

F1 24 75 (CCR 2023/40)

ARRÊT DU 7 AOÛT 2024

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

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

en la cause

X _____, Y _____ SA, recourante, représentée par Maître Dominique Morand, avocat, Oberson Abels SA, 1951 Sion

contre

COMMISSION D'IMPÔT DES PERSONNES MORALES, autorité attaquée

(imposition pour les périodes fiscales 2016 à 2019)

recours contre la décision sur réclamation du 13 avril 2023

Faits

A. X _____, Y _____ SA, actuellement de siège à A _____, a pour but [.....]. Durant les périodes fiscales 2016 à 2019, son siège se situait à B _____ et son but constituait en [.....].

Jusqu'à la fin de l'année 2019, le capital-actions de la société était détenu en totalité par X _____, qui en est le président. Sa femme C _____ est inscrite en tant qu'administratrice, au même titre que leur fils D _____ (depuis 2022). Au 31 décembre 2022, ce dernier était actionnaire unique de la société.

B. En octobre 2021, la société a fait l'objet d'un contrôle par l'Inspectorat fiscal du Service cantonal des contributions (SCC) portant sur les périodes 2016 à 2019. Le rapport d'expertise du 10 novembre 2022 proposait notamment les reprises suivantes (en francs) :

	2016	2017	2018	2019
a) Frais privés – prélèvements cash passés en charges (PAA)	3600	14'000		
b) Encaissements non comptabilisés (PAA) Débiteurs non comptabilisés	67'427	5396	1636	8839 80'512
c) Frais privés – amortissement sur Porsche (PAA) Aliénation d'un véhicule non déclarée (PAA)				83'101 33'000
d) Frais privés – frais d'écolage d'un proche de l'actionnaire (PAA)	24'500			
e) Frais privés – loyers à E _____ (PAA)	32'070	29'430	32'944	5938
f) Part privée aux frais de véhicule (PAA)	15'000	15'000	30'000	30'000
g) Frais privés – honoraires achat halle privée		10'632		
h) Forfait non justifié (PAA)		12'000	12'000	12'000
i) Prêt à un tiers passé en charge				9285
j) Pièces non remises	17'900	15'700	11'900	15'700

Ces reprises étaient notamment fondées sur les motifs suivants :

a) Concernant les prélèvements en espèces passés en charge, le contrôle avait permis d'identifier que des retraits avaient été effectués par chèques d'un compte postal. Aucune documentation justifiant ces charges n'avait été trouvée, hormis une note manuscrite intitulée « Charges Halle » sur un avis postal. Une telle manière de procéder contrevenait aux prescriptions de l'art. 957a al. 2 ch. 2 CO, de sorte que les prélèvements concernés devaient être qualifiés de charges non justifiées par l'usage commercial.

b) S'agissant des encaissements non comptabilisés, il résultait du contrôle que le montant des débiteurs portés en comptabilité était « netté » et s'obtenait par le total des débiteurs, diminué des avances ou des montants qui seraient dus envers ceux-ci, et des débiteurs douteux. Toutefois, les débiteurs négatifs ne devaient pas être portés en diminution du chiffre d'affaires lors du bouclage. Les montants y relatifs s'apparentaient ainsi à des encaissements non comptabilisés en chiffre d'affaires. En effet, certains montants étaient dus depuis plusieurs années et n'étaient pas utilisés lors de l'émission de nouvelles factures. Il pouvait s'agir d'encaissements pour lesquels les factures avaient été annulées par la suite et n'étaient donc pas comprises dans le chiffre d'affaires. Il y avait donc lieu de reprendre l'ensemble des débiteurs négatifs pour la période 2016, puis les variations constatées pour les périodes 2017 à 2019.

S'agissant des débiteurs non comptabilisés en 2019, une insuffisance avait été constatée sur la base des informations suivantes (en francs) :

Détail	2019
Débiteurs en compta	715'451
Débiteurs ouverts selon listing	894'937
Débiteurs douteux – provisionnés à 100%	98'974
Manco de débiteurs – Reprise CAF manquant	80'512

c) Concernant l'amortissement d'une Porsche GT3, X _____ avait acheté une voiture de cette marque en 2019 pour 178'200 fr., achat qui avait fait l'objet d'un amortissement immédiat de 83'101 fr. dans les comptes de la société. Le véhicule avait été immatriculé à E _____, canton de résidence de l'actionnaire, de sorte que la dépense devait être qualifiée de privée. L'amortissement immédiat constituait ainsi une prestation appréciable en argent faite à l'actionnaire. En outre, une partie du prix de vente, soit 33'000 fr., avait été payée par la reprise d'une voiture BMW immatriculée au

nom de la société. Cette dernière avait donc remis en paiement un véhicule commercial pour un investissement privé, ce qui devait être considéré comme une prestation appréciable en argent faite à l'actionnaire.

d) Parmi les charges de personnel non admises figuraient notamment des frais d'écolage de D _____ payés par la société en 2016, un paiement intitulé « remboursement de frais form. F _____ » de 2570 fr. 50 et deux comptabilisations totalisant 1853 fr. intitulées « G _____ » (p. 652 ss du dossier du SCC).

e) Les frais de loyers faisaient référence à des montants annuels de 30'000 fr. et des charges de PPE versés à l'actionnaire pour la location d'un appartement de 3,5 pièces à H _____ (E _____), qui était son lieu de résidence principale. Selon une attestation signée le 30 avril 2021 par I _____, un employé de la société fonctionnant comme monteur, celui-ci occupait cet appartement entre 3 et 4 jours par semaine. Il paraissait toutefois surprenant que X _____ et son épouse partagent leur domicile à une telle fréquence avec un employé. Dès lors, l'utilisation d'une pièce comme bureau de travail à raison de 3000 fr. par année était acceptée, le solde devant être repris :

	2016	2017	2018	2019
Loyer	30'000	30'000	30'000	0
Charges PPE	5070	2430	5944	8938
Loyer accepté	3000	3000	3000	3000
Reprise	32'070	29'430	32'944	5938

f) La société comptait au nombre des véhicules immatriculés à son nom trois BMW, une Porsche, une Volvo et une Mercedes-Benz. Les périodes fiscales 2016 et 2017 comptabilisaient une part privée de 15'000 fr., alors que les exercices 2018 et 2019 n'en faisaient aucune mention. Compte tenu du nombre et du type de véhicules pouvant être utilisés par les administrateurs-salariés, la part privée devait être fixée à 30'000 fr. par année. Ainsi, la reprise était arrêtée à ce montant pour les exercices 2018 et 2019, et à 15'000 fr. pour les deux exercices précédents, au vu des montants déjà comptabilisés.

g) Des frais de notaire avaient été comptabilisés en 2017 pour l'achat d'une halle pour X _____. Il s'agissait donc de charges non justifiées commercialement.

h) La société avait comptabilisé un montant annuel de 12'000 fr. au titre des frais forfaitaires de représentation payés à X _____. Toutefois, les forfaits ne pouvaient

être accordés au personnel dirigeant qu'afin de couvrir des dépenses inférieures à 50 fr. et pour un montant limité à 5% de leur salaire ordinaire brut. Le forfait comptabilisé par la société n'était pas justifié commercialement, puisque des dépenses inférieures à 50 fr. étaient déjà comptabilisées.

i) La société avait comptabilisé comme charge une somme prêtée à un tiers avec intérêt à 2%, remboursable d'ici au 26 juin 2022. Il ne s'agissait dès lors pas d'une charge justifiée par l'usage commercial.

j) L'analyse des enregistrements comptables avait permis d'identifier des charges qui n'étaient pas suffisamment documentées. Parmi le montant arrêté à 17'900 fr. pour la période 2016 figurait une écriture libellée « heures J _____ », correspondant à un montant de 675 fr. qui avait fait l'objet d'un retrait à la poste en vue d'un paiement en espèces. Son bénéficiaire n'était toutefois pas identifiable (p. 97 du dossier du SCC). Y figuraient également les frais d'électricité de l'appartement de E _____ pour les périodes 2016 à 2019 (allant de 215 fr. à 277 fr.) et les frais de ménage de cet appartement pour 2856 fr. en 2019 (p. 97 du dossier du SCC).

C. Par décisions du 11 novembre 2022, le SCC a taxé définitivement X _____, Y _____ SA pour les périodes fiscales 2016 à 2019, procédant notamment aux reprises figurant dans le rapport précité.

Le 12 décembre 2022, la société a formé réclamation contre ces décisions. Elle a en préambule indiqué qu'une grande partie de son chiffre d'affaires était réalisé en Suisse alémanique et que les époux X _____ et C _____ étaient domiciliés à E _____ entre 2016 et 2019. Les reprises précitées étaient contestées pour les motifs suivants :

a) Les prélèvements sur le compte postal étaient liés aux malversations commises par un ancien employé, K _____, contre lequel une plainte pénale avait été déposée. Ce dernier avait acheté des timbres au moyen de ces retraits, qu'il avait ensuite revendus personnellement à son profit. Il était curieux de considérer que les actionnaires de la société avaient procédé à de tels prélèvements sans justification.

b) S'agissant des encaissements et débiteurs non comptabilisés, la société était dans l'attente d'éclaircissements de la part de sa fiduciaire. Dans tous les cas, si une reprise devait être confirmée, elle ne pouvait en aucun cas être considérée comme une prestation appréciable en argent faite aux actionnaires.

c) Concernant l'achat de la Porsche GT3, il s'agissait d'une contre-affaire avec le vendeur (le « L _____ » à M _____) pour la construction d'un nouveau garage en 2016. Les travaux y relatifs avaient généré un chiffre d'affaires important pour la société. Nonobstant le fait que le véhicule était immatriculé à E _____ au nom de X _____, il appartenait bien à la société. En outre, ses actionnaires, et notamment X _____, disposaient d'autres véhicules à titre personnel. La question de la détention de plusieurs véhicules par la société comme contre-affaires avait déjà été discutée avec l'autorité fiscale, conformément à diverses correspondances adressées au fisc dans le cadre du dernier contrôle opéré en 2012. Le groupe N _____ exigeait par exemple également l'achat de véhicules dans une certaine proportion pour conclure des affaires avec la société, conformément à un échange de courriels datant de novembre 2016. En outre, le véhicule BMW qui avait permis de financer en partie l'achat de la Porsche résultait également d'une contre-affaire avec le garage O _____ à P _____ (Q _____), avec lequel la société avait réalisé un chiffre d'affaires de 244'000 francs. La société a encore mentionné quatre autres cas d'acquisitions de véhicules dans la même configuration avec des partenaires différents.

d) Concernant les frais d'écolage de D _____, sa formation effectuée en emploi était justifiée commercialement. Il s'agissait d'une formation en gestion d'entreprise, utile pour la société. D'ailleurs, l'intéressé avait par la suite repris la responsabilité de toute son activité administrative.

e) L'appartement de E _____ était un 4 pièces avec trois chambres distinctes et disposait notamment d'une terrasse et de deux places de parc. Il était occupé par les monteurs lorsqu'ils se rendaient en Suisse alémanique pour leur activité. La société a produit à cet égard une nouvelle attestation signée le 25 novembre 2022 par I _____, qui déclarait que lui-même et d'autres monteurs résidaient fréquemment dans cet appartement lorsqu'ils se déplaçaient en Suisse alémanique pour le montage des réseaux d'air comprimé. La société précisait qu'il était aisé pour les époux X _____ et C _____ de cohabiter avec un employé au vu du nombre de chambres dont l'appartement disposait. Cette manière de faire lui avait au demeurant permis de réaliser des économies, dans la mesure où les frais d'hébergement dans un hôtel se seraient vraisemblablement montés à 43'200 fr. par an, au lieu des 30'000 fr. payés à X _____. La société a également fait valoir que le loyer du marché pour un appartement de ce type était supérieur à 3000 fr. par mois, se prévalant à cet égard d'une annonce pour la location d'un appartement de 5,5 pièces à H _____, sans terrasse ni place de parc, pour 2950 fr. par mois.

f) S'agissant des parts privées aux frais de véhicules, les actionnaires disposaient déjà de plusieurs véhicules privés immatriculés en leur noms (notamment deux Porsche, une Bentley, une Ferrari, deux Ford et une Lamborghini). Ils ne pouvaient utiliser en même temps des voitures avec plaques interchangeables. Les véhicules en question étaient également utilisés par les représentants de la société en fonction des régions où ils devaient se rendre.

g) La reprise relative aux honoraires liés à l'achat d'une halle pour X _____ était acceptée.

h) Les frais forfaitaires annuels de 12'000 fr. de X _____ devaient être confirmés, compte tenu de son rôle de représentation très important dans la société.

i) La reprise liée au prêt accordé à un tiers passé en charge était acceptée.

Entre le 15 décembre 2022 et le 6 mars 2023, des échanges de correspondance ont eu lieu entre le SCC et la société, lors desquels celle-ci a produit divers documents requis par le service :

- S'agissant des prélèvements en espèces sur le compte postal, elle a produit un document de la Poste datant de 2012 et attestant que K _____ était au bénéfice d'une procuration. Elle a également fourni plusieurs quittances liées à des achats de timbres en 2017, desquels il ressortait, selon elle, au vu des montants importants y relatifs (2590 fr., 925 fr., 2000 fr., 700 fr. et 970 fr.), qu'une partie des prélèvements n'avait, en réalité, pas été utilisée pour de tels achats, mais pour les besoins privés de l'employé. Le SCC avait également prié la société de produire les avis de retraits postaux signés par la personne qui y avait procédé, en vain.

- Concernant l'acquisition de la Porsche GT3, la société a produit le contrat d'achat du 18 juin 2019 conclu au nom de X _____. Elle a également remis une annonce censée refléter le prix de vente de ce véhicule sur le marché de l'occasion, estimé à plus de 209'890 fr., ainsi qu'une liste attestant le chiffre d'affaires réalisé avec le vendeur entre 2012 et 2022, qui s'élevait à 250'000 francs.

- Concernant les charges de personnel, la société a produit des rappels de factures datant de 2016 – consécutifs à des factures préalables de 2014 – adressés par l'école R _____ SA aux époux X _____ et C _____ concernant les frais d'écolage de leur fils, ainsi que des factures de l'école S _____ pour des cours d'anglais suivis par ce dernier en 2016. La société a en outre remis les certificats et

diplômes de commerce et de langues obtenus par D _____ en mars et septembre 2016 à l'école R _____. Elle a également produit divers justificatifs attestant des formations financées à ses autres employés, notamment des cours pour nacelle, camion etc., dont les frais oscillaient entre 100 fr. et 670 fr. par personne.

- S'agissant de la facture « F _____ », la société a indiqué qu'elle concernait une sortie commerciale à T _____, dont les frais payés par C _____ lui avaient été remboursés. La facture de G _____ avait quant à elle pour objet un costume utilisé par D _____ lors de foires, ce dernier ne portant jamais de vêtements de ce type hors du cadre de représentations commerciales.

- S'agissant de l'appartement de E _____, la société a notamment produit les plans des locaux attestant que les monteurs bénéficiaient d'une chambre individuelle avec salle de bain.

- Concernant les encaissements non comptabilisés, il lui était difficile de justifier le montant manquant. Cela étant, s'agissant de la reprise de 80'512 fr. relative aux débiteurs non comptabilisés en 2019, il convenait en tout cas de porter en déduction les montants prescrits conformément aux factures ouvertes datant de plus de 10 ans, soit 47'058 fr. 30 au total.

- Concernant les reprises liées aux pièces non remises, la société a produit une quittance établie par le dénommé « J _____ » relative à un montant de 675 fr. facturé pour 22,5 heures de travail effectuées à U _____ et V _____ entre les 7 novembre et 5 décembre 2015.

Par courriel du 9 mars 2023, le SCC a remis à la société un récapitulatif des reprises envisagées. Il précisait notamment que la reprise liée aux débiteurs non comptabilisés pouvait être réduite de 12'871 fr., montant qui correspondait aux débiteurs prescrits entre 2016 et 2019. Les créances prescrites en 2015 et antérieurement ne pouvaient en revanche pas être portées en déduction (p. 286 du dossier du SCC). S'agissant des pièces non remises, le service a maintenu la reprise liée à la facture « J _____ » au motif qu'elle était insuffisamment documentée (p. 287 du dossier du SCC).

Le 20 mars 2023, la société a contesté que les débiteurs déjà prescrits en 2015 ne pouvaient pas être déduits du montant repris. Concernant l'appartement de H _____, elle a fait valoir que les frais d'électricité des périodes 2016 à 2019 et les frais de ménage de l'année 2019 devaient également être déduits, puisque l'appartement avait été utilisé à des fins commerciales. Elle a également contesté la

qualification en tant que prestation appréciable en argent des reprises liées au prêt à un tiers passé en charges et aux frais d'acquisition d'une halle pour X _____. Sur ce dernier point, elle précisait qu'une erreur était survenue lors du contrat de vente conclu en 2016, dans le sens que celui-ci avait été établi au nom de l'actionnaire alors que les instructions avaient été données pour qu'il le soit au nom de la société. Les honoraires y relatifs avaient été payés par la société, car celle-ci pensait que l'acquisition avait été faite à son nom. Quant aux frais forfaitaires de représentation, le montant annuel de 12'000 fr. avait été accepté par le fisc lors du précédent contrôle de la société.

Le 28 mars 2023, la société a encore remis au SCC notamment des factures d'entretien de la Porsche GT3, qui démontraient selon elle sa très faible utilisation en raison de son kilométrage (15'000 km en 2020) et donc le fait que ce véhicule n'était pas utilisé à titre privé.

D. Par décision du 13 avril 2023 notifiée le 17 avril 2023, la CIPM a partiellement admis la réclamation, arrêtant les reprises litigieuses aux montants suivants (en francs) :

	2016	2017	2018	2019
a) Frais privés – prélèvement cash passés en charges (PAA)	3600	14'000		
b) Encaissements non comptabilisés (PAA) Débiteurs non comptabilisés	67'427	5396	1636	8839 67'641
c) Frais privés – amortissement sur Porsche (PAA) Aliénation d'un véhicule non déclarée (PAA)				83'101 33'000
d) Frais privés – frais d'écolage d'un proche de l'actionnaire (PAA) Facture non documentée (PAA) Facture costards (PAA)	10'450 2'570 1'853			
e) Frais privés – loyers à E _____ (PAA)	32'070	29'430	32'944	5'938
f) Part privée aux frais de véhicule (PAA)			15'000	15'000
g) Frais privés – honoraires achat halle privée (PAA)		10'632		
h) Forfait non justifié (PAA)		12'000	12'000	12'000
i) Prêt à un tiers passé en charge (PAA)				9285
j) Pièces non remises (PAA)	9'214	7'297	2'693	4'199

a) S'agissant des prélèvements en espèces passés en charge, les signatures figurant sur les chèques postaux étaient celles de C _____. Les prélèvements y relatifs, enregistrés dans la comptabilité sous diverses rubriques de charges (« entretien des locaux », « location halles », « charges halles ») ne pouvaient pas être considérés comme justifiés commercialement. Aucun élément ne permettait d'imputer ces charges aux malversations commises par l'ancien employé de la société. Les prélèvements litigieux n'avaient en particulier pas été mentionnés par X _____ lors du dépôt de sa plainte pénale. En outre, ils devaient être qualifiés de prestations appréciables en argent dans la mesure où ils avaient bénéficié à l'épouse de l'actionnaire, sans contre-prestation en faveur de la société.

b) La reprise liée aux débiteurs non comptabilisés a été ramenée à 67'641 fr., la CIPM ayant tenu compte de créances prescrites pour un montant de 12'871 fr. relativement aux factures datant des années 2006 à 2009.

c) Concernant l'achat du véhicule Porsche GT3, la CIPM a confirmé que celui-ci n'était pas justifié commercialement. La facture avait été adressée à X _____ et le véhicule était immatriculé à son nom dans le canton de E _____. En outre, la société disposait déjà de passablement de véhicules et le chiffre d'affaires de 250'000 fr. généré avec le vendeur ne justifiait pas une contre-affaire impactant les comptes de la société à hauteur de 122'000 francs.

d) La reprise liée aux frais de formation de 10'450 fr. de D _____ a été confirmée aux motifs que les factures y relatives avaient été adressées directement aux époux X _____ et C _____, qu'il s'agissait d'une école privée d'une année débouchant sur un diplôme de commerce, que la formation payée était la première du concerné et qu'un tiers n'aurait pas bénéficié de telles prestations. Les frais de 9715 fr. liés aux cours de perfectionnement d'anglais étaient en revanche acceptés, dans la mesure où d'autres types de cours avaient également été payés à d'autres employés.

Concernant les frais « F _____ » et ceux liés aux vêtements prétendument achetés pour D _____ pour des représentations commerciales, aucune facture n'avait été déposée à l'appui des allégations y relatives. L'absence de factures ne permettait en particulier pas de vérifier l'achat de costumes allégué par la société, puisque les objets proposés dans le catalogue de la marque étaient divers et variés (t-shirts, pulls, chaussures) et pouvaient autant servir aux besoins privés que professionnels. Les reprises de 2570 fr. et 1853 fr. ont donc été confirmées.

e) La reprise liée au loyer de l'appartement de E _____ a été maintenue, la société ayant estimé le coût de la prestation y relative sur la base d'un hébergement de trois nuits par semaine. Toutefois, les dépenses annuelles liées à la consommation énergétique des quatre périodes révisées atteignaient entre 200 fr. et 300 fr. seulement. Cette faible consommation énergétique ne permettait pas de valider les allégations de la société. Partant, celle-ci avait obtenu une prestation sans contre-prestation correspondante.

f) S'agissant des parts privées aux frais de véhicules, la CIPM a supprimé les reprises opérées pour les périodes 2016 et 2017 et a ramené celles portant sur les deux exercices suivants à 15'000 francs. Les parts privées de 15'000 fr. enregistrées lors des périodes 2016 et 2017 démontraient une utilisation effective privée de certains véhicules. En outre, tant les époux X _____ et C _____ que leur fils D _____ étaient toujours salariés de la société en 2018 et 2019 et le parc de véhicules de celle-ci n'avait pas évolué à la baisse – il se composait de 11 véhicules en 2016, 12 en 2017, 13 en 2018 et 11 en 2019 (essentiellement des utilitaires et véhicules de tourisme). Une partie de ces véhicules pouvait effectivement servir à des besoins privés. Il y avait donc lieu d'appliquer les mêmes parts privées aux périodes concernées.

g) Concernant les frais liés à l'achat d'une halle pour X _____, la reprise a été confirmée au titre de distribution dissimulée de bénéfice. La charge en question concernait un bien immobilier acquis par l'actionnaire et son paiement avait diminué le bénéfice de la société.

h) La reprise liée aux frais forfaitaires non justifiés a été maintenue. Si un règlement de remboursement des frais pouvait être conclu entre la société et l'autorité de taxation en dérogation à l'art. 957a al. 2 ch. 2 CO, cela concernait des allocations forfaitaires limitées au 5% du salaire brut de l'intéressé pour couvrir les dépenses inférieures à 50 francs. L'expertise avait démontré que ces exigences n'étaient pas réalisées en l'espèce. En outre, des dépenses effectives étaient déjà comptabilisées.

i) S'agissant du prêt de 9285 fr. octroyé à un tiers, la reprise a été confirmée dans la mesure où la société n'en contestait pas le principe, mais seulement sa qualification en tant que prestation appréciable en argent.

j) La reprise liée à la facture du dénommé « J _____ » a été elle aussi confirmée, sans explication particulière.

E. Par mémoire du 17 mai 2023, X _____, Y _____ SA a déféré cette décision sur réclamation auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit que les reprises contestées ne sont pas justifiées. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation des art. 57, 58 LIFD et 81 LF en maintenant essentiellement les arguments développés dans sa réclamation. A titre de moyens de preuve, elle a sollicité l'édition du dossier de la cause et offert de produire, si nécessaire, toutes les factures relatives à ses clients en Suisse alémanique. Elle a également déposé divers documents, notamment :

- Une ordonnance pénale du 6 octobre 2021 rendue par le Ministère public du Valais central à l'encontre de K _____, le condamnant pour abus de confiance, vol, escroquerie et faux dans les titres pour avoir, entre 2013 et 2018, encaissé en numéraire pour son propre compte de l'argent qui était dû à la société, en établissant systématiquement de fausses factures qu'il annulait par la suite et supprimait du système informatique, pour s'être également emparé de l'argent liquide se trouvant dans une caisse de la société et s'être approprié plusieurs objets de son stock.

- Un courriel adressé le 16 mai 2023 par son employé W _____ à D _____, dans lequel son expéditeur confirmait résider plusieurs fois par mois dans l'appartement de E _____ afin de pouvoir intervenir sur les différents chantiers situés en Suisse alémanique.

- Un courriel du 5 janvier 2023 de Z _____ de la société « F _____ », confirmant que X _____ et certains de ses commerciaux étaient venus plusieurs fois depuis 2016 à T _____ en vue d'y suivre des formations et réunions, ainsi qu'une liste des paiements bancaires effectués en faveur de cette société entre 2016 et 2019.

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

Le 2 octobre 2023, le SCC a produit son dossier et a conclu au rejet du recours, en renvoyant à sa décision.

Le 25 octobre 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'échange d'écritures.

Le 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^{er} 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.

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 et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 17 mai 2023, 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). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (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).

1.3 Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu de requérir la production des factures liées à son chiffre d'affaires réalisé en Suisse alémanique, qui ne sont pas nécessaires à la résolution du litige, comme on va le voir ci-après (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA).

II. Impôt fédéral direct

2. Dans un premier grief, la recourante conteste les reprises liées aux comptabilisations affectant ses comptes de charges, invoquant une violation des art. 57 et 58 LIFD.

2.1 Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, doivent être intégrés au bénéfice imposable 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. En

font notamment partie les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5^{ème} tiret).

2.2 Selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial. Peu importe en revanche que la société ait pu se passer des dépenses en question ou que celles-ci aient été conformes à une gestion rationnelle et orientée vers le profit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 7.1.3). 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 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 commerciaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références). Pour juger si une dépense est justifiée commercialement, l'administration ne saurait substituer sa propre appréciation à celle du contribuable. Ce n'est donc que si la dépense ne peut objectivement pas être expliquée commercialement que les autorités fiscales sont en droit d'intervenir (DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 130 ad art. 57, 58 LIFD et les références).

La question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se pose que si une dépense comptabilisée comme charge est prouvée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1 et les références).

2.3 Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque 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 144 II 427 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral

2C_877/2021 du 16 janvier 2023 consid. 6.1). Cette dernière condition signifie que la disproportion doit être objectivement reconnaissable, l'intention d'octroyer une distribution dissimulée de bénéfice n'étant pas nécessairement déterminante. L'élément subjectif est en effet objectivé par le caractère reconnaissable de la disproportion (DANON, *op. cit.*, n° 215 ad art. 57, 58 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, II. Teil, 2^{ème} éd. 2022, n° 114 ad art. 58 LIFD et les références).

Il y a notamment distribution dissimulée de bénéfices à un actionnaire lorsqu'une société prend en charge ses dépenses privées, par exemple lorsqu'elle comptabilise des dépenses qui concernent des véhicules de luxe utilisés pour des besoins privés (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_697/2014 du 1^{er} mai 2015 consid. 3.5, 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.3 ; DANON, *op. cit.*, n° 221 et 223 ad art. 57, 58 LIFD). De même, le loyer versé par une personne morale pour l'utilisation de locaux appartenant à ses actionnaires ne peut être porté en déduction du bénéfice imposable si la société ne parvient pas à démontrer que ces locaux sont réellement affectés à son activité commerciale (DANON, *op. cit.*, n° 221 ad art. 57, 58 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_795/2015, 2C_796/2015 du 3 mai 2016 consid. 4).

2.4 En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2). En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves à cet égard, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.2).

2.5

2.5.1 En l'espèce, concernant les retraits d'argent en liquide, il ressort du rapport d'expertise qu'aucun document ne permettait d'identifier la cause de ces prélèvements. C'est donc à juste titre que le fisc a considéré que ces retraits n'étaient pas justifiés par

l'usage commercial, à charge pour la société d'en apporter la preuve contraire. Or, cette dernière n'est pas parvenue à apporter d'élément suffisant à cet égard. L'ordonnance pénale dont elle se prévaut, rendue à l'encontre de son ancien employé K _____, ne retient aucun élément de fait relatif à des retraits d'argent en liquide sur un compte postal. De même, le fait que celui-ci était au bénéfice d'une procuration ne suffit nullement pour établir qu'il était à l'origine des prélèvements litigieux. L'on ne saisit pas non plus ce que la recourante entend démontrer au moyen des achats de timbres effectués par cet employé durant la période 2017. Ces achats ne sont en effet pas concernés par les reprises litigieuses, qui ne portaient que sur les prélèvements qui n'étaient justifiés par aucune quittance. L'on observe au demeurant que la recourante n'a pas contesté les constatations de la CIPM relatives au fait que la signature figurant sur les chèques postaux était celle de C _____. Partant, dans la mesure où aucun élément ne permet de justifier les charges comptabilisées au titre des retraits d'argent en espèces, il y a lieu de confirmer les reprises litigieuses. Le grief de la recourante y relatif doit en conséquence être rejeté.

2.5.2 Concernant l'acquisition de la Porsche GT3 pour 178'200 fr., c'est également à juste titre que le fisc a présumé que cet achat n'était pas justifié par l'usage commercial, à charge pour la société d'en apporter la preuve contraire. En effet, le véhicule n'était pas immatriculé au nom de la société et avait été enregistré dans le canton où résidait son actionnaire. La recourante se prévaut pour sa part de l'obligation de conclure des contre-offres avec ses clients, alléguant que l'achat en question était lié à un contrat portant sur la construction d'un nouveau garage AA _____ à M _____ en 2016. Il apparaît toutefois que le véhicule litigieux a été acheté en 2019, soit trois ans après la conclusion de ce mandat. En outre, tel que l'a observé l'autorité intimée, le chiffre d'affaires réalisé avec ce garage s'est monté à 250'000 fr. sur une période de 10 ans (2012 à 2022). Un achat à titre de contre-offre pour un prix atteignant 70% de ce montant est difficile à justifier commercialement, de surcroît s'agissant d'un véhicule qui n'a pratiquement pas été utilisé par la société, tel que celle-ci l'a allégué. La recourante se prévaut également du chiffre d'affaires réalisé avec le BB _____, auquel appartient le garage AA _____, sans toutefois étayer ses propos. Elle se réfère aussi à deux offres faites à ce groupe en 2022 et 2023, mais n'allègue ni n'établit leur lien concret avec le véhicule acheté en 2019. La recourante argue encore que ses actionnaires disposent de nombreux véhicules privés, de sorte qu'ils n'avaient pas l'utilité de posséder ce véhicule additionnel. Or, c'est précisément parce que X _____ est déjà propriétaire de plusieurs véhicules de luxe qu'il apparaît être le principal intéressé par cet achat. Du reste, le parc de véhicules de la recourante est essentiellement composé

d'objets d'un standing inférieur. S'agissant enfin de la prétendue augmentation de valeur de la Porsche depuis son acquisition, l'on relèvera que la société n'avait pas comme but le placement de capitaux ou l'achat de véhicules durant les périodes litigieuses. Partant, la reprise à hauteur de 116'101 fr. doit être confirmée et le grief y relatif rejeté.

2.5.3 La recourante conteste la reprise liée aux frais de formation de 10'450 fr. de D _____ à l'école R _____ en 2016, faisant valoir qu'ils étaient justifiés par l'usage commercial. Il y a lieu à cet égard de rappeler que si la comptabilisation de tels frais est expressément prévue à l'art. 59 al. 1 let. e LIFD, le redressement des avantages appréciables en argent octroyés à des proches de la société demeure toutefois réservé (cf. Circulaire n° 42 de l'AFC « Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles », 2017, ch. 4.6). Or, l'on observe, d'une part, que les coûts de la formation litigieuse étaient notablement plus élevés que ceux financés par la recourante à ses autres employés, qui s'élevaient au maximum à quelques centaines de francs par personne. Ils s'ajoutaient de surcroît aux cours d'anglais payés la même année à D _____ – et admis par l'autorité intimée en tant que charge justifiée par l'usage commercial. D'autre part, l'autorité intimée a observé à juste titre que la formation en question était la première de l'intéressé, né en 1995, et qu'elle avait été effectuée dans une école privée. L'on ne saurait valablement retenir que d'autres employés en auraient également bénéficié. La recourante argue encore qu'elle employait déjà D _____ en 2016 et que cette formation était utile au vu des fonctions de celui-ci. Or, il apparaît que cette formation a été suivie antérieurement, puisque les diplômes obtenus par le prénommé sont datés des mois de mars et septembre 2016 et que les factures litigieuses prises en charge par la recourante en 2016 étaient, en réalité, des rappels de factures datant de 2014. Au vu de ce qui précède, la reprise doit être confirmée et le grief y relatif rejeté.

2.5.4 S'agissant des montants remboursés à C _____ en lien avec le fournisseur « F _____ » et des vêtements payés à D _____ dans la boutique G _____, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que ces charges n'étaient pas prouvées, dans la mesure où la recourante n'a produit aucun justificatif à cet égard. Les pièces permettant d'attester des réunions organisées à T _____ sont irrelevantes sur ce point. Partant, les griefs liés à ces reprises doivent être eux aussi rejetés.

2.5.5 S'agissant des loyers payés à X _____ pour la location de son appartement à H _____, l'autorité intimée a considéré que l'existence de cette charge n'avait pas été établie au vu notamment de la faible consommation d'électricité de ce logement,

allant de 200 fr. et 300 fr. par an. La recourante se prévaut quant à elle d'attestations de deux employés pour démontrer qu'ils résidaient régulièrement dans cet appartement lorsqu'ils intervenaient en Suisse alémanique. L'on relèvera toutefois que ces attestations ont été établies plusieurs années après les périodes fiscales litigieuses (soit en avril 2021 et novembre 2022 s'agissant des déclarations de I _____, et en mai 2023 s'agissant de W _____) et qu'elles n'étaient donc destinées qu'à éviter une reprise opérée par le fisc. La recourante n'a produit aucun justificatif datant des périodes fiscales 2016 à 2018. En outre, les déclarations de ces deux employés ne sont pas concordantes : alors que I _____ a déclaré que les monteurs résidaient dans cet appartement plusieurs fois par semaine, les allégations de W _____ se réfèrent à une fréquence de plusieurs fois par mois. De toute manière, le contenu de ces pièces est insuffisant pour établir l'existence de charges justifiées commercialement. En effet, la recourante n'a produit aucun document plus détaillé indiquant les jours où ces employés avaient résidé dans l'appartement et le chantier sur lequel ils avaient travaillé. De telles indications s'imposaient pourtant pour que le loyer puisse être porté en charge dans la comptabilité, conformément au principe de régularité ancré à l'art. 957a al. 2 ch. 2 CO. L'on peut du reste s'interroger sur le fait que la recourante a versé à son actionnaire pratiquement l'intégralité du loyer mensuel estimé pour cet appartement (2500 fr.), alors que celui-ci était simultanément occupé par l'intéressé et son épouse à titre de résidence principale. En outre, à l'instar du fisc, l'on peine à concevoir que les actionnaires aient consenti à partager une, voire deux chambres de leur appartement à la fréquence alléguée uniquement pour que leur société en tire une économie annuelle de quelques milliers de francs. Partant, en l'absence d'éléments plus probants que les attestations précitées, il s'impose de retenir que la charge de loyer alléguée par la recourante n'a pas été prouvée.

La décision attaquée ne consacre, dans ce contexte, pas de violation du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst.), contrairement à ce qu'allègue la recourante en se plaignant d'une absence de prise en compte des attestations précitées. En effet, si le droit d'être entendu impose à l'autorité de motiver ses décisions, celle-ci n'a toutefois pas l'obligation de discuter tous les faits et moyens de preuves invoqués par les parties (ATF 143 III 65 consid. 5.2). La motivation peut également être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). Or, s'il est exact que l'autorité intimée n'a pas développé de considération précise au sujet des attestations produites, elle s'y réfère néanmoins dans sa motivation (décision attaquée, p. 10) et l'on comprend implicitement qu'elle a estimé ce moyen de preuve comme étant insuffisant au regard des autres éléments au dossier. Partant, la reprise liée au loyer de

l'appartement de H _____ et à ses charges (électricité et ménage) doit être confirmée et le grief y relatif rejeté.

2.5.6 L'autorité intimée a fixé les reprises liées aux parts privées aux frais de véhicule à 15'000 fr. pour les périodes 2018 et 2019, considérant qu'il découlait des montants comptabilisés les années précédentes que les véhicules de la société étaient partiellement utilisés par les actionnaires à titre privé. Ce seul motif ne permet cependant pas de redresser le bénéfice déclaré. En effet, dans le cas contraire, la recourante serait systématiquement liée pour l'avenir par les estimations effectuées les périodes fiscales antérieures, sans possibilité de les réajuster en cas d'erreur d'appréciation. Or, elle a précisément allégué que la prise en compte d'une part privée lors des périodes 2016 et 2017 résultait d'une décision de sa fiduciaire, qui ne s'est pas avérée justifiée compte tenu des caractéristiques de la société. Elle a également exposé que ses actionnaires avaient de nombreux véhicules de luxe et utilisaient peu ceux de la société, qui étaient d'un standing inférieur, ce qui est par ailleurs établi. Les époux X _____ et C _____ résidaient au domicile dans le canton de E _____ durant les périodes fiscales litigieuses. Quant au fait que le parc de véhicules de la société n'a pas diminué en 2018 et 2019 par rapport aux périodes précédentes, cet élément ne permet pas d'établir que les véhicules étaient effectivement utilisés par les actionnaires pour des besoins autres que ceux de la société. Partant, il s'impose de constater que le fisc n'a pas apporté les preuves suffisantes pour retenir que les actionnaires utilisaient les véhicules de la société également à titre privé. Les reprises doivent donc être annulées sur ce point et le grief y relatif admis.

2.5.7 Concernant les honoraires liés à l'acquisition d'une halle pour X _____, la recourante admet la reprise de 10'632 fr. en qualité de charge non déductible, mais la conteste à titre de prestation appréciable en argent. Elle soutient à cet égard qu'elle pensait avoir acquis la halle en question à son nom, alors que le contrat de vente avait été conclu au nom de l'actionnaire. Si une telle erreur peut paraître surprenante s'agissant d'un contrat conclu par acte notarié, elle n'est de toute manière pas déterminante. En effet, comme on l'a vu plus haut, la conscience d'avoir obtenu un avantage appréciable en argent n'est pas une condition pour que la reprise soit qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice. En outre, en faisant preuve de plus de diligence, les parties au contrat pouvaient à l'évidence se rendre compte que la halle n'était pas acquise au nom de la société. La recourante a elle-même déclaré dans son recours que les frais d'honoraires comptabilisés constituaient « clairement » une charge non justifiée commercialement, puisque l'immeuble avait été acquis par l'actionnaire. Partant,

l'existence d'une prestation sans contreprestation correspondante était parfaitement reconnaissable, de sorte que l'erreur alléguée est irrelevante sur ce point. Le fisc a dès lors correctement qualifié la reprise de prestation appréciable en argent, de sorte que le grief y relatif doit être rejeté.

2.5.8 L'autorité intimée a refusé d'admettre le paiement de frais de représentation forfaitaires de 12'000 fr. à X _____ au motif qu'une telle déduction nécessitait un règlement, et qu'elle était limitée au 5% du salaire brut du concerné et aux dépenses inférieures à 50 francs. Ces considérations ne prêtent pas le flanc à la critique, dans la mesure où elles sont conformes aux directives de la Conférence suisse des impôts (cf. CSI, « Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif », 2014, pp. 2 et 8). C'est également à juste titre que le fisc a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'admettre un forfait pour des frais déjà pris en compte au titre des frais effectifs (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 7.3). La recourante fait quant à elle valoir qu'au moment du contrôle fiscal effectué en 2012, la possibilité d'allouer un forfait annuel de 12'000 fr. avait été admise par le fisc et systématiquement appliquée par la suite. Or, selon la jurisprudence constante, les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (ATF 140 II 157 consid. 8). Ainsi, le fait que l'autorité de taxation ait potentiellement pu admettre, lors de périodes fiscales antérieures, un forfait pour des frais de représentation ne constitue pas une assurance qu'il en irait toujours de même (arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 précité consid. 7.3). Les reprises litigieuses doivent donc être confirmées et le grief y relatif rejeté.

2.5.9 Le fisc a refusé d'admettre le paiement d'une facture de 675 fr. établie par un dénommé « J _____ » au motif que celui-ci n'était pas identifiable. Or, nonobstant l'absence de précision quant à l'identité de ce prestataire sur la quittance produite par la recourante, celle-ci indique les jours, les lieux et le nombre d'heures de travail effectuées par le concerné. Partant, la charge en question doit être considérée comme prouvée et la reprise y relative annulée. Le grief de la recourante doit donc être admis sur ce point.

2.5.10 Concernant la reprise liée au prêt de 9285 fr. octroyé à la société CC _____ et passé en charge, la recourante l'admet en qualité de charge non déductible mais la conteste au titre de prestation appréciable en argent. Il convient de lui donner raison sur ce point, aucun élément au dossier ne permettant de retenir que l'actionnaire aurait profité de ce prêt ou que la société débitrice était une personne proche de la recourante. Le grief y relatif doit donc être admis.

2.5.11 En définitive, il convient d'annuler les reprises liées aux parts privées aux frais de véhicules (15'000 fr. pour les périodes 2018 et 2019) et à la facture de l'indépendant « J _____ » (675 fr. pour la période 2016). En outre, la qualification de prestation appréciable en argent du prêt passé en charge (9285 fr. pour la période 2019) doit être annulée. Les reprises contestées doivent être confirmées pour le surplus.

3. Dans un second grief, la recourante conteste les reprises opérées s'agissant des produits non comptabilisés (encaissements et débiteurs).

3.1 Conformément à l'art. 58 al. 1 let. c LIFD, le bénéfice net comprend également les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat. Cette disposition concrétise les principes d'intégralité et de sincérité du bilan, qui imposent une correction en cas de non-comptabilisation de certains rendements (DANON, *op. cit.*, n° 137 ad art. 57,58 LIFD).

3.2 En l'occurrence, s'agissant des encaissements non comptabilisés entre 2016 et 2019, le fisc a opéré une reprise au motif qu'il n'y avait pas lieu de déduire les soldes négatifs des montants encaissés. La recourante conteste ce raisonnement, faisant valoir que le fait de garder ouvert des soldes négatifs ne signifie pas que les montants sont acquis définitivement à la société. Selon elle, ces derniers auraient pu être comptabilisés comme produits encaissés d'avance, avec une influence sur le bilan, mais non sur le bénéfice imposable. Elle ne produit toutefois aucune pièce à l'appui de ces allégations. Il ressort au demeurant de ses déclarations durant la procédure de réclamation qu'elle ne parvenait pas à s'expliquer ces produits non comptabilisés. Le grief y relatif doit donc être rejeté et les reprises litigieuses confirmées.

3.3 Concernant les débiteurs non comptabilisés durant la période fiscale 2019, la recourante réclame uniquement que soit déduit de la reprise le montant relatif aux créances datant de 2005 et antérieurement, ce que l'autorité intimée a refusé au motif que celles-ci étaient déjà prescrites au 31 décembre 2015 et que les corrections y relatives auraient dû être portées en charge lors des exercices précédents.

3.3.1 En vertu de l'art. 960 al. 2 CO, la valeur de tous les éléments de l'actif ne peut figurer au bilan pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan. En matière d'évaluation des actifs, un des principes les plus importants est celui de la prudence. Il implique que, dans le doute, les comptes seront présentés sous la forme la moins favorable à l'entreprise (ATF 137 II 353 consid. 6.2). Ainsi, lorsqu'un risque de perte est admis sur une créance, une correction de valeur doit obligatoirement être enregistrée dans les comptes (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; cf. ég.

les art. 62 et 63 LIFD). Le défaut de comptabilisation d'un élément nécessaire revient en principe à violer une norme impérative du droit commercial et justifie une correction du bilan par les autorités fiscales (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4)

3.3.2 Le principe de la périodicité, découlant des art. 79 al. 1 et 2 et 58 al. 1 let. a LIFD, exige que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée lui soient attribués temporellement (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4). Il défend à l'entreprise de compenser entre eux les résultats des différentes périodes de calcul, de sorte à augmenter ou diminuer ceux afférents à une période déterminée en faveur ou à charge d'une autre période fiscale (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; DANON, *op. cit.*, n° 82 ad art. 57, 58 LIFD). Ainsi, les corrections de bilan qui doivent cas échéant être opérées ne doivent pas « récompenser » les omissions comptables qui sont imputables au contribuable. Par ailleurs, l'art. 127 al. 2 Cst., qui garantit le respect du principe de la capacité économique, ne saurait s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4).

Ainsi, le principe de la périodicité doit, de manière générale, être appliqué et s'oppose, du point de vue fiscal, à la comptabilisation tardive de corrections au bilan. Toutefois, au regard du principe de la capacité économique, on ne peut pas dans l'absolu refuser de tenir compte d'un amortissement extraordinaire lié à une créance devenue irrécupérable au motif que le contribuable a négligé de la provisionner alors que son recouvrement n'était qu'incertain. De tels amortissements peuvent être pris en compte fiscalement s'ils sont comptabilisés durant la période où le créancier devait de bonne foi admettre que la dette était devenue durablement irrécupérable (ATF 137 II 353 consid. 6.4.5). Cette question s'examine en fonction des circonstances de l'espèce. Il faut que le moment choisi par le contribuable pour amortir sa créance soit justifiable et ne trahisse pas un objectif purement fiscal (*ibidem*).

3.3.3 En l'occurrence, les créances que l'autorité intimée a refusé de déduire de la reprise étaient déjà prescrites avant les périodes fiscales litigieuses, soit en 2015 et auparavant. Elles auraient donc déjà dû faire l'objet d'un amortissement ou à tout le moins d'une provision, comme on l'a vu plus haut. Le seul fait qu'elles existaient encore en tant qu'obligations naturelles ne suffisait pas pour dispenser la recourante de procéder à la correction. La recourante n'a en particulier fait valoir aucun autre motif permettant d'attester que les créances étaient récupérables malgré le fait que la prescription était acquise. En outre, elle n'a opté pour leur amortissement qu'au cours de la procédure de taxation, afin de réduire la reprise opérée par le fisc. Une telle manière de procéder est justement prohibée par la jurisprudence, comme rappelé ci-

dessus. La recourante doit donc se laisser opposer ses omissions comptables des années précédentes. Il convient ainsi de confirmer la reprise telle qu'opérée par le fisc et de rejeter le grief y relatif.

3.4 Sur le vu de ce qui précède, les griefs relatifs aux encaissements et débiteurs non comptabilisés doivent également être rejetés.

III. Impôts cantonaux et communaux

4. L'art. 24 al. 1 let. a LHID prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat. Cette règle est concrétisée en droit cantonal par l'art. 81 al. 1 LF qui correspond à l'art. 58 al. 1 let. a, b et c LIFD. Il s'ensuit que la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10). Il en va de même du principe de la périodicité, qui s'applique de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

IV. Conclusion, frais et dépens

5. En définitive, le recours est rejeté tant en matière d'IFD que d'IFC s'agissant de la période fiscale 2017. Il est très partiellement admis en matière d'IFD et d'ICC pour les périodes 2016, 2018 et 2019. La décision sur réclamation de la CIPM doit être réformée en ce sens que les reprises relatives aux parts privées aux frais de véhicules et à la facture de 675 fr. de l'indépendant « J _____ » sont annulées et que la reprise liée au prêt de 9285 fr. passé en charge n'est pas qualifiée de prestation appréciable en argent. Ce prononcé est pour le reste confirmé (art. 150 al. 3 LF ; 80 al. 1 let. et 60 al. 1 LPJA).

6.

6.1 Le sort du procès commande de faire supporter à la recourante un émolument de justice réduit d'un quart, à 1500 fr. (art. 144 LIFD ; art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

6.2 La recourante, qui a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens réduits à la charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 650 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du

travail effectué par le conseil juridique de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 25 pages (art. 150 al. 3 LF et 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période 2017.
2. Le recours est très partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct des périodes 2016, 2018 et 2019.
3. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période 2017.
4. Le recours est très partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal des périodes 2016, 2018 et 2019.
5. En conséquence, la décision de la Commission d'impôt des personnes morales du 13 avril 2023 est réformée en ce sens que les reprises liées aux parts privées aux frais de véhicules et à la facture de l'indépendant « J _____ » sont annulées, et que la reprise liée au prêt passé en charge n'est pas qualifiée de prestation appréciable en argent. La décision attaquée est pour le reste confirmée.
6. Les frais réduits, par 1500 fr., sont mis à la charge de X _____, Y _____ SA.
7. Le fisc versera à X _____, Y _____ SA une indemnité réduite de dépens de 650 francs.
8. Le présent arrêt est communiqué à Maître Dominique Morand, pour la recourante, à la Commission cantonale d'impôt des personnes morales, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 7 août 2024