

F1 24 146

**ARRÊT DU 30 NOVEMBRE 2025**

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

**en la cause**

**X \_\_\_\_\_ SA**, recourante, représentée par Maître Philippe Mantel, avocat, 1204 Genève

**contre**

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

(Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, périodes fiscales 2020 et 2021)

recours contre la décision sur réclamation du 19 juin 2024

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ SA, de siège à A \_\_\_\_\_, a notamment pour but [\_\_\_\_\_]. B \_\_\_\_\_ en est l'administratrice unique avec signature individuelle depuis 2019 (cf. extrait du registre du commerce disponible sur le site internet zefix.ch).

Durant la période fiscale 2020 et jusqu'en septembre 2021, la société était détenue par l'hoirie de feu C \_\_\_\_\_, dont les membres étaient sa veuve B \_\_\_\_\_ et leurs enfants D \_\_\_\_\_, E \_\_\_\_\_, F \_\_\_\_\_, G \_\_\_\_\_ et H \_\_\_\_\_. Elle faisait partie d'un groupe de sociétés détenues par le même actionnariat (I \_\_\_\_\_ SA [actuellement I \_\_\_\_\_ Sàrl], J \_\_\_\_\_ SA [actuellement K \_\_\_\_\_ AG], L \_\_\_\_\_ Sàrl et M \_\_\_\_\_ Sàrl).

### **B.**

**B.a** Après la sortie de l'hoirie de D \_\_\_\_\_ et E \_\_\_\_\_, X \_\_\_\_\_ SA a mandaté N \_\_\_\_\_ SA, active dans l'audit, la fiscalité et le conseil, afin de déterminer la valeur des sociétés du groupe et la part revenant aux trois autres descendants dans le cadre du partage. Dans ce cadre, N \_\_\_\_\_ SA a déposé auprès du Service cantonal des contributions (SCC) une demande de ruling relative aux modalités du partage. Cet accord, signé le 2 septembre 2021 par le SCC et le 6 septembre 2021 par les quatre membres de l'hoirie, portait plus spécifiquement sur les points suivants (cf. dossier du SCC, p. 61 ss) :

- 1) La sortie de l'hoirie de F \_\_\_\_\_ par le versement d'un dividende de la part de L \_\_\_\_\_ Sàrl ;
- 2) La sortie de l'hoirie de G \_\_\_\_\_ par scission de X \_\_\_\_\_ SA, un lot de PPE lui étant attribué par l'intermédiaire d'une nouvelle société immobilière et X \_\_\_\_\_ SA devenant la propriété exclusive de B \_\_\_\_\_ ;
- 3) La sortie de l'hoirie de H \_\_\_\_\_ par scission de I \_\_\_\_\_ SA, la nouvelle société issue de la scission lui étant attribuée et I \_\_\_\_\_ SA devenant la propriété exclusive de B \_\_\_\_\_.

Au titre des conséquences fiscales de ces opérations, le ruling concluait notamment ce qui suit :

1) Le versement d'un dividende par L \_\_\_\_\_ Sàrl n'entraînerait pas de conséquence fiscale pour les membres de l'hoirie et serait imposé uniquement dans le chef de F \_\_\_\_\_ ;

2) La scission de X \_\_\_\_\_ SA n'était pas neutre fiscalement au sens de l'art. 61 al. 1 let. b LIFD, de sorte que les réserves latentes sur les immeubles transférés seraient imposées sur le bénéficiaire à hauteur de 980'000 francs. Les prestations appréciables en argent en découlant pouvaient être évitées en vertu de la théorie du triangle modifié ;

3) La scission de I \_\_\_\_\_ SA n'entraînerait aucune conséquence fiscale pour celle-ci. Les membres de l'hoirie ne supporteraient pas non plus de charge fiscale du fait des scissions des deux sociétés.

**B.b** La scission de X \_\_\_\_\_ SA est intervenue par le transfert d'une partie de ses actifs et passifs à la nouvelle société O \_\_\_\_\_ Sàrl détenue par G \_\_\_\_\_. La mutation a été inscrite au registre du commerce le 22 septembre 2021 (cf. extrait du registre du commerce disponible sur le site internet zefix.ch). Au 31 décembre 2021, B \_\_\_\_\_ en était l'unique actionnaire.

**C.**

**C.a** Le 31 mai 2023 et les jours suivants, l'Inspectorat fiscal du SCC a procédé à l'expertise des comptes de X \_\_\_\_\_ SA pour les périodes fiscales 2020 et 2021. Le rapport d'expertise du 3 août 2023 (p. 56 ss du dossier du SCC) relevait notamment que la société avait porté en charges les factures d'honoraires de N \_\_\_\_\_ SA relatives au partage successoral et à la restructuration des sociétés du groupe, de même qu'une facture de P \_\_\_\_\_ Sàrl (cf. n° 10 ci-dessous). Ces factures détaillaient les prestations effectuées sous diverses rubriques (cf. p. 71 ss du dossier du SCC ; p. 27 ss du dossier du Tribunal cantonal [TC]) :

Facture	Rubriques	2020	2021
30.08.2020 n° 7	- Dénonciation spontanée – Valorisation de M _____ Sàrl et validation des chiffres retenus - Dénonciation spontanée – Rappel d'impôt M _____ Sàrl – vérification des taxations - Assistance relative à la résidence fiscale de F _____ - Valorisation des sociétés détenues par l'hoirie au 31.12.2019 - Réorganisation et versement de dividende – X _____ SA - Divers – autres sujets <b>Total :</b>		15'078

03.11.2020 n° 8	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rédaction de l'accord fiscal réglant les conséquences du partage</li> <li>- Assistance relative à la résidence fiscale de F _____</li> <li>- Introduction d'actions privilégiées par X _____ SA</li> <li>- Coordination avec Q _____</li> <li>- Estimation des titres</li> <li>- Proposition d'acquisition de I _____ SA</li> <li>- Travail sur la valorisation au 31.12.2019</li> <li>- Divers – autres sujets</li> </ul> <p><b>Total :</b></p>	7862	
10.03.2021 n° 6	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession</li> <li>- E _____ – sortie de l'hoirie avec ses avocats</li> <li>- I _____ SA – comparatif de la vente <i>versus</i> liquidation</li> <li>- Modification des volontés de partage – échange et coordination avec les hoirs</li> <li>- Travail sur les bilans pour restructurations envisagées et ruling modifié suite aux modifications des hoirs</li> <li>- Coordination avec le notaire</li> <li>- Revue de l'estimation des titres des sociétés de l'hoirie</li> </ul> <p><b>Total :</b></p>		13'463
10.06.2021 n° 5	<ul style="list-style-type: none"> <li>- F _____ – Choix de la résidence fiscale</li> <li>- Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession – Version remaniée</li> <li>- Sortie de l'hoirie – Préparation des documents juridiques et fiscaux</li> </ul> <p><b>Total :</b></p>		5186
30.06.2021 n° 4	<ul style="list-style-type: none"> <li>- F _____ – Choix de la résidence fiscale</li> <li>- Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession – Version remaniée et mise en place du partage en général</li> <li>- Scission de X _____ SA – sortie de G _____ en particulier</li> </ul> <p><b>Total :</b></p>		9693
31.08.2021 n° 3	<ul style="list-style-type: none"> <li>- F _____ – Choix de la résidence fiscale et gestion de sa sortie</li> <li>- H _____ – Impact de sa sortie de l'hoirie</li> <li>- Assistance en matière juridique et coordination avec le notaire et les avocats de R _____</li> <li>- Assistance concernant la demande d'accord fiscal (ruling) valaisanne</li> <li>- Assistance concernant divers sujets</li> </ul> <p><b>Total :</b></p>		10'232
05.11.2021 n° 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adaptation et mise à jour de l'accord fiscal déposé au SCC relatif à H _____</li> <li>- Sortie de H _____ – versement du dividende de S _____</li> <li>- Finalisation des projets de partage avec le notaire et l'étude R _____</li> <li>- Assistance concernant des questions annexes relatives au partage</li> <li>- Préparation et séance de partage du 6 septembre 2021</li> <li>- Déclaration auprès de l'AFC du dividende de L _____ Sàrl</li> </ul>		

	- Etat du Valais : frais décision préalable		
	<b>Total :</b>		10'770
26.11.2021 n° 9	Vérification de la scission de la société		3680
02.12.2021 n° 1	- Action de E _____ en contestation et question TVA - Coordination quant à la sortie de H _____		
	<b>Total :</b>		1896
29.09.2021 n° 10	Scission de X _____ SA et fondation de O _____ Sàrl		6054
<b>Total des frais comptabilisés TTC (en francs)</b>		<b>22'940</b>	<b>60'972</b>

L'expert a retenu que les frais liés au partage de la succession étaient des charges privées non liées à l'exploitation de la société et que sa scission n'avait aucunement permis d'augmenter ou de maintenir ses recettes, car une partie du patrimoine avait été transférée vers une autre entité. Partant, seul le 10% des frais y relatifs pouvait être accepté, l'expert proposant de reprendre la différence à titre de prestation appréciable en argent dans le chef de l'actionnaire, selon les chiffres suivants (en francs) :

Période fiscale	2020	2021
Total des frais comptabilisés	22'940	60'972
Frais admis 10%	2300	6100
<b>Différence à reprendre PAA</b>	<b>20'640</b>	<b>54'872</b>

**C.b** Par décisions du 11 août 2023, la Commission d'impôts des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation définitive de X \_\_\_\_\_ SA pour les périodes fiscales 2020 et 2021, en procédant notamment aux reprises des montants préconisés par l'expert sur le bénéfice déclaré.

**D.** Le 11 septembre 2023, X \_\_\_\_\_ SA a formé réclamation contre ces décisions, requérant leur annulation et l'établissement de nouveaux bordereaux de taxation. Elle a fait valoir que les charges refusées étaient justifiées par l'usage commercial. Sa scission constituait la principale source de complexité à laquelle l'hoirie avait été confrontée dans le cadre du partage. Bien que cette opération ait également influé sur les actionnaires, elle entraînait aussi des conséquences en matière d'impôt anticipé, dont la société était la débitrice. Dès lors, l'ensemble des coûts y afférents devaient être mis à sa charge. A titre subsidiaire, dans l'hypothèse où une répartition de ces coûts devait s'imposer, le 90% de ceux-ci devrait lui être attribué.

Le 4 octobre 2023, le SCC a répondu à la société que les frais occasionnés par le partage de la succession de feu C \_\_\_\_\_ constituaient des charges privées étrangères à son exploitation. Les frais liés aux autres entités du groupe n'étaient pas

non plus justifiés commercialement, le droit suisse ne reconnaissant pas la fiscalité du groupe. La scission constituait une réorganisation du patrimoine de l'actionnaire. En conséquence, les frais litigieux relevaient de la gestion du patrimoine privé de B \_\_\_\_\_. Seuls pouvaient être admis les frais liés à la valorisation des appartements transférés et à l'imposition des réserves latentes correspondantes. Or, il ressortait des factures qu'une part importante des frais revendiqués concernaient le traitement fiscal des héritiers. Ainsi, seul le 10% de ces frais pouvait être admis comme charges justifiées commercialement. Les décisions de taxation devaient donc être maintenues telles que notifiées.

Le 18 octobre 2023, la société a objecté que les factures litigieuses lui avaient été directement adressées par N \_\_\_\_\_ SA. Elle n'avait donc pas réglé des dépenses de son actionnaire, mais bien des factures dont elle était la destinataire. A défaut de paiement, la prestataire aurait agi en recouvrement à son encontre et tout juge civil aurait admis une telle demande. En outre, une part importante des honoraires consistait à analyser les conséquences fiscales de la scission pour elle-même, non pour son actionnaire. Les charges en question étaient donc justifiées commercialement.

Par courriel du 11 janvier 2024 faisant suite à une séance organisée dans les bureaux du SCC le 20 novembre 2023, le fisc a maintenu que les frais liés au partage successoral et aux autres entités du groupe n'étaient pas justifiés commercialement. Cela étant, après une analyse détaillée des factures litigieuses, il a estimé que certaines rubriques comprenaient pour 50% de prestations justifiées par l'usage commercial (cf. p. 19 du dossier du SCC ; en francs) :

Facture	Rubriques	Frais comptabilisés (hors TVA)	Frais justifiés	
			2020	2021
30.08.2020 n° 7	- Réorganisation et versement de dividende – X _____ SA - Divers – autres sujets	10'168 150	5084 150	
10.03.2021 n° 6	Travail sur les bilans pour restructurations envisagées et ruling modifié suite aux modifications des hoirs	1250		625
30.06.2021 n° 4	Scission de X _____ SA – sortie de G _____ en particulier	3147		1573.5
31.08.2021 n° 3	Assistance concernant divers sujets	1740		500
05.11.2021 n° 2	État du Valais : frais décision préalable	1000		500
26.11.2021 n° 9	Vérification de la scission de la société	3500		1750

02.12.2021 n° 1	Action de E _____ en contestation et question TVA	180		90
29.09.2021 n° 10	Scission de X _____ SA et fondation d'O _____ Sàrl	6054		3027
Total frais justifiés commercialement HT			5234	8065.5
<b>Total frais justifiés commercialement TTC</b>			<b>5637</b>	<b>8686.5</b>
Total frais comptabilisés			22'940	60'972
<b>Différence à reprendre</b>			<b>17'303</b>	<b>52'906.5 (sic)</b>
Reprises selon rapport d'expertise			20'640	54'872

En conséquence, des charges supplémentaires à hauteur de 5302 fr. pouvaient être acceptées pour les exercices 2020 et 2021. Le SCC précisait toutefois que la période fiscale 2019 avait donné lieu à des frais privés admis à tort pour environ 12'000 fr., montant susceptible de faire l'objet d'un rappel d'impôt. En conséquence, il pouvait être admis de déduire 7000 fr. supplémentaire sur les périodes fiscales 2020 et 2021, tout en renonçant à engager une procédure de rappel d'impôt pour la période 2019. Sur cette base, la société était invitée à reconsidérer sa réclamation.

Par courriel du 23 janvier 2024, X \_\_\_\_\_ SA a indiqué au SCC qu'elle rejetait sa « proposition », celle-ci étant problématique tant sur le plan formel que sur le fond.

Le 7 février 2024, le SCC a informé la société qu'il renonçait à ouvrir une procédure en rappel d'impôt pour la période fiscale 2019. En revanche, les reprises opérées sur les périodes litigieuses paraissaient justifiées. A teneur de la demande de ruling, les scissions de X \_\_\_\_\_ SA et de I \_\_\_\_\_ SA avaient été envisagées afin de dissoudre l'hoirie, et non prioritairement pour des objectifs qui leur étaient propres. Les dépenses y relatives n'apparaissaient que très peu justifiées par l'usage commercial, de sorte que la répartition opérée apparaissait tout à fait raisonnable. La société était ainsi invitée à indiquer si elle maintenait sa réclamation.

Le 20 février 2024, X \_\_\_\_\_ SA a déclaré maintenir sa réclamation. Les honoraires de N \_\_\_\_\_ SA avaient été engagés dans le but de clarifier les conséquences fiscales de la scission, opération qui n'avait concerné que la société et non ses actionnaires. Ces frais étaient donc déductibles fiscalement.

**E.** Par décision sur réclamation du 19 juin 2024, notifiée le 12 août 2024, la CIPM a partiellement admis la réclamation – nonobstant la teneur erronée de son dispositif, qui indiquait son rejet. Elle a en effet considéré que les reprises litigieuses pouvaient être réduites à 17'000 fr. pour la période fiscale 2020 et à 50'000 fr. pour la période 2021. La scission de la société n'avait aucunement permis d'augmenter ou de maintenir ses réserves ; il s'agissait d'une réorganisation du patrimoine des actionnaires. Les frais

relatifs au partage de l'hoirie et aux autres entités du groupe n'étaient pas liés à l'exploitation de la société et étaient donc non déductibles. Cela étant, l'admission à hauteur de 50% des frais directement liés à la société et découlant du partage successoral pouvait être validée. Partant, conformément à la liste établie par le réviseur (cf. let. D ci-dessus), les reprises pouvaient être arrondies à respectivement 17'000 fr. et 50'000 francs. La décision sur réclamation était accompagnée de nouveaux procès-verbaux de taxation, datés du 26 juillet 2024 pour la période fiscale 2020 et du 2 août 2024 pour la période 2021, rectifiant le montant des reprises conformément à ces chiffres.

F. Par mémoire du 10 septembre 2024, X \_\_\_\_\_ SA a recouru céans contre cette décision au sens des considérants, concluant principalement à son annulation et au prononcé d'une nouvelle décision, et subsidiairement au renvoi du dossier au SCC pour nouvel examen. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation de l'art. 58 LIFD. A titre de moyens de preuve, elle produit notamment une attestation du 15 novembre 2023 de N \_\_\_\_\_ SA confirmant que les factures émises lui avaient été envoyées directement et que cette société la considérait comme sa cliente et sa débitrice. Ce document précisait en outre que, dans la mesure où les restructurations envisagées n'étaient pas neutres fiscalement, le dépôt d'un ruling pour en confirmer les conséquences fiscales auprès des différentes parties prenantes avait été nécessaire, notamment s'agissant de X \_\_\_\_\_ SA. La recourante a également remis la liste des factures litigieuses ainsi que les courriers d'accompagnement y relatifs. Il ressortait de ceux-ci que N \_\_\_\_\_ SA avait systématiquement attiré son attention sur le fait qu'une partie des travaux facturés ne la concernaient pas directement, et que, afin d'éviter un risque de reprise fiscale, il était nécessaire de refacturer ceux-ci aux bénéficiaires réels des prestations fournies.

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

Le SCC s'est déterminé le 18 novembre 2024, concluant au rejet du recours. Il a relevé que l'envoi des factures à la recourante n'était d'aucune pertinence s'agissant du caractère commercialement justifié des prestations litigieuses. Il a également argué des courriers d'accompagnement de N \_\_\_\_\_ SA en tant qu'ils rendaient la recourante attentive à la pluralité de bénéficiaires des prestations facturées.

La recourante a répliqué le 28 novembre 2024, confirmant ses conclusions. Elle a répété que N \_\_\_\_\_ SA l'avait bien considérée comme sa mandante. Une société d'audit n'était pas en droit de facturer ses prestations à une entité si elle estimait que le 90%

d'entre- elles concernaient un autre destinataire, quand bien même elle aurait reçu des instructions en ce sens. N \_\_\_\_\_ SA avait effectivement indiqué que les factures devaient être réparties ; toutefois, cela ne concernait pas son actionnaire, mais la société scindante et la société scindée, ce qui avait été fait dans une certaine mesure. En outre, l'ensemble des prestations liées au conseil juridique et aux actes de partage avait été payé par l'actionnaire elle-même, tel que l'attestaient les notes d'honoraires du cabinet R \_\_\_\_\_ pour un total d'environ 38'000 fr. entre les mois de novembre 2018 et septembre 2021. N \_\_\_\_\_ SA avait pour sa part réglé les aspects comptables et fiscaux découlant du partage pour la recourante.

L'instruction s'est close le 9 décembre 2024 par la transmission de cette écriture à la CIPM.

### **Considérant en droit**

#### *I. Procédure*

##### **1.**

**1.1** Interjeté dans le délai et les formes prescrits auprès de la juridiction compétente pour en connaître, le recours est recevable (art.140 LIFD ; art. 50 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a, 80 al. 1 let. c et 48 LPJA). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 142 II 293 consid. 1.2).

**1.2** La Cour de droit fiscal applique le droit d'office et n'est pas liée par les conclusions des parties (art. 81a al. 3 LPJA ; CASANOVA/DUBEY, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 4 ad art. 143 LIFD).

#### *II. Impôt fédéral direct*

**2.** La recourante conteste les reprises opérées sur les factures d'honoraires de N \_\_\_\_\_ SA et P \_\_\_\_\_ Sàrl, invoquant une violation de l'art. 58 LIFD.

**2.1** Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable de la société comprend notamment 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 résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). En font notamment partie les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice (5<sup>ème</sup> tiret).

**2.2** 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références).

**2.3** Il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque : 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 (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1 ; 140 II 88 consid. 4.1). Il faut ainsi examiner si la prestation faite par la société aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, en d'autres termes si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« Drittvergleich » ; « dealing at arm's length » ; ATF 140 II précité consid. 4.1).

Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de société, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent aussi intervenir comme si elles étaient effectuées entre tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.2 ; DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 224 ad art. 58 LIFD).

Il y a également distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une société prend en charge les dépenses privées de son actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_716/2022 du 15 novembre 2022 consid. 6.3 ; ACDF F1 24 75 du 19 août 2024 consid. 2.3 ; DANON, *op. cit.*, n° 220 ad art. 58 LIFD). Tel est notamment le cas lorsqu'elle supporte des frais de conseils liés à la vente, par l'actionnaire, de ses actions dans le cadre d'un règlement successoral (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.471/2005 du 10 novembre 2006 consid. 2.6 ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, 2<sup>ème</sup> éd. 2019, n° 125 ad art. 58 LIFD).

**2.4** Lorsque des frais s'expliquent pour des raisons en partie commerciales, en partie privées, il faut procéder à une répartition entre une part commerciale et une part privée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 précité consid. 7.1, 2C\_509/2019 du 3 octobre 2019 consid. 4.3 ; DANON, *op. cit.*, n° 221 ad art. 58 LIFD). L'estimation de la

part privée relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité de taxation, qui peut retenir des solutions forfaitaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 précité consid. 7.1).

**2.5** 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 matière de distributions dissimulées de bénéfice, cela implique que les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il y a présomption de l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice et il appartient alors à la société contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires. Si elle ne parvient pas à prouver que sa démarche satisfait à une comparaison avec des tiers, elle doit en supporter les conséquences (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1026/2021 du 21 novembre 2022 consid. 7.2).

## **2.6**

**2.6.1** En l'occurrence, la recourante se prévaut de la scission intervenue en septembre 2021 pour soutenir que les honoraires refusés étaient justifiés par l'usage commercial. Toutefois, l'examen des opérations énumérées sur les factures litigieuses révèle qu'une part importante d'entre elles n'avaient pas de lien avec cette scission, mais portaient sur le règlement des parts successorales des héritiers non concernés ainsi que sur l'évaluation des autres sociétés du groupe. La recourante ne peut dès lors pas être suivie lorsqu'elle prétend que sa scission concernait une part si importante des honoraires litigieux qu'elle devrait en supporter l'ensemble des coûts, ou à tout le moins le 90%. En réalité, seules les factures n<sup>os</sup> 9 et 10, et certaines rubriques des factures n<sup>os</sup> 1 à 8 comprenaient des prestations qui concernaient cette opération (cf. tableau récapitulatif ci-dessous, consid. 2.6.4). Le fait qu'un autre prestataire ait également facturé à B \_\_\_\_\_ des honoraires de conseils d'environ 38'000 fr. pour le partage successoral n'y change rien. Ce constat est du reste confirmé, quoi qu'en dise la recourante, par les courriers d'accompagnement de N \_\_\_\_\_ SA, qui lui signalaient

systématiquement qu'elle n'était pas la bénéficiaire effective d'une partie des prestations facturées. En outre, le fait que cette société la considérait comme son unique débitrice n'est d'aucune pertinence. Si la liberté contractuelle permettait à la recourante de s'engager au bénéfice de tiers, cela ne signifie pas pour autant que les frais correspondants pouvaient être déduits de son bénéfice imposable, une telle déduction supposant, comme on l'a vu, qu'ils soient dans un rapport de connexité avec son activité commerciale. Il est par ailleurs évident que la recourante n'aurait pas assumé des frais liés au partage successoral de tiers non-actionnaires ou à l'évaluation de sociétés ne faisant pas partie du groupe. Cette disproportion ne pouvait échapper à l'administratrice de la recourante, qui était également membre de l'hoirie. Partant, l'ensemble des prestations sans lien avec la scission de recourante ne sauraient être considérées comme justifiées par l'usage commercial, leur prise en charge constituant une distribution de bénéfice dissimulée. C'est dès lors à bon droit que le fisc a procédé à leur reprise.

**2.6.2** S'agissant des prestations effectivement liées à la scission, la recourante estime pouvoir les déduire en totalité alors que l'autorité intimée les a admises à hauteur de 50%. Aucune de ces deux approches ne peut toutefois être confirmée s'agissant des honoraires exclusivement liés à cette opération elle-même, sans qu'il soit question des aspects fiscaux chez la recourante – sont concernées la facture n° 9 (frais admis à hauteur de 1750 fr.), qui ne mentionne pas le détail des opérations effectuées, et la facture n° 10 (frais admis à hauteur de 3027 fr.), qui ne porte que sur des prestations strictement liées à la scission elle-même (émoluments, rédaction des statuts, légalisations, débours payés d'avance, etc ; cf. p. 94 du dossier du SCC). En effet, cette restructuration n'a pas été dictée par des objectifs économiques tels que l'optimisation d'un secteur d'activités ou une réduction des risques. Elle résultait exclusivement du partage successoral et visait à permettre la sortie de l'un des héritiers de l'hoirie. La recourante n'a d'ailleurs nullement prétendu que la scission aurait également eu lieu si ses actionnaires n'avaient pas souhaité procéder au partage de la succession. Elle n'a pas non plus allégué que cette opération avait eu un impact positif sur ses résultats commerciaux. Force est donc de constater que les actionnaires de la recourante étaient les principaux intéressés par cette scission, de sorte que les honoraires correspondants relevaient de la gestion de leur fortune privée et non de frais liés à l'exploitation de la société. L'on observe par ailleurs que la CIPM n'a pas indiqué pour quel motif les frais liés à la scission pouvaient être admis à 50%, alors qu'elle a simultanément considéré que cette opération relevait de la gestion d'un patrimoine privé et que les frais liés au

partage n'étaient pas justifiés par l'usage commercial. Il y a dès lors lieu d'écarter cette appréciation.

La recourante objecte à cet égard que les frais de fondation et d'organisation d'une société sont considérés comme justifiés par l'usage commercial conformément à un arrêt du Tribunal fédéral de 1982 publié aux Archives 52 p. 486 ss (p. 496). Elle ne peut toutefois rien tirer de cette jurisprudence, puisque sa scission était en l'occurrence dictée par des motifs sans rapport avec ses activités commerciales. On ne saisit pas non plus ce qu'elle entend déduire des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, en particulier du passage qu'elle cite relatif aux situations où une entreprise, en qualité d'actionnaire des sociétés d'un groupe, exerce des activités qui concernent plusieurs membres du groupe mais dont ceux-ci n'ont pas besoin. Ces sociétés ne sont précisément pas tenues d'acquitter les coûts de telles activités, qui doivent être supportés au niveau de l'actionnaire (cf. Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, janvier 2022, p. 349 s.). Dès lors, en prenant à sa charge les frais liés à l'opération de scission en tant que telle, la recourante a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice. Les prestations y relatives (soit les factures n<sup>os</sup> 9 et 10) auraient donc dû être intégralement reprises par le fisc, de sorte qu'il y a lieu de les refuser.

**2.6.3** En revanche, les frais liés aux conséquences fiscales de la scission dans le chef de la recourante peuvent être considérés comme justifiés par l'usage commercial, puisqu'ils concernaient avant tout ses propres intérêts financiers et non ceux de ses actionnaires. Dans ce contexte, les prestations liées à la rédaction du ruling ne peuvent être admises qu'à raison d'un maximum d'un tiers, puisque celui-ci, signé par les quatre membres de l'hoirie, portait sur des opérations impliquant trois sociétés du groupe et les parts successorales de trois héritiers. Partant, aucun motif ne permet d'admettre que la recourante puisse en déduire la totalité des frais, tel qu'elle le requiert. Elle n'a en particulier nullement démontré que ce ruling avait été établi essentiellement pour l'opération de scission. Au contraire, l'attestation du 15 novembre 2023 de N \_\_\_\_\_ SA évoque la nécessité d'une telle démarche pour les différentes parties prenantes aux restructurations envisagées. Le fait que seule la recourante ait dû supporter une charge fiscale de par ces opérations n'est d'aucune pertinence à cet égard.

Compte tenu de ce qui précède, l'autorité intimée a correctement arrêté la proportion des prestations pouvant être admises s'agissant des factures n<sup>os</sup> 1, 3, 6 (rubrique « Travail sur les bilans pour restructurations envisagées [...] ») et 7 (rubrique « Divers – autres sujets »), étant précisé que cette appréciation ne pouvait résulter que d'une

estimation, puisque les factures n'indiquent pas le détail des heures consacrées à chaque opération et que la recourante n'a fourni aucune précision supplémentaire à ce titre, alors que la charge de la preuve lui incombait sur ce point. En revanche, ont été admises dans une mesure excessive, soit pour moitié au lieu de maximum un tiers, les prestations de la facture n° 2 (relatives à la demande de ruling), de la facture n° 4 – les prestations de la rubrique concernée, effectuées sur une durée de neuf jours, ne comportant que deux mentions relatives à des questions fiscales (cf. p. 80 du dossier du SCC) –, et de la facture n° 7, rubrique « Réorganisation et versement de dividende – X \_\_\_\_\_ SA ». Les opérations inscrites sous cette dernière rubrique, réalisées sur une durée de huit jours pour 48 heures de travail, ne contiennent que deux mentions expresses relatives aux aspects comptables et fiscaux touchant directement la recourante, à savoir la rédaction de deux courriels, tandis que les autres prestations concernent principalement les volontés de partage des héritiers et les conséquences fiscales dans leurs situations personnelles (cf. p. 88 s. du dossier du SCC).

En revanche, c'est à tort que la CIPM a refusé d'admettre les prestations des factures n°s 4, 5 et 6 figurant sous les rubriques « Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession », ainsi que les opérations de la facture n° 8 figurant sous la rubrique « Rédaction de l'accord fiscal réglant les conséquences du partage ». Ces honoraires étaient en effet étroitement liés à la demande de ruling, de sorte qu'ils auraient dû être pris en compte à hauteur d'un tiers à titre de frais justifiés commercialement (cf. tableau récapitulatif ci-après, consid. 2.6.4).

**2.6.4** En définitive, les prestations pouvant être considérées comme justifiées par l'usage commercial sont celles figurant sous les rubriques et dans les proportions suivantes des factures litigieuses (en francs) :

Facture	Rubriques	Frais comptabilisés (hors TVA)	Frais justifiés	
			2020	2021
30.08.2020 n° 7	- Réorganisation et versement de dividende – X _____ SA - Divers – autres sujets	10'168 150	3389 150	
03.11.2020 n° 8	Rédaction de l'accord fiscal réglant les conséquences du partage	3774.6	1258.2	
10.03.2021 n° 6	- Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession - Travail sur les bilans pour restructurations envisagées et ruling modifié suite aux modifications des hoirs	550 1250		183.3 625
10.06.2021 n° 5	Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession – version remaniée	1320		440

30.06.2021 n° 4	- Suivi et coordination de l'accord fiscal relatif au partage de la succession – version remaniée et mise en place du partage en général - Scission de X _____ SA – sortie de G _____ en particulier	2706 3147		902 1049
31.08.2021 n° 3	Assistance concernant divers sujets	1740		500
05.11.2021 n° 2	Etat du Valais : frais décision préalable	1000		333
02.12.2021 n° 1	Action de E _____ en contestation et question TVA	180		90
Total frais justifiés commercialement HT			4797.2	4122.3
<b>Total frais justifiés commercialement TTC</b>			<b>5166.6</b>	<b>4439.7</b>
Total des frais comptabilisés			22'940	60'972
<b>Différence à reprendre</b>			<b>17'773.4</b>	<b>56'532.3</b>

Il découle de ce qui précède que l'autorité intimée a procédé à des reprises inférieures (soit 17'000 fr. sur la période fiscale 2020 et 50'000 fr. sur la période 2021) à celles qui se seraient justifiées au regard de l'art. 58 LIFD. Il n'y a toutefois pas lieu de procéder d'office à une *reformatio in pejus* sur ce point (cf. art. 143 al. 1 LIFD), compte tenu du caractère relativement modeste des montants en jeu (soit 773 fr. 40 pour la période fiscale 2020 et 6532 fr. 30 pour la période 2021 ; ACDF F1 24 108 du 8 juin 2025 consid. 6.2). En conséquence, les reprises litigieuses doivent être confirmées et le grief tiré de la violation de l'art. 58 LIFD rejeté.

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**3.** 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 et b 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 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*

**4.** 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).

**5.** Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 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 en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge de la recourante, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître Philippe Mantel, à Genève, 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 30 novembre 2025