



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2024 26

604 2024 27

Arrêt du 20 août 2024

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffier :

Pascal Tabara

Parties

A. _____ SÀRL, recourante,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales –
Comptabilisation des recettes et des charges, imposition des réserves
latentes

Recours du 19 février 2024 contre la décision sur réclamation du
19 janvier 2024 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal
pour la période fiscale 2021

considérant en fait

A. A._____ Sàrl est une société active dans la promotion immobilière dont le siège est à B._____. Depuis le 3 avril 2018, elle est propriétaire de l'immeuble n° ccc du Registre foncier de la Commune de D._____ sur lequel elle a fait construire un bâtiment comprenant quatre appartements. Le 15 janvier 2019, elle a constitué quatre lots de propriété par étages (n°s RF eee, fff, ggg et hhh). La répartition des millièmes a été opérée comme suit: 108‰ pour le lot n° RF eee, 227‰ pour le lot n° RF fff, 216‰ pour le lot n° RF ggg et 449‰ pour le lot n° RF hhh.

Le lot n° RF eee a été acquis le 21 mars 2019 par I._____ pour un prix de CHF 305'000.-. En date du 30 janvier 2019, le lot n° RF fff a été acquis en copropriété par J._____ et K._____ pour un prix de CHF 604'000.-. Le lot n° RF ggg a quant à lui été acquis le 24 juin 2020 par L._____ pour un prix de CHF 667'000.-. Enfin, au 31 décembre 2021, A._____ Sàrl était toujours propriétaire du lot n° RF hhh. Pour chacune des ventes, le prix se composait de trois postes: le prix afférent au terrain, le prix des travaux déjà exécutés au jour de la vente ainsi que le prix des travaux restant à faire sur les lots. Les deux premiers postes devaient être payés immédiatement tandis que le montant relatif aux travaux restant à faire était dû selon les échéances d'un contrat d'entreprise qui ne figure pas au dossier.

Les acomptes étaient versés sur le compte du crédit de construction de A._____ Sàrl. Leurs montants étaient inscrits au débit de ce compte. En contrepartie, ils figuraient au crédit des comptes d'acomptes ouverts aux noms des acheteurs.

En date du 31 décembre 2021, A._____ Sàrl a déduit de son compte de stock d'immeuble intitulé "Immeuble M._____" la totalité des acomptes précités, soit une somme de CHF 1'070'500.-. Dans la première version de sa comptabilité produite le 24 octobre 2022 pour la déclaration d'impôts de l'année 2021, A._____ Sàrl a porté à l'actif de son bilan la somme de CHF 831'192.85 pour le compte "Immeuble M._____". Au passif, les comptes d'acomptes clients ont été portés à CHF 0.-.

Interpellé notamment sur ce point par le Service cantonal des contributions (SCC), la contribuable a produit les pièces justificatives requises et a déposé une seconde version de sa comptabilité en date du 21 février 2023. Selon cette nouvelle version, la déduction des acomptes n'a pas été opérée. Le compte "Immeuble M._____" mentionne ainsi un montant de CHF 1'901'692.85. Quant aux comptes d'acomptes clients, ils totalisent CHF 1'070'500.-.

B. A._____ Sàrl est également propriétaire des immeubles n°s nnn et sss du Registre foncier de la Commune de Q._____, des habitations groupées. Depuis quelques années, A._____ Sàrl fait figurer au passif de son bilan une provision de CHF 200'000.- pour charges futures en lien avec cet immeuble. Tel était encore le cas au 31 décembre 2021.

C. Par avis de taxation du 24 mai 2023 pour l'année 2021, le SCC a arrêté le bénéfice imposable de la société à CHF 1'066'424.- et le capital à CHF 785'669.-. En sus du bénéfice déclaré, il a pris en compte la marge sur la vente des lots n°s RF eee, fff et ggg pour un montant total de CHF 509'824.-. Ce montant a également été ajouté au capital. Le SCC a également ajouté au bénéfice et au capital la provision de CHF 200'000.- pour charges futures sur les immeubles n°s nnn et sss qu'il a qualifiée de réserve latente.

D. Contre cet avis de taxation, la contribuable a formé une réclamation en date du 20 juin 2023. Elle a fait valoir que l'immeuble sis à D. _____ n'est pas terminé et ne le sera pas avant fin 2024. Un calcul de bénéfice n'étant jamais effectué avant la fin des travaux, la prise en compte de la marge est à son avis infondée. Quant à la taxation de la provision de CHF 200'000.-, elle expose qu'il s'agit d'une provision en vue d'importants travaux de route de servitude et d'aménagements futurs sur la parcelle de Q. _____. Elle rappelle que cette provision n'avait pas été jugée excessive en 2020.

Par décision du 19 janvier 2024, le SCC a rejeté la réclamation.

E. Par mémoire du 19 février 2024, A. _____ Sàrl forme un recours contre la décision sur réclamation du 19 janvier 2024 auprès du Tribunal cantonal. Elle fait valoir en substance les mêmes arguments que dans sa réclamation. Elle ajoute que I. _____ est entrée en jouissance de son bien à la mi-septembre 2023 et L. _____ le 30 octobre 2023 tandis que J. _____ a revendu son lot en raison des retards dans la construction. Elle estime illogique de devoir comptabiliser un bénéfice lors du transfert de propriété, mais une perte lors des années de réalisation.

L'avance de frais de CHF 3'000.- requise de la recourante a été versée dans le délai imparti.

Le SCC a déposé ses observations en date du 10 avril 2024. Il conclut au rejet du recours. À l'appui de sa position, il fait valoir que la provision de CHF 200'000.- n'a jamais été justifiée par pièces. Elle a en outre fait l'objet d'explications différentes en cours de procédure. La qualification de provision pour charges futures et leur imposition en qualité de réserve latente était donc fondée. S'agissant du bénéfice pour la promotion immobilière, le SCC fait valoir que la vente des lots n'a jamais été comptabilisée dans le compte de résultat de la contribuable. Il était donc fondé à procéder à un calcul du bénéfice par ventilation des coûts de construction sur chacun des lots vendus. Enfin, les pièces produites par la recourante étaient inconnues du SCC.

Aucun autre échange d'écritures n'a eu lieu entre les parties.

en droit

Procédure

1.

1.1. Déposé au greffe le 19 février 2024 contre une décision sur réclamation datée du 19 janvier 2024, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

1.2. La recourante n'a pas pris de conclusions expresses. Agissant sans l'assistance d'un mandataire professionnel, il convient de ne pas se montrer formaliste, car l'on peut déduire de ses écritures qu'elle demande que le bénéfice et le capital imposables soient arrêtés sans l'ajout de la marge résultant de la vente des lots de PPE et sans la reprise de la provision pour charges futures.

Le Tribunal cantonal peut donc entrer en matière sur les mérites du recours.

Impôt fédéral direct (604 2024 26)

2.

La recourante conteste la reconstitution par le SCC de son bénéfice imposable.

2.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) ainsi que, notamment, sur 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

L'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, entrent dans le bénéfice net imposable. Cette disposition énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de détermination, "Massgeblichkeitsprinzip"), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale ne peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable que lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent, parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATF 147 II 209 consid. 3.1.1; 141 II 83 consid. 3.1; arrêt TF 9C_671/2022 du 16 août 2023 consid. 6.2.1).

2.2. Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais engagés durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié. Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêt TF 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2 et les références).

Selon la jurisprudence constante, la conclusion d'un contrat de vente, y compris d'un immeuble, donne en principe naissance à un droit ferme générateur d'un revenu imposable dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. La prétention est ferme lorsque le créancier peut en réclamer l'exécution au débiteur et que tant l'existence de la créance que son étendue sont certaines, cette exigence étant réalisée lorsque son ampleur peut être déterminée selon des critères objectifs (arrêt TF 9C_89/2023 du 12 mars 2024 consid. 9.1 et les références).

2.3. Un problème particulier se pose en lien avec les travaux ou activités en cours, soit des prestations non encore terminées, en particulier dans les contrats portant sur une longue période. Sur le principe, ces travaux en cours doivent être comptabilisés. La difficulté tient toutefois à la manière de calculer le revenu généré. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les activités en cours doivent être évaluées à leur valeur de production ("coût de revient") et non à celle de leur

facturation prévue, sauf en cas de retard artificiel dans celle-ci. Le "coût de revient" peut toutefois être défini de manière plus ou moins précise (arrêt TF 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2).

2.4. En matière de comptabilité, sont considérés comme stock et prestations de service non facturées les matières premières, les produits semi-finis, les produits en cours de fabrication, les produits finis et les marchandises. On entend par produits en cours de fabrication ceux qui, à la date du bilan, se trouvent dans une phase quelconque de la fabrication. Dans le cadre d'une activité opérationnelle de la société, d'autres éléments du patrimoine destinés à la vente sont aussi assimilables au stock. Il s'agit par exemple des terrains bâtis et non bâtis dans le cas d'une entreprise générale ou d'une société faisant le commerce d'immeubles (CHAMBRE FIDUCIAIRE, Manuel suisse d'audit, n° IV.2.10.1 p. 158).

Lors de leur première comptabilisation, les stocks peuvent être portés au bilan au maximum à leur coût d'acquisition ou à leur coût de revient. En cas de comptabilisation au coût de revient, sont compris, en plus du prix d'acquisition des matières premières ainsi que des pièces achetées, les frais généraux de matières, les salaires directs et les frais généraux de fabrication. Pour les fabrications unitaires sur la base de commandes fermes et, dans des cas exceptionnels, les produits en cours de fabrication pratiquement terminés, il est admis d'incorporer tous les frais encourus directement imputables, y compris ceux déjà engagés pour ces ventes. Ceux-ci sont supportés non pas à la fin mais au début de l'activité de production, et peuvent, de ce fait être considérés comme faisant partie des coûts de fabrication (Manuel suisse d'audit, n° IV.2.10.3.2 p. 162).

En ce qui concerne les cas de fabrication de longue durée, il existe un conflit d'intérêts entre le principe de réalisation qui, dans son interprétation logique, ne permet la réalisation du bénéfice qu'après la fin du processus de fabrication, et le principe légal d'une évaluation aussi fiable que possible de la situation économique. Le Code des Obligations ne prend pas position sur la question de la réalisation du bénéfice dans ce cas de figure. Dans la pratique suisse en matière d'établissement des comptes, il s'est formé un droit d'option: le bénéfice peut être comptabilisé, soit par parties en fonction de l'avancement du projet, soit dans sa totalité à la fin de l'exécution. Une perte prévisible doit dans tous les cas être immédiatement provisionnée dans son intégralité (Manuel suisse d'audit, n° IV.2.10.3.6 p. 162).

Lorsque l'entreprise a déjà reçu des paiements de l'autre partie pour des éléments de stock (acomptes ou paiement de factures partielles), deux modes de présentation sont possibles: les acomptes peuvent figurer au passif (présentation brute) ou être déduits du poste de l'actif (par exemple, travaux en cours) concerné (présentation nette; Manuel suisse d'audit, n° IV.2.10.4 p. 170).

3.

3.1. En l'espèce, il ressort des extraits de comptes produits le 17 janvier 2024 (pièce 3 SCC), ainsi que des détails du compte "Immeuble M. _____" inscrit à l'actif du bilan produits le 21 février 2024 (pièce 5 SCC) que, pour l'année 2021, les coûts de construction ont été enregistrés sur le compte actif de stock "Immeuble M. _____" (n° 1212) de deux manières différentes. Pour une première partie, les opérations ont eu comme contrepartie le compte "Banque" (n° 1020) figurant à l'actif du bilan. C'est par exemple le cas des opérations intervenues les 2 et 3 septembre 2021 (pièce 5 SCC). Toutefois, au vu de leur descriptif, dans leur majeure partie, les opérations portant sur des coûts de construction ont été d'abord inscrites sur un compte de charges libellé "Frais entretien P. _____" (n° 4000.13) avant d'être extournées au profit du compte de stock en date du 31 décembre 2021 (opération n° 970). S'agissant plus particulièrement des opérations inscrites sur

le compte "Frais entretien P. _____", les contreparties comptables sont le compte "R. _____ Miroir ttt Créd. Const.M. _____" inscrit au passif du bilan (n° 2400) comme pour l'opération n° 572 du 23 avril 2021, ou à nouveau le compte "Banque" comme pour l'opération n° 357 du 2 septembre 2021.

Il en résulte que tous les coûts de construction inscrits sur le compte "Immeuble M. _____" font intervenir, soit directement, soit indirectement par le biais de l'extourne opérée le 31 décembre 2021 sur le compte "Frais entretien P. _____", le compte "Banque" ou le compte "R. _____ Miroir ttt Créd. Const. M. _____".

S'agissant des acomptes versés par les acquéreurs, leur versement a eu lieu sur le compte "R. _____ Miroir ttt Créd. Const. M. _____". Comptablement, les acomptes font intervenir comme contrepartie trois comptes inscrits au passif du bilan (n°s 2021, 2022 et 2023).

Selon l'usage commercial, la présentation des comptes adoptée par la recourante pour l' "Immeuble M. _____" est admissible sur son principe et correspond à une comptabilisation d'un actif selon son coût de revient. En effet, dans une société réalisant une promotion immobilière, les terrains à bâtir peuvent être assimilés à la matière première et les coûts de construction aux frais généraux de fabrication. En outre, bien que la majeure partie des coûts de construction réglés en 2021 aient été enregistrés sur un compte de charges, les écritures correspondantes ont été corrigées par l'extourne opérée à la fin de l'exercice comptable, ce qui a réintégré l'ensemble des coûts de construction au compte de stock. Il en va de même pour les acomptes, la recourante ayant choisi une présentation brute de leur versement.

En revanche, au moment du transfert de propriété, une écriture comptable aurait dû être passée pour tenir compte de la diminution du stock, les lots n°s RF eee, fff et ggg n'appartenant plus au patrimoine de la recourante. Cette écriture aurait fait intervenir un compte de perte/produit sur vente tout en tenant compte des acomptes perçus pour dégager le bénéfice ou la perte lors de la vente de chaque lot. Par ailleurs, à compter du transfert de propriété, l'activité de construction dirigée par la recourante constitue une prestation de service en faveur des nouveaux propriétaires des lots qui aurait dû être enregistrée comme telle dans la comptabilité de la recourante.

Il découle de ce qui précède que la manière de comptabiliser les coûts de construction de la recourante s'écarte des règles comptables et camoufle le résultat. Sur le principe, le SCC était donc fondé à retenir que la comptabilité de la recourante ne permet pas de dégager, année après année, le bénéfice net de la contribuable. Une reprise fiscale était nécessaire pour corriger les comptes de la recourante et établir son bénéfice.

3.2. Selon l'annexe à l'avis de taxation du 24 mai 2023 (pièce 6 SCC), le SCC a calculé la reprise au bénéfice imposable 2021 de la manière suivante.

Pour établir les coûts de construction, le solde du compte de stock "Immeuble M. _____" au 31 décembre 2021 figurant à l'actif du bilan a été pris comme référence. Il s'élève à CHF 1'901'692.85. Le SCC a ensuite ajouté la somme de CHF 33'000.- pour rectifier une erreur comptable, ce qui a porté le total des coûts de construction retenus à CHF 1'943'692.85. Ceux-ci ont ensuite été ventilés entre les lots selon les millièmes inscrits au registre foncier. Par conséquent, les coûts afférents au lot n° eee ont été arrêtés à CHF 208'946.83 (1'943'692 x 108‰), ceux du lot n° fff à CHF 439'175.28 (1'943'692 x 227‰), ceux du lot n° ggg à CHF 417'893.66 (1'943'692 x 216‰) et ceux du lot n° hhh à CHF 868'677.09 (1'943'692 x 449‰). Comme le lot n° hhh demeurait

propriété de la recourante, seuls les coûts afférents aux lots vendus ont été retenus, soit CHF 1'066'016.- (208'947 + 439'175 + 417'894).

S'agissant des recettes, le SCC a retenu l'ensemble du prix de vente ressortant des actes notariés, soit un total de CHF 1'576'000.- (305'000 + 604'000 + 667'000).

En soustrayant aux prix de vente des lots vendus les coûts de construction y afférents, le SCC a arrêté la reprise à CHF 509'984.- (1'576'000 – 1'066'016).

3.3. La méthode de calcul utilisée par le SCC pour arrêter la reprise est problématique à plusieurs titres.

En premier lieu, le SCC ne procède pas à une analyse de l'exigibilité des créances. Il ressort certes des actes notariés qu'une partie du prix de vente global était immédiatement exigible, à savoir le prix du terrain et le prix des travaux déjà réalisés. En revanche, le solde du prix de vente était dû selon les échéances prévues dans des contrats d'entreprise qui ne figurent pas au dossier. Comme le chantier semble avoir connu divers problèmes et retards, l'on ne peut exclure que les dernières tranches du prix de vente ne soient pas encore exigibles. C'est d'autant plus vrai qu'en l'espèce, aucun des acheteurs n'a payé l'entier du prix de vente mentionné dans l'acte notarié le concernant. Dès lors que le bénéfice imposable doit se calculer sur la base des créances exigibles, il n'est pas admissible de tenir compte de l'entier du prix de vente des trois actes notariés, sans avoir établi s'il est exigible et à quelle date l'exigibilité est advenue.

En second lieu, la méthode retenue par le SCC rompt avec le principe de périodicité de l'impôt sur le revenu. Les ventes immobilières ont en effet eu lieu le 30 janvier 2019, le 21 mars 2019 et le 24 juin 2020 et le prix de vente afférent au terrain et aux travaux déjà réalisés était immédiatement exigible. La recourante a ainsi acquis une créance ferme le jour de la vente et aurait dû la comptabiliser comme telle. Le SCC devait donc traiter chaque année séparément en prenant en considération le solde du compte de stock "Immeuble M. _____" au 31 décembre 2019 et au 31 décembre 2020 ainsi que le versement d'une partie du prix de vente par les acheteurs pour les années correspondantes.

En troisième lieu, le SCC ne prend pas en compte l'ensemble des coûts de construction, mais seulement ceux afférents aux lots vendus. Toutefois, cette manière de faire exclut les charges de construction effectivement payées par la recourante pour le lot n° hhh qui demeurait sa propriété. Il importe peu que le dernier lot n'ait pas été vendu, car la recourante a engagé des frais pour la construction des quatre lots et non de trois. De plus, cette manière de procéder gonfle artificiellement le bénéfice, car l'ensemble du prix de vente est pris en considération alors que seule une partie des charges est retenue en parallèle.

3.4. Au vu de ce qui précède, la cause doit être renvoyée au SCC pour complément d'instruction. Il devra en effet requérir de la recourante la production des trois contrats d'entreprise auxquels renvoient les actes notariés. Sur cette base, il établira la date de l'exigibilité de chaque tranche du prix de vente pour la partie afférente au contrat d'entreprise. Il tiendra ensuite compte de l'ensemble des coûts de construction, y compris ceux relatifs au lot demeuré propriété de la recourante. Il procédera enfin à un nouveau calcul du bénéfice net de la recourante pour l'année 2021.

Le recours est ainsi admis dans ce sens sur ce point.

4.

La recourante conteste également la dissolution d'une provision de CHF 200'000.- opérée par le SCC.

4.1. Pour être admise en droit fiscal, une provision doit avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul. Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultats, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial. La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêt TF 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.1).

Les provisions pour les engagements ("Verpflichtungen") de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD sont autorisées pour les engagements existant au cours de l'exercice et dont le montant n'est pas encore déterminé. Sont en particulier visés par cette disposition les engagements incertains ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours. Ceux-ci doivent pour le surplus reposer sur un contrat ou sur une loi. L'art. 63 al. 1 let. a LIFD couvre également les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable. En outre et selon la jurisprudence, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent des réserves. En tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêt TF 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.2).

L'art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et qui ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même; des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent. Le droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. La constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause ("durant l'exercice"; "nel corso dell' esercizio"; "die im Geschäftsjahr bestehen") (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1).

Selon l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

4.2. En l'espèce, selon les comptes 2021 de la recourante, la provision de CHF 200'000.- est intitulée "Provision Problème phonique Q._____". Au dossier ne figure toutefois aucune pièce justificative prouvant l'existence de ce défaut d'isolation phonique, malgré la demande en ce sens du SCC (pièce 4 SCC). Dans sa réponse du 21 février 2023, la recourante a changé la justification de cette provision, indiquant désormais que cette provision portait sur des travaux à faire en lien avec une route de passage et que divers défauts devaient être corrigées (pièce 5 SCC ad réponse n° 4). Là encore, aucune pièce justificative n'a été produite.

En outre, dans sa réclamation du 23 juin 2023 (pièce 7 SCC), la recourante précise que la provision de CHF 200'000.- a été constituée en vue de la construction d'une route de servitude et d'aménagements futurs qui ne doivent pas être réalisés avant 2024. Le SCC doit donc être suivi quand il affirme que la justification de la provision était évolutive. En définitive, ni la première ni la seconde explication avancée par la recourante n'a fait l'objet de pièce justificative. L'utilité de la provision de CHF 200'000.- n'a ainsi pas été prouvée par la recourante. Par ailleurs, même à retenir les explications avancées au sujet de la route à construire, la provision serait faite en prévision de charges futures, ce qui est inadmissible d'un point de vue fiscal.

Le SCC a donc ajouté à juste titre la provision de CHF 200'000.- au bénéfice imposable. Sur ce point, le grief de la recourante doit être écarté et la décision attaquée confirmée.

Impôt cantonal (604 2024 27)

5.

5.1. Les art. 100 et 105 LICD ont la même teneur que les art. 57, 58 et 63 LIFD. Par conséquent, la solution retenue pour l'impôt fédéral direct peut donc être reprise pour l'impôt cantonal sur le bénéfice.

5.2. L'art. 115 LICD dispose que l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre. Selon l'art. 116 al. 1 LICD, le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés.

5.3. En l'espèce, la dissolution de la provision de CHF 200'000.- entraîne une augmentation du bénéfice imposé dans la même mesure. Le SCC était donc fondé à reprendre ce montant lors du calcul de l'impôt cantonal sur le capital. En revanche, dans la mesure où la reprise concernant la promotion immobilière de D._____ doit être annulée et la cause renvoyée au SCC pour instruction complémentaire et nouvelle décision, l'impôt sur le capital ne peut pas encore être déterminé, ce qui conduit également à l'annulation de la décision attaquée sur ce point.

Frais

6.

6.1. Les frais de procédure sont arrêtés à CHF 3'000.- (art. 1 al. 1 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités de la juridiction administrative, RSF 150.12).

La recourante obtient partiellement gain de cause sur le cœur du litige qui portait sur la reprise d'un montant CHF 509'824.- au bénéfice s'agissant de l'impôt fédéral direct et au bénéfice et au capital s'agissant de l'impôt cantonal, mais succombe sur la question de la reprise de la provision de CHF 200'000.-. Les frais de procédure seront par conséquent mis à sa charge à hauteur de CHF 1'000.-. Le solde de l'avance de frais versée par la recourante lui sera restitué. En outre, le solde des frais de procédure ne sera pas prélevé, le SCC n'en payant pas (art. 133 CPJA).

6.2. Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité de partie à la recourante qui n'était pas représentée et qui n'en a pas requis (art. 137 al. 2 *a contrario* CPJA).

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2024 26)

I. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 19 janvier 2024 est annulée en ce qu'elle retient une reprise au bénéfice imposable de CHF 509'824.- au titre de la promotion immobilière à D._____ et confirmée en ce qu'elle retient une reprise au bénéfice imposable de CHF 200'000.- en raison de la dissolution de la provision "Provision Problème phonique Q._____".

La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Impôt cantonal (604 2024 27)

II. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 19 janvier 2024 est annulée en ce qu'elle retient une reprise au bénéfice et au capital imposables de CHF 509'824.- au titre de la promotion immobilière à D._____ et confirmée en ce qu'elle retient une reprise au bénéfice et au capital imposables de CHF 200'000.- en raison de la dissolution de la provision "Provision Problème phonique Q._____".

La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Frais

III. Les frais de procédure sont mis à la charge de A._____ Sàrl à hauteur de CHF 1'000.-. Le solde de CHF 2'000.- de l'avance de frais versée lui est restitué.

IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

V. Notification.

Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 20 août 2024/pta

Le Président

Le Greffier