Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.742/2006 /svc

Arrêt du 15 mai 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
A._____ SA,
recourante,
représentée par B._____, expert fiscal,

contre

Service cantonal des contributions du canton
du Valais, case postale 351, 1951 Sion,
Tribunal cantonal du canton du Valais,
Cour de droit public, Palais de Justice,
avenue Mathieu-Schiner 1, 1950 Sion 2.

Objet
Impôt fédéral direct et impôts cantonaux
et communaux 2002,

recours de droit administratif contre l'arrêt du
Tribunal cantonal du canton du Valais,
Cour de droit public, du 3 novembre 2006.

Faits :
A.
A._____ SA (ci-après: la Société) est une société anonyme fondée en 1993, dont le siège est à X._____. Elle a pour but de produire des étiquettes et tous autres imprimés. Son capital est détenu à parts égales par B._____, C._____ et D._____ AG. Ses administrateurs sont B._____, C._____ et E._____, membre du conseil d'administration de D._____ AG. Il ressort des comptes de la Société qu'elle sous-traite ses activités d'impression, en particulier auprès de l'imprimerie F._____ SA, de D._____ AG et de l'imprimerie H._____ SA.

Le chiffre d'affaires de la Société a augmenté d'année en année passant de 369'464 fr. en 1993/1994, à 1'539'951 fr. en 2000/2001 (bénéfice déclaré: 80'216 fr.) et 1'640'811 fr. en 2001/2002 (bénéfice déclaré: 19'880 fr.). Dans les charges de l'exercice comptable du 1er octobre 2001 au 30 septembre 2002, la Société a comptabilisé sous le poste "Prestations partenaires 1994/2001" un montant de 210'000 fr. Selon les explications de la fiduciaire de la Société, il avait été décidé en 1994 que les prestations pour les travaux des partenaires se montaient à 10'000 fr. par an et par associé. Le résultat de l'exercice 2001 permettait de payer ces prestations en 2001 pour la période 1994 à 2001 (10'000.- x 7 x 3).

Par décision de taxation pour la période fiscale 2002, la Commission d'impôt pour les personnes morales du

Service cantonal des contributions (ci-après: le Service cantonal des contributions) a ajouté au bénéfice déclaré le montant de 210'000 fr., fixant le bénéfice imposable à 229'880 fr. Par décision du 2 juin 2004 rejetant la réclamation de la Société, elle a confirmé la reprise, exposant que les charges avaient été comptabilisées en 2002 mais concernaient les exercices 1995 à 2001, ce qui violait le principe de l'étanchéité des exercices.

Le 24 juin 2004, la Société a déposé un recours contre la décision du 2 juin 2004 auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale, qui l'a rejeté par décision du 26 avril 2006. Confirmant la motivation du Service cantonal des contributions, elle a ajouté qu'une charge ne devait être comptabilisée que lorsqu'il existait l'obligation de la payer et qu'en l'espèce, cette obligation n'existait que depuis le 5 février 2003, lorsque l'assemblée générale de la Société avait décidé l'attribution de la somme de 210'000 fr. En outre, selon le procès- verbal de cette assemblée générale (ch. 5.2), les partenaires devaient établir une facture de prestations de 70'000 fr. par partenaire, les factures devant être datées du 30 septembre 2002 et augmentée de la TVA si elles transitaient par une société soumise à la TVA. Compte tenu des dates inscrites sur les factures produites (16, 17 et 30 septembre 2002/31 janvier 2003), il n'y avait pas lieu d'en tenir compte. La somme de 210'000 fr. ne pouvait par conséquent être mise à charge de l'exercice clos le 30 septembre 2002.
B.
Le 15 septembre 2005, la Société a déposé un recours contre la décision rendue le 26 avril 2006 par la Commission cantonale de recours en matière fiscale. Elle a reproché à cette dernière d'avoir ignoré les assurances concrètes du Service cantonal des contributions quant à l'admission d'une rémunération pour les exercices antérieurs. Il ressortirait en effet du procès-verbal dactylographié et non signé d'un entretien du 14 février 2002 les éléments suivants:
"rattrapage de salaire des administrateurs

M. K._____ entend déposer des comptes avec un résultat minimum, voire zéro, et demande à procéder à un rattrapage de salaires en 2001 pour les dernières années où les partenaires ont fait beaucoup de sacrifices.

Réponse:
Pour autant que les salaires restent dans des normes acceptables, ils peuvent être effectués. A rappeler qu'ils seront considérés comme bénéfice extraordinaire dans la brèche de calcul pour les partenaires imposés comme personnes physiques".
C.
Par arrêt du 3 novembre 2006 portant sur l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal pour la période fiscale 2002, le Tribunal cantonal du canton du Valais a rejeté le recours. En matière d'impôts cantonal et communal, il a jugé en substance que la comptabilisation du montant litigieux violait le principe de spécialisation des exercices comptables, du moment que le droit ferme des administrateurs à obtenir une rémunération de 70'000 fr. chacun ne datait que du 5 février 2003 et était par conséquent postérieur à l'exercice 2002 clos le 30 septembre 2002. Il n'y avait en outre aucune assurance concrète qui ressortait du procès-verbal, puisque le rattrapage de salaire devait rester "dans des normes acceptables". Cela signifiait que l'examen du rattrapage devait encore avoir lieu.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 3 novembre 2006 par le Tribunal cantonal ainsi que les décisions des autorités inférieures et de réduire le bénéfice imposable pour l'impôt cantonal, communal et fédéral pour la période 2002 de 229'880 fr. à 19'880 fr.

Le Tribunal cantonal et le Service cantonal des contributions ont renoncé à déposer des observations et proposent le rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 L'arrêt attaqué a été rendu avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110). Le présent recours doit dès lors être examiné au regard des dispositions de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; art. 132 al. 1 LTF).

1.2 Dans un arrêt de principe (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511), le Tribunal fédéral a jugé que lorsque l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sont en cause, deux recours différents, qui peuvent aussi être contenus dans la même écriture, doivent être introduits devant le Tribunal fédéral avec des conclusions adaptées à chacun des impôts. En effet, les conditions de ces recours de droit administratif ne sont pas entièrement les mêmes, notamment en ce qui concerne les compétences du Tribunal fédéral. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral peut statuer sur le fond (art. 114 OJ) - et il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci - alors que pour les impôts cantonal et communal, selon l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), le Tribunal de céans ne peut qu'annuler l'arrêt attaqué et renvoyer l'affaire pour une nouvelle décision à l'autorité inférieure (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511 s.).
En l'occurrence, dans une même écriture intitulée "recours de droit administratif", la recourante a conclu à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif qui concerne simultanément les impôts fédéral ainsi que cantonal et communal, sans exposer de motivation propre pour chacun des deux impôts ni prendre de conclusions séparées, de sorte qu'il n'est pas certain que son recours remplisse les conditions de l'art. 108 OJ. Cette question peut rester ouverte du moment que le recours doit être rejeté sur le fond.

I. Impôt fédéral direct
2.
2.1 Déposé en temps utile contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (ATF 130 II 65 consid. 2 et 3 p. 67 ss) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours de droit public considéré, comme recours de droit administratif, est en principe recevable, en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11).
2.2 Il est toutefois irrecevable, dans la mesure où il conclut à l'annulation des décisions des autorités inférieures, étant donné l'effet dévolutif du recours déposé auprès du Tribunal cantonal (cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrecht, 5ème éd., Zurich 2006, n. 1805 p. 386). Il s'ensuit également que le grief de la recourante à propos des faits retenus par la Commission cantonale de recours en matière fiscale n'a pas à être examiné.
3.
Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 130 III 707 consid. 3.1 p. 709). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 130 III 707 consid. 3.1 p. 709 et les arrêts cités). De surcroît, en matière de contributions publiques, le Tribunal fédéral peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ).
4.
La recourante se plaint que le Tribunal cantonal a pris sa décision dans un délai de 50 jours, sans même procéder à une quelconque audition, ni de la recourante, ni de son mandataire ni du taxateur-réviseur de district, qui aurait permis de clarifier les faits et de confirmer leur exactitude.
4.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée). A lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère en revanche pas le droit d'être entendu oralement par l'autorité (ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2ème éd., Zurich 1998, n. 150, p. 53).

En matière d'impôt fédéral direct, les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir les faits pertinents pour la taxation (art. 115 LIFD; cf. à cet égard, Peter Locher,

System des schweizerischen Steuerrecht, 6ème éd. Zurich 2002, p. 401 s. et les références citées). Le droit d'être entendu ne peut être exercé que sur les éléments qui sont déterminants pour décider de l'issue du litige. Il est ainsi possible de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes lorsque le fait à établir est sans importance pour la solution du cas, qu'il résulte déjà de constatations ressortant du dossier ou lorsque le moyen de preuve avancé est impropre à fournir les éclaircissements nécessaires. L'appréciation anticipée des preuves ne constitue pas une atteinte au droit d'être entendu directement déduit de l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 125 I 127 consid. 6c/cc p. 135, 417 consid. 7b p. 430 et les arrêts cités). Au même titre que toute appréciation des preuves, l'appréciation anticipée de celles-ci est soumise à l'interdiction de l'arbitraire (ATF 124 I 274 consid. 5b p. 285 et les références citées). Le droit d'être entendu porte avant tout sur les questions de fait; éventuellement aussi sur des questions de droit, à certaines conditions, mais en principe pas sur un projet de décision (ATF 130 III 35 consid. 5 p. 37 ss).
4.2 En l'espèce, le Tribunal cantonal a retenu à l'examen des pièces figurant au dossier que le droit ferme des trois administrateurs de la recourante à obtenir chacun une somme de 70'000 fr. ne remontait qu'au 5 février 2003 et que ni les factures antidatées établies par ces derniers ni l'existence de discussions antérieures au sujet de ces sommes ne changeaient le fait que l'obligation de verser ces sommes était postérieure au 30 septembre 2002. Il a également reconnu que le procès-verbal établi par le taxateur-réviseur comportait une assurance, mais a néanmoins jugé qu'elle ne protégeait pas la bonne foi de la recourante en raison de son imprécision. La recourante se borne à soutenir que le Tribunal cantonal devait l'entendre et recueillir le témoignage du taxateur réviseur sans pour autant exposer quels faits, qui n'auraient le cas échéant pas été retenus, ces auditions devaient permettre d'établir. Sous cet angle, il apparaît plutôt que la recourante se plaint de l'appréciation juridique des faits, qui relève de l'application du droit, plutôt que de la violation de son droit d'être entendue. Dans ces conditions, le Tribunal cantonal pouvait s'estimer suffisamment renseigné par le procès-verbal figurant au dossier et sans
arbitraire renoncer aux moyens de preuve requis par la recourante.
5.
5.1 D'après l'art. 58 al. 1 lettre b LIFD, le bénéfice net imposable de la société comprend le solde du compte de résultats ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

Au sens de l'art. 58 LIFD, par distributions de bénéfice, il faut entendre toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation, sous forme de versement, virement, inscription au crédit, imputation ou d'une autre manière, qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existantes (Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2ème éd. , vol. II, Bâle 1992, n°71 ad art. 49 al. 1 let. b AIFD p. 176, cf. aussi art. 21 al. 1 let. c AIFD).
S'agissant des sociétés anonymes, les dividendes (art. 675 CO), les intérêts intercalaires (art. 676 CO) et les tantièmes (art. 677 CO) versés par la société aux porteurs de droits de participation sont des distributions de bénéfices ouvertes, sur décision de l'assemblée générale des actionnaires (droit inaliénable; art. 698 al. 1 ch. 4 CO). Ces distributions ouvertes sont prélevées sur le bénéfice résultant du bilan ou sur les réserves constituées à cet effet; elles ne grèvent pas le compte de résultat (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bâle 2000, n°108 ad art. 58 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, n°87 ad art. 58 LIFD; Erwin Schärrer, Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen der Aktiengesellschaft, in: Archives 43, p. 273 ss, p. 289; Peter Kurer, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 2ème éd., n°18 ad art. 677 CO), raison pour laquelle l'art. 58 al. 1 let. b LIFD rappelle que de telles distributions sont ajoutées au bénéfice imposable de la société lorsqu'elles ont été prélevées à charge du compte de résultat.

Dans la mesure en revanche où il n'est pas exagéré, le salaire des employés, y compris de ceux qui sont actionnaires de la société, constitue une charge justifiée par l'usage commercial (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, op. cit., n°102 ad art. 58 LIFD; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, op. cit., n°204 ss ad art. 58 LIFD). Il en va de même d'éventuels compléments ou arriérés de salaire, dans la mesure toutefois où il ne s'agit pas de distribution dissimulée de bénéfice (Erwin Schärrer, op. cit., p. 289, pour une définition de la notion: ATF 131

II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 120; Archives 67 216 consid. 2; RDAF 1997 2 483 consid. 2).
5.2 Dans la procédure cantonale, les parties ont porté le débat juridique sur le respect des principes comptables du droit commercial, notamment sur le principe de l'étanchéité des périodes fiscales et de la spécialisation des exercices comptables. Le Tribunal cantonal a en effet constaté que la prestation de 210'000 fr. avait été comptabilisée à charge du compte de résultat de l'exercice 2002 dans un poste spécial ("Prestations partenaires 1994/2001"), alors que la naissance de l'obligation à charge de la recourante à cet égard remontait au plus tôt à la décision de l'assemblée générale du 5 février 2003. Jugeant que ce mode de comptabilisation violait le principe de spécialisation des exercices comptables et par conséquent les principes comptables du droit commercial, le Tribunal cantonal a confirmé que la somme de 210'000 fr. devait être ajoutée au bénéfice de l'exercice comptable 2001/2002 imposable durant la période fiscale 2002.
5.3 Comme elle l'a déjà fait valoir devant le Tribunal cantonal, la recourante soutient en revanche que les montants versés au titre de rattrapage devaient rémunérer les prestations de service effectuées par les partenaires-administrateurs durant les exercices antérieurs. Elle s'était en effet trouvée dans l'impossibilité, vu l'insuffisance des résultats enregistrés depuis sa constitution, de verser un dédommagement à ses partenaires-actionnaires, qui avaient dû surseoir à exiger toute rémunération.

Il a toutefois été omis, à tort, dans ce débat, de qualifier la nature de la rémunération litigieuse, qu'il convient par conséquent d'examiner ci-dessous.
5.4 En l'espèce, les circonstances dans lesquelles la prestation en cause a été versée aux trois administrateurs, actionnaires à parts égales de la recourante, excluent qu'elle soit qualifiée de rattrapage ou d'arriérés de salaire, comme cela ressort du procès-verbal de la séance du 14 février 2002. En effet, la prestation en cause a été comptabilisée dans un compte ad hoc "Prestations partenaires 1994/2001" et non pas dans le compte "salaires et charges du personnel". Aucune cotisation AVS n'a été prélevée sur les trois montants de 70'000 fr. versés aux administrateurs. Ces montants ont en outre fait l'objet de factures de la part des bénéficiaires, ce qui est pour le moins insolite, s'il fallait les qualifier de salaire découlant d'un contrat de travail. Enfin, alors que ni les salaires ni les honoraires d'administrateurs ne sont soumis à la TVA (arrêt du 27 octobre 2000 in: Archives 71, p. 651) et qu'aucun contrat de mise à disposition de personnel n'a été conclu, les factures devaient, selon le procès-verbal de l'assemblée générale du 5 février 2003, être augmentées de la TVA si elles transitaient par une société soumise à la TVA. A cela s'ajoute que le Tribunal cantonal a constaté que la recourante n'avait pas pu prouver
qu'une décision antérieure à 2002 avait été prise à propos d'un sursis à l'obligation de rémunérer les administrateurs. Sur ce point, la recourante n'a jamais prétendu avoir stipulé le versement d'honoraires d'administrateurs; une telle obligation contractuelle aurait d'ailleurs été prouvée par la production d'un contrat si tel avait été le cas.
En l'espèce, il convient plutôt de s'en tenir au procès-verbal de l'assemblée générale du 5 février 2003, selon lequel la prestation en cause résultait bien d'une décision de l'assemblée générale des actionnaires, et non pas du conseil d'administration ou d'un contrat stipulant le versement d'honoraires d'administrateur rétribuant de manière identique chacun des actionnaires-administrateurs. Il n'est pas nécessaire de décider s'il s'agissait de dividendes ou de tantièmes, du moment que dans les deux cas, ceux-ci représentent une distribution ouverte de bénéfice, qui n'est pas déductible du bénéfice imposable (art. 58 al. 1 lettre b LIFD), indépendamment des principes de périodicité ou d'étanchéité des périodes fiscales. Sous cet angle, le Tribunal cantonal a d'ailleurs jugé à bon droit que l'obligation ferme de verser la prestation en cause au crédit des actionnaires-administrateurs n'est née qu'en février 2003, soit après le 30 septembre 2002.

Par conséquent, en jugeant que le montant de 210'000 fr. devait être réintégré dans le bénéfice imposable de la période fiscale 2002, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit fédéral.
6.
La recourante se prévaut encore de la protection de la bonne foi.
6.1 Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité

soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 et les références citées). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités
fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 et les références citées; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références).
6.2 En l'espèce, le Tribunal cantonal a constaté que le procès-verbal produit par la recourante reflétait bien le contenu de l'échange de vue entre le mandataire de la recourante et un taxateur lors de la séance du 14 février 2002. Toutefois contrairement à ce qu'affirme cette dernière, l'échange de vue n'a pas abouti à un résultat concret. En effet, le procès-verbal n'est pas signé et reste vague. En particulier, il fait référence à l'année 2001, alors que l'opération qui devrait être l'objet de la promesse contenue dans le procès-verbal a eu lieu en 2003, le décalage entre la clôture des comptes de la recourante et l'année civile n'expliquant pas cette différence. Enfin, en précisant " pour autant que les salaires restent dans des normes acceptables ", le taxateur s'est pour le moins réservé le droit d'examiner les détails de l'opération. Il s'ensuit, qu'hormis le mode d'imposition des bénéficiaires, aucune promesse ne ressort du procès-verbal de la séance du 14 février 2002.

En jugeant que les conditions pour protéger la bonne foi de la recourante n'étaient pas réunies, le Tribunal cantonal n'a pas violé l'art. 9 Cst.
II. Impôts cantonal et communal
7.
7.1 Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), les décisions cantonales de dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi.
7.2 En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale et concerne la détermination du bénéfice imposable des personnes morales (art. 24 LHID) au cours de la période fiscale 2002. Par conséquent, le recours de droit administratif est en principe recevable en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario).
7.3 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (arrêt 2A.705/2005 du 13 avril 2006, consid. 9), le recours de droit administratif en matière d'harmonisation fiscale ne peut tendre qu'à l'annulation de la décision attaquée (art. 73 al. 3 LHID; ATF 131 II 710 consid. 1.1 p. 713). Dans la mesure où la recourante demande autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, ses conclusions sont irrecevables.
8.
8.1 L'art. 24 al. 1 LHID dispose que l'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit de ce compte et les intérêts sur le capital propre dissimulé (art. 29, al. 3 LHID). Quand bien même l'art. 24 LHID ne renvoie pas expressément au solde du compte de résultats, à la différence de la lettre de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, la notion de bénéfice soumis à l'impôt cantonal et communal harmonisé est la même que celle de l'impôt fédéral direct (Stephan Kuhn/Peter Brühlisauer, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und gemeinden (STHG), in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Athanas Ed., 2ème éd., Helbing & Lichtenhahn 2002, vol. I/1 n°9 ad art. 24 LHID et les nombreuse références citées).
8.2 Conformément à l'art. 24 LHID, l'art. 81 de la loi fiscale cantonale du 10 mars 1976 (LF; RS/VS 642.1)

prévoit que le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat, ainsi que notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. La teneur de cette disposition est semblable à celle de l'art. 58 LIFD.

Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2002. Il en va de même des considérations relatives à la protection de la bonne foi.

Par conséquent, en jugeant que le montant de 210'000 fr. devait être réintégré dans le bénéfice imposable de la période fiscale 2002, le Tribunal cantonal n'a violé ni le droit cantonal harmonisé ni l'art. 9 Cst.
9.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours de droit administratif en tant qu'il est concerne l'impôt fédéral direct et au rejet du recours de droit administratif en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal, dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit administratif en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Le recours de droit administratif en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal est rejeté dans la mesure où il est recevable.
3.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge de la recourante.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, au Service cantonal des contributions et au Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 15 mai 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: