Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.195/2005
2A.473/2005/ svc

Arrêt du 16 février 2006
IIe Cour de droit public

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

Parties
X._____ SA, recourante,
représentée par Me Paul Dorsaz, avocat,

contre

Service cantonal des contributions
du canton du Valais, bâtiment Planta 577,
avenue de la Gare 35, 1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion,
Tribunal cantonal du canton du Valais,
Cour de droit public, Palais de Justice, 1950 Sion 2.

Objet
recours de droit administratif (2A.473/2005) contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit public, du 1er juillet 2005,
Impôt fédéral direct 2001,
et

recours de droit public (2P.195/2005) contre l'arrêt
du Tribunal cantonal du canton du Valais,
Cour de droit public, du 1er juillet 2005,
Impôts cantonal et communal 1997 à 2001.

Faits:
A.
La société X._____ SA (ci-après: la Société), active dans la diffusion d'articles ménagers, est détenue par trois actionnaires, dont deux exercent également l'activité de représentant de l'entreprise.
A la suite d'un contrôle de la Société portant sur les comptes des exercices 1997 à 2001, en décembre 2002, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal des contributions) a constaté l'absence de valeur probante des comptes des exercices 1998, 1999 et 2000, les grands livres étant inexistants ou illisibles. Il a procédé à la reprise d'une partie du loyer facturé à la Société par l'un des actionnaires et d'une partie des frais comptabilisés dans les charges d'exploitation au titre de frais de véhicules, qui s'élevaient à 52'496 fr. en 1997, à 44'840 fr. en 1998, à 44'888 fr. en 1999, à 36'982 en 2000 et à 34'575 fr. en 2001. La Société ayant acquis ou pris en leasing 16 véhicules entre 1994 et 2000 (dont cinq Mercedes, une Ferrari et une Jaguar) et mis ses véhicules à disposition de ses actionnaires, il a procédé à la reprise de 12'000 fr. pour chacun des exercices 1997 à 1999, de 9'500 fr. pour l'exercice 2000 et de 6'000 fr. pour l'exercice 2001 à titre de part privée comptabilisée dans les charges d'exploitation.

Les reprises proposées figuraient dans les avis de taxation d'impôt fédéral direct et d'impôts cantonal et communal des périodes fiscales 1997 à 2001, notifiés à la Société le 21 mars 2003. Par décision sur réclamation du 6 janvier 2004, ces avis de taxation ont été confirmés.
Saisie d'un recours de la Société contre cette dernière décision, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts l'a admis par décision du 20 octobre 2004 en tant qu'il concernait la reprise d'une partie du loyer. Elle l'a rejeté en tant qu'il demandait l'annulation des reprises des frais de véhicules en raison de leur proportion élevée par rapport aux chiffres d'affaires de la Société (de l'ordre de 600'000 à 800'000 fr.) et du type de véhicules utilisés.
B.
Par arrêt du 1er juillet 2005, la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours interjeté par la Société contre la décision de la Commission cantonale de recours du 20 octobre 2004 en tant qu'elle porte sur l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 1997 à 2001 et sur l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001. Il a considéré en substance, sans entendre deux des actionnaires de la Société qui l'avait sollicité, qu'elle n'avait pas justifié le caractère commercial des charges en cause, qui constituaient des distributions dissimulées de bénéfices aux actionnaires. Ces charges devaient être réintégrées dans les bénéfices imposables. Le montant des frais de véhicules repris était en outre confirmé.
C.
Agissant par les voies du recours de droit administratif et du recours de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'accorder l'effet suspensif à ses recours. Dans son recours de droit administratif, elle conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal cantonal du 1er juillet 2005 traitant de l'impôt fédéral direct 2001. Elle se plaint d'appréciation arbitraire des preuves et de la violation des art. 58 al. 1 let. a et b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 24 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ou loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14). Dans son recours de droit public, elle conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal cantonal du 1er juillet 2005. Elle se plaint de la violation de l'art. 29 al. 2 Cst. et de celle de l'art. 9 Cst. dans l'appréciation des preuves et dans l'application de l'art. 81 al. 1 let. a et b de la loi fiscale du 10 mars 1976; LF; RSV 642.1).
L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours de droit administratif. Le Tribunal cantonal renonce à déposer des observations. La Commission cantonale de recours en matière d'impôt conclut au rejet des deux recours dans la mesure où ils sont recevables. Le Service cantonal des contributions n'a pas déposé d'observations.
Par ordonnance du 5 septembre 2005, le Président de la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral a accordé l'effet suspensif au recours de droit public déposé par la Société.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
La recourante a déposé simultanément deux recours, l'un de droit administratif, l'autre de droit public, contre le même arrêt. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 24 PCF et 40 OJ; ATF 127 V 29 consid. 1 p. 33, 156 consid. 1 p. 157).
I. Impôt fédéral direct
2.
2.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant sur l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001 en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le recours de droit administratif 2A.473/2005, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD.
S'agissant de l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1997 à 2000, antérieures au 1er janvier 2001, la décision de la Commission cantonale de recours du 20 octobre 2004 était de dernière instance cantonale (art. 98 let. g OJ et art. 8 al. 1 de la loi valaisanne du 24 septembre 1997 d'application de la loi sur l'impôt fédéral direct) et devait faire l'objet d'un recours de droit administratif directement auprès du Tribunal fédéral dans les trente jours (art. 106 al. 1 OJ), le parallélisme des voies de recours en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal harmonisé n'étant pas encore applicable (arrêt 2A.323/2003 du 30 janvier 2004 et 2A.355/2003 du 19 décembre 2003). Aucun recours n'ayant été déposé, la décision de la Commission cantonale de recours du 20

octobre 2004 est entrée en force en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral de ces périodes.
2.2 Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 let. a OJ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ).
En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 let. b et 105 al. 2 OJ).
3.
3.1 En droit fiscal suisse, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 LIFD). Les comptes annuels de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 662a et 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 (Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in: Archives 37, p. 137 ss, p. 142).
3.2 Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend 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.
Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 238).
La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la société qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais de représentation (arrêt 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 in StE 2003 B 72.14.2 n°31 consid. 3.2; arrêt 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; Archives 63 p. 208 consid. 2a p. 212 s.; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, ch. 4 ad art. 26; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurich 1995, p. 245).
3.3 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 (arrêt 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; Revue fiscale 54 p. 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités).
3.4 En l'espèce, la recourante a acquis ou pris en leasing pas moins de seize véhicules entre 1994 et 2000, parmi lesquels se trouvaient cinq Mercedes, une Jaguar et une Ferrari; elle les a mis à disposition de ses deux employés chargés de la représentation commerciale; ces derniers étaient également ses actionnaires. Elle a comptabilisé les frais engendrés par ces véhicules dans un compte de charges qui a diminué les comptes de résultat des exercices comptables 1997 à 2001. L'ensemble de ces circonstances démontrent que les dépenses en frais de véhicules consenties par la recourante ne peuvent pas être qualifiées de justifiées dans leur intégralité par l'usage commercial, même si la poursuite des buts de la société, active dans la diffusion d'articles ménagers, nécessite l'emploi de véhicules pour en assurer la représentation. Au vu du nombre et du type de véhicules acquis par la recourante, les dépenses litigieuses ont pour but de satisfaire le goût de ses actionnaires pour les voitures de luxe. Au demeurant, de telles dépenses, dont le montant n'est pas contesté, ne s'expliquent que par la qualité d'actionnaires de ses représentants qui ont bénéficié de ces véhicules pour leur activités professionnelle, de sorte que, comme l'a
jugé à bon droit le Tribunal cantonal, une part de celles-ci doit être considérée comme une distribution dissi-

mulée de bénéfice qui n'est pas justifiée par l'usage commercial.
Par conséquent, en retenant que la recourante a procédé à des distributions dissimulées de bénéfices en prenant à sa charge l'entier des frais de véhicules de ses actionnaires - qu'il convient d'ajouter aux bénéfices nets imposables des périodes fiscales en cause -, le Tribunal cantonal a correctement appliqué l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.
3.5 La recourante reproche encore au Tribunal cantonal de n'avoir pas vérifié si les autorités fiscales avaient abusé de leur pouvoir d'appréciation en arrêtant le montant des reprises.
Il est vrai que les critères qui ont été retenus pour fixer les reprises à 12'000 fr. pour chacun des exercices 1997 à 1999, à 9'500 fr. pour l'exercice 2000 et à 6'000 fr. pour l'exercice 2001 n'ont pas été exposés. Les frais de véhicules comptabilisés représentent 52'496 fr. en 1997, 44'840 fr. en 1998, 44'888 fr. en 1999, 36'982 fr. en 2000 et 34'575 fr. en 2001. Les reprises correspondent ainsi respectivement à environ 22,8%, 26,7%, 25,6% et 17,3% des dépenses litigieuses. Le Tribunal cantonal a confirmé qu'environ 3/4 des frais de véhicules comptabilisés pouvaient être considérés comme des frais justifiés par l'usage commercial. En l'absence de comptabilité probante, les grands livres faisant défaut ou étant illisibles, une telle proportion n'est manifestement pas défavorable à la recourante, qui, au demeurant, n'apporte pas la preuve que l'activité de deux représentants non actionnaires aurait provoqué des dépenses supérieures pour leurs déplacements. Par conséquent, c'est à juste titre que le Tribunal cantonal a confirmé que l'évaluation chiffrée des reprises effectuées par l'autorité de première instance - en particulier de 17,3% pour 2001, seule période fiscale litigieuse en l'espèce - n'a pas excédé le pouvoir
d'appréciation dont cette dernière jouit en la matière. Ce grief doit donc être rejeté.
II. Impôts cantonal et communal
4.
4.1 En tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct de la période 2001, le recours 2P.195/2005 est irrecevable, car le recours de droit public ne peut porter en principe que sur le droit cantonal (cf. consid. 2.1).
4.2 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.
En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance par le Tribunal cantonal (art. 153bis de la loi fiscale du 10 mars 1976; LF; RSV 642.1) et porte sur des reprises imposables au titre de distribution dissimulée de bénéfice (art. 24 al. 1 LHID).
En outre, le recours concerne notamment l'imposition de la recourante pour la période fiscale 2001. Le présent recours de droit public, traité comme recours de droit administratif, est dès lors recevable en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID pour l'année fiscale 2001 (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario).
4.3 Au surplus, déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale (art. 153bis de la loi fiscale du 10 mars 1976; LF; RSV 642.1) qui porte sur des périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2001 (art. 72 et 73 LHID), qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ. En vertu de l'art. 90 al. 1 let. b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. La recourante ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst., l'intéressée ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Elle doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).
5.

La recourante se plaint de la violation de l'art. 29 al. 2 Cst.
5.1 L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties le droit d'être entendues. Le droit d'être entendu implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision; elle peut toutefois se limiter aux points essentiels pour la décision à rendre (ATF 130 II 530 consid. 4.3 p. 540, 473 consid. 4.1 p. 477).
5.2 La recourante reproche au Tribunal cantonal de ne pas avoir motivé, par des constatations objectives et précises, en quoi les frais de véhicules n'étaient pas justifiés par l'usage commercial ni pour quelle raison il fallait retenir une part d'utilisation privée des véhicules commerciaux. Ce grief est mal fondé. S'agissant de la justification commerciale, le Tribunal a considéré qu'il était "inusuel que les représentants d'une entreprise au chiffre d'affaires modeste, telle que la recourante, mette à la disposition de ses représentants certains véhicules de haut de gamme de type Mercedes", ce qui "ne pouvait s'expliquer que par la qualité d'actionnaires desdits représentants". S'agissant de la part d'utilisation privée, il a jugé que "la différence entre les coûts d'exploitation de ces automobiles et ceux des véhicules ordinaires qui eussent été mis à la disposition des collaborateurs non actionnaires constituait une prestation dissimulée de bénéfice". De même, il a exposé qu'en l'absence de comptabilité probante, le Service cantonal des contributions pouvait procéder par appréciation. Ces motifs, fondés sur le cours normal des choses et l'expérience de la vie et exposés de façon suffisamment précise, répondent aux exigences
de motivation de l'art. 29 al. 2 Cst. Au demeurant, la recourante ne déplore pas tant l'absence de motifs que le résultat auquel ils ont conduit, ce qui relève de l'application du droit.

6. Période fiscale 2001
Conformément à l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'art. 81 al. 1 let. b LF prévoit que le bénéfice net imposable comprend 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 dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. La teneur de ces dispositions est également semblable à celle de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.
Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal de la période fiscale 2001.
Par conséquent, en retenant que la recourante a procédé à des distributions dissimulées de bénéfices en prenant à sa charge l'entier des frais de véhicule de ses actionnaires sous couvert de frais de véhicules qu'il convient d'ajouter aux bénéfices nets imposables des périodes fiscales sous revue, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit cantonal harmonisé.
7. Périodes fiscales 1997 à 2000
La recourante tient pour arbitraire l'application du droit cantonal et l'appréciation des preuves effectuées par le Tribunal cantonal.
7.1 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 131 I 217 consid. 2.1 p. 219). Enfin, lorsque la partie recourante - comme c'est le cas en l'espèce - s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des
éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9).
7.2 En l'espèce, la teneur de l'art. 81 al. 1 let. b LF (dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 1993; RO/VS 1992, 141) n'a pas été modifiée par l'entrée en vigueur de la loi sur l'harmonisation fiscale. Par conséquent, dans la mesure où elle n'est pas de nature appellatoire, l'argumentation de la recourante relative à l'application arbitraire du droit cantonal doit être rejetée. La décision du Tribunal cantonal n'est pas seulement exempte d'arbitraire, mais elle fait une correcte application du droit en vigueur, ainsi que cela a été démontré ci-dessus (cf. consid. 6).

C'est en vain que la recourante conteste les faits retenus par le Tribunal cantonal, au demeurant sans fournir les preuves de leur inexactitude. Dès lors que les grands livres de trois exercices comptables sur cinq sous revue sont inexistants ou illisibles, il est inutile d'affirmer que tous les frais de véhicule comptabilisés l'ont été sur la base de pièces justificatives. Au surplus, est litigieuse la justification commerciale de ces frais et non leur existence, de sorte que l'argumentation de la recourante n'est pas pertinente. Il suffit de constater que l'évaluation chiffrée des reprises des parts privées effectuée par l'autorité de première instance n'a pas excédé le pouvoir d'appréciation dont cette dernière jouit en la matière. Le résultat n'étant pas insoutenable, il n'y a pas d'arbitraire du seul fait qu'une méthode utilisée en matière de TVA pour la "simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel" (notice n°3 en vigueur depuis le 1er janvier 2001) eût été plus juste. L'argumentation de la recourante, de nature essentiellement appellatoire, est irrecevable à cet égard. Il n'y a par conséquent pas d'arbitraire de la part du Tribunal cantonal dans l'établissement des faits.

8.

Il résulte de ce qui précède que le recours de droit administratif no 2A.473/2005 doit être rejeté.

Le recours de droit public 2P.195/2005, considéré comme recours de droit administratif, doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001; il doit être rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal des périodes fiscale 1997 à 2000; il est irrecevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001.

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.

Les recours n°2A.473/2005 et n°2P.195/2005 sont joints.

2.

Le recours de droit administratif no 2A.473/2005 est rejeté.

3.

Le recours de droit public no 2P.195/2005, considéré comme recours de droit administratif, est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001. Il est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 1997 à 2000.

4.

Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge de la recourante.

5.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale et à la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.

Lausanne, le 16 février 2006

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: