

F1 24 27 (CCR 2022/25)

**ARRÊT DU 12 JUILLET 2024**

**Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Christian Salamin, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

**en la cause**

X \_\_\_\_\_ **SÀRL**, recourante, représentée par Y \_\_\_\_\_ SA,

**contre**

**COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES**, autorité  
attaquée

(Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, période fiscale 2020)

recours contre la décision sur réclamation du 28 avril 2022

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ Sàrl, de siège à A \_\_\_\_\_, a été fondée le 5 novembre 2014. Elle a pour but l'exploitation de tous établissements publics, tels que cafés, restaurants, bars, etc.

**B.** Le 23 juin 2020, la société a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2019. Les frais de véhicule portés en charge s'élevaient à 18'109 francs.

En mars 2021, par décision de taxation relative à cette période fiscale, le Service cantonal des contributions (SCC) a limité les frais de véhicule à un montant forfaitaire.

Le 5 octobre 2021, la société a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2020, accompagnée des comptes de l'année considérée. Les frais de véhicules portés en charge s'élevaient à 20'350 francs. Le bénéfice déclaré se montait à 200'988 francs.

Par nouvelle décision du 8 octobre 2021 relative à la période fiscale 2019, le SCC a, à la suite d'une réclamation formée par X \_\_\_\_\_, accepté la déduction des frais de véhicule pour un montant de 9400 francs.

**C.** Le 22 novembre 2021, X \_\_\_\_\_ Sàrl a déposé une nouvelle déclaration d'impôt pour la période 2020, accompagnée de nouveaux comptes. Les frais de véhicule comptabilisés s'élevaient à 9305 francs. Le bénéfice déclaré se montait à 211'988 francs.

Par décision du 26 novembre 2021, le SCC a procédé à la taxation ordinaire de la société pour la période fiscale 2020, en se fondant sur la déclaration d'impôt et les comptes déposés le 5 octobre 2021. Il a opéré une reprise de 10'800 fr. sur les frais de véhicule, indiquant que leur montant était limité à 9400 francs. Le bénéfice imposable a été arrêté à 211'788 francs.

Le 6 décembre 2021, la société a formé réclamation contre cette décision. Elle a requis la prise en compte des états financiers déposés le 22 novembre 2021, au motif qu'ils avaient été corrigés sur la base de la décision sur réclamation rendue pour la période fiscale 2019.

Le 23 février 2022, le SCC a indiqué à X \_\_\_\_\_ Sàrl que les nouveaux états financiers ne pouvaient pas être pris en compte, puisqu'ils consistaient en une modification de bilan qui ne pouvait être effectuée qu'avant le dépôt de la déclaration

d'impôt. Seule la correction d'un bilan contraire au droit commercial pouvait être prise en considération avant l'entrée en force de la taxation. La décision du 26 novembre 2021 ne pouvait donc pas être modifiée sur la base des nouveaux comptes, car la déclaration d'impôt avait été déposée le 5 octobre 2021.

Le 17 mars 2022, X \_\_\_\_\_ Sàrl a déclaré maintenir sa réclamation, expliquant que la première version des comptes avait été déposée sans tenir compte des parts privées suffisantes calculées lors de la taxation pour la période fiscale 2019. De nouveaux comptes avaient été déposés de bonne foi en novembre 2021, en intégrant ce nouveau calcul.

**D.** Par décision du 28 avril 2022, la Commission d'impôts des personnes morales (CIPM) a rejeté la réclamation. Elle a considéré que les comptes pertinents pour la taxation de la période 2020 avaient été déposés le 5 octobre 2021, alors que la problématique des frais de véhicule pour la période précédente était déjà connue. En outre, la société disposait d'un délai au 31 octobre 2021 pour déposer sa déclaration d'impôt 2020. Une modification ultérieure des comptes était exclue en vertu de la jurisprudence relative à l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, selon laquelle les modifications de bilan n'étaient possibles que jusqu'au dépôt de la déclaration d'impôt, à moins que le contribuable ne se soit mépris de manière excusable sur les conséquences fiscales de certaines comptabilisations, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

**E.** Le 23 mai 2022, X \_\_\_\_\_ Sàrl a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à ce que les comptes 2019/2020 déposés le 22 novembre 2021 soient déclarés recevables. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le SCC s'est déterminé le 29 août 2022, concluant au rejet du recours. Il a relevé que les comptes déposés le 5 octobre 2021 n'étaient pas affectés d'une erreur excusable au sens de la jurisprudence. La recourante avait comptabilisé des frais qui n'étaient pas justifiés par l'usage commercial, puis avait modifié sa comptabilité consécutivement aux corrections apportées par le fisc dans la procédure de taxation de la période 2019. Un tel procédé était justement prohibé par la jurisprudence.

Le 31 août 2022, cette écriture a été transmise à la recourante, qui n'a pas déposé d'observations complémentaires.

Le 13 octobre 2022, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, elle a informé la recourante de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

**F.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé la recourante que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Le 13 juin 2024, le président de la Cour de céans a, dans le cadre d'un complément d'instruction, invité le SCC à verser au dossier les décisions de taxation relatives à la période fiscale 2019. Le service a produit ces pièces le 18 juin 2024.

## **Considérant en droit**

### *I. Procédure*

#### **1.**

**1.1** Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 23 mai 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

**1.2** Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

**2.** La recourante a agi en temps utile et dans les formes requises auprès de l'autorité compétente (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF). Son recours est de ce point de vue recevable. L'on peut toutefois s'interroger sur sa qualité pour recourir sous l'angle de son intérêt à l'admission du recours. En effet, le bénéfice imposable arrêté dans la

décision attaquée (211'788 fr.) est inférieur à celui indiqué par la recourante dans sa seconde déclaration d'impôt du 22 novembre 2021 (211'988 fr.), dont elle réclame la prise en compte. En outre, le fisc a arrêté les frais de véhicule déductibles à un montant légèrement supérieur (9400 fr.) à celui déclaré par la recourante dans ses nouveaux comptes (9305 fr.). Il est donc douteux que l'admission du recours procurerait un avantage à la recourante (cf. art. 80 al. 1 let. a, 44 al. 1 let. a LPJA, applicables par le renvoi de l'art. 150 al. 3 LF ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_416/2023 du 16 mai 2024 consid. 2.3.1). La question peut toutefois être laissée ouverte, le recours se révélant de toute manière infondé.

## *II. Impôt fédéral direct*

**3.** La recourante réclame la prise en compte des états financiers déposés le 22 novembre 2021, invoquant une violation de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD.

**3.1** Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (« 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 prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 6.2). Selon ce principe, le contribuable est lié par la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de comptes régulièrement établis (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_911/2013 et 2C\_912/2013 du 26 août 2014 consid. 6.1.1).

Si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan (« Bilanzberichtigung ») est possible jusqu'à l'entrée en force de la décision de taxation (ATF 141 II 83 consid. 3.3). En revanche, une simple modification de bilan (« Bilanzänderung »), qui intervient dans le cadre du pouvoir d'appréciation du contribuable et par laquelle une valeur du bilan conforme au droit commercial est remplacée par une autre valeur, également conforme au droit commercial, n'est possible que jusqu'au dépôt de la déclaration d'impôt (ATF 141 II 83 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_911/2013 et 2C\_912/2013 précité consid. 6.1.2 ; YERSIN, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences

fiscales, RDAF 1977 p. 371 ss, p. 378). Une modification de bilan au cours de la procédure de taxation ne peut en principe être effectuée que s'il apparaît que le contribuable s'est mépris, de manière excusable, sur les conséquences fiscales de certaines comptabilisations (ATF 141 II 83 consid. 3.4). En revanche, sont généralement exclues les modifications de bilan par lesquelles des changements de valeur sont effectués pour compenser les corrections apportées par le fisc dans la procédure de taxation ou qui sont effectuées uniquement pour des raisons d'économie d'impôt (*ibidem*).

**3.2** En l'espèce, la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2020 a été déposée le 5 octobre 2021. Les états financiers dont la recourante réclame la prise en compte, datés du 22 novembre 2021, sont postérieurs à ce dépôt. La modification apportée consistait à réduire les frais de véhicule portés en charge – de 20'350 fr. à 9305 fr. – en raison des corrections apportées par le fisc à la taxation de la période fiscale 2019. Une telle opération ne constituait ainsi pas une correction de bilan qui aurait été admissible jusqu'à l'entrée en force de la décision de taxation. Il s'agissait, au contraire, d'une simple modification des comptes qui devait, pour pouvoir être prise en compte, être effectuée au plus tard jusqu'au dépôt de la déclaration d'impôt. Le fait que la recourante ait reçu la nouvelle décision de taxation de la période fiscale 2019, datée du 8 octobre 2021, postérieurement au dépôt de la déclaration d'impôt 2020, n'y change rien. En effet, les frais de véhicule de 20'350 fr. initialement portés en charge ne résultaient nullement d'une erreur excusable au sens de la jurisprudence précitée. Il s'agissait de frais non justifiés par l'usage commercial, que la recourante a réduits à la suite des corrections apportées par le fisc à la taxation de la période fiscale précédente, ainsi que l'a relevé à bon droit l'autorité intimée. L'on observe au demeurant que la reprise sur les frais de véhicule opérée le 26 novembre 2021 a de toute manière eu pour conséquence que le bénéfice imposable a été arrêté pratiquement au même montant que celui déclaré par la recourante dans sa seconde déclaration d'impôt du 22 novembre 2021. L'on peine ainsi à saisir les avantages que celle-ci espère obtenir en réclamant qu'une nouvelle décision de taxation soit rendue sur la base de sa seconde déclaration d'impôt. En définitive, c'est à bon droit que l'autorité intimée a refusé la prise en compte des états financiers du 22 novembre 2021. Le recours doit donc être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**4.** La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct au sujet du principe de l'autorité du bilan commercial est également pertinente en ce qui concerne les impôts

cantonaux et communaux, puisque l'art. 24 al. 1 LHID, repris à l'art. 81 al. 1 LF, correspond à l'art. 58 al. 1 LIFD (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_911/2013 et 2C\_912/2013 précité consid. 7). Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

5. Partant, le recours doit aussi être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

#### *IV. Conclusion, frais et dépens*

6. Les conclusions qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

7. Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 *a contrario* PA, art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

### **Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais, par 1200 fr., sont mis à la charge de X \_\_\_\_\_ Sàrl, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Y \_\_\_\_\_ SA, à A \_\_\_\_\_, pour la recourante, à la Commission cantonale d'impôts des personnes morales, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 12 juillet 2024