compte courant primes" établi le 3 janvier 2005 pour l'année 2004. Le montant de 80'000 francs versé en juillet 2004 y figure sous le libellé "acompte" et il en ressort que le solde du compte concerné au 31 décembre 2004 était de 52'309.25 francs en faveur de la recourante.

- b) Il n'est pas contesté qu'au moment de verser le montant de 80'000 francs à l'institution de prévoyance, la recourante n'a pas indiqué expressément que cette contribution devait être affectée à une réserve de cotisations patronales. Il doit également être constaté que le montant concerné a été crédité sur un compte courant de primes, ce qui est insuffisant au sens de ce qui précède pour garantir le caractère irrévocable de l'affectation au but de prévoyance. A cet égard, la déclaration de l'institution de prévoyance dans son attestation du 11 novembre 2005 (voir en fait, let. B), selon laquelle un montant versé sur le compte courant prime ne peut pas être remboursé à l'entreprise, ne permet pas de prouver cette irrévocabilité. Au contraire, cette simple affirmation est déjà contredite par le fait que le montant de 80'000 francs a également été utilisé pour payer la part des cotisations dues par les travailleurs (voir l'attestation du 11 novembre 2005), alors même que cette part ne constitue pas un apport de prévoyance en faveur du travailleur - mais un élément du salaire brut - et ne saurait par définition être imputée à une réserve destinée au paiement de cotisations expressément qualifiées de "patronales" (voir ci-dessus consid. 5b).

Dans ces conditions, il faut retenir que le versement de 80'000 francs ne constitue pas une contribution volontaire à une réserve de cotisations patronales, mais un simple acompte de primes versé sur le compte courant ouvert à cet effet auprès de l'institution de prévoyance. Conformément au principe de périodicité qui s'applique pleinement à de tels acomptes, la part du versement litigieux qui concerne des exercices commerciaux ultérieurs à la période fiscale 2004 ne constitue dès lors pas une charge commercialement justifiée et doit dès lors être ajoutée au bénéfice imposable de la recourante pour cette période.

Enfin, s'agissant du montant de la reprise à effectuer, l'autorité intimée l'a fixée à 24'619 francs en soustrayant du solde du compte courant au 31 décembre 2004, soit 52'309.25 francs, un montant de 27'690.75 francs pour des primes 2004 encore dues. Sur le vu du relevé de compte courant établi au 31 décembre 2004 et de l'attestation établie par l'institution de prévoyance le 11 novembre 2005, il apparaît au moins aussi vraisemblable que le solde de 52'309.25 francs correspond au montant qui subsistait en faveur de la recourante après le paiement de l'ensemble des primes pour

l'année 2004. Toutefois, constatant que cette question n'est pas résolue en l'état et pourrait conduire à une modification de la décision attaquée au détriment du contribuable, alors même qu'elle ne fait pas directement l'objet du litige, la Cour fiscale renonce à procéder à une instruction complémentaire sur ce point.

- c) Il résulte de ce qui précède que la reprise de 24'619 francs opérée par le Service cantonal des contributions est justifiée et que la décision attaquée doit également être confirmée sur ce point.
7. a) Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée s'agissant de l'impôt fédéral direct.
- b) ...

III. Impôt cantonal (4F 06 130)

8. Le recours, déposé le 14 juin 2006 contre une décision du 24 mai 2006, l'a 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 et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
9. a) Les sociétés anonymes sont soumises à l'impôt cantonal sur le bénéfice et à l'impôt cantonal sur le capital (art. 20 LHID et 90 al. 1 let. a LICD). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (24 al. 1 LHID et 99 al. 1 LICD).

Les principes développés ci-dessus relatifs à l'impôt fédéral direct (voir consid. 3) sont également applicables pour fixer le bénéfice imposable déterminant pour l'impôt cantonal (voir en particulier l'art. 100 al. 1 LICD).

- b) S'agissant d'abord des deux reprises portant sur un montant de 8'830 francs correspondant à deux écritures "caisse à compte courant actionnaire: 4'415 francs" passées au 31 décembre 2004 dans le bilan de la société établi à cette date, les considérants développés en matière d'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. En application des mêmes principes applicables en relation avec les limites de la valeur probante de la comptabilité et la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, il convient dès lors de nier l'existence d'apports effectués par les actionnaires à

concurrence de 8'830 francs et de considérer ce montant comme du capital propre existant au 31 décembre 2004 et, partant, comme un élément de bénéfice réalisé durant la période fiscale 2004.

En droit cantonal également, la reprise de 8'830 francs opérée par le Service cantonal des contributions est dès lors justifiée et la décision attaquée sera confirmée sur ce point.

- c) Concernant ensuite la reprise de 24'619 francs concernant des contributions volontaires effectuées par la recourante auprès de l'institution de prévoyance en faveur de son personnel, il convient de relever que les art. 25 al. 1 let. b LHID et 101 al. 1 let. b LICD ont la même teneur que l'art. 59 al. 1 let. b LIFD et que, pour le reste, les dispositions de la législation fédérale régissant le contrat de travail et la prévoyance professionnelle s'appliquent également lorsqu'il s'agit de fixer l'impôt cantonal sur le bénéfice. Les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent dès lors être repris pour l'impôt cantonal. Il s'ensuit que la reprise de 24'619 francs opérée par le Service cantonal des contributions est justifiée et que la décision attaquée doit aussi être confirmée sur ce point.
10. Pour les motifs qui précèdent, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée s'agissant de l'impôt cantonal.

403.32;403.91;403.51(réserve de cotisations patronales)