

F1 24 59 (CCR 2023/23)

**ARRÊT DU 12 AOÛT 2025**

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Didier Bourgeois, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

**en la cause**

**X \_\_\_\_\_ SA**, recourante

**contre**

**COMMISSION D'IMPÔT DES PERSONNES MORALES**, autorité attaquée

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

recours contre la décision sur réclamation du 10 février 2023

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ SA, actuellement de siège à A \_\_\_\_\_, a pour but [\_\_\_\_\_]. Son capital-actions est détenu à raison de moitié chacun par les époux B \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_, qui sont également administrateurs avec signature individuelle. La société a été constituée en 2013 par un apport en nature d'un appartement sis à D \_\_\_\_\_ détenu par ses actionnaires à parts égales dans leur fortune privée.

C \_\_\_\_\_ est également administrateur (avec B \_\_\_\_\_) et actionnaire unique de E \_\_\_\_\_ SA, de siège à F \_\_\_\_\_. Cette société, constituée en 1997 sous forme de Sàrl, puis transformée en SA en 2009, a notamment pour but [\_\_\_\_\_] et [\_\_\_\_\_]. C \_\_\_\_\_ travaille au sein de cette entreprise en qualité de directeur.

**B.** Le 11 mars 2020, X \_\_\_\_\_ SA a procédé à la vente de l'appartement de D \_\_\_\_\_ précité pour un prix de 2,2 millions de francs.

Par acte de vente du 21 septembre 2020, elle a acquis de son actionnaire C \_\_\_\_\_ un chalet sis à A \_\_\_\_\_ pour un montant de 400'000 francs.

**C.** Le 4 août 2021, X \_\_\_\_\_ SA a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2020, déclarant un bénéfice imposable de 91'673 fr. (avant un report de pertes de quelque 74'000 fr.). Les produits comptabilisés comprenaient un gain immobilier d'environ 823'000 fr. tiré de la vente de l'appartement de D \_\_\_\_\_. Les charges incluaient notamment une provision de 491'615 fr. intitulée « provision pour grosses réparations futures A \_\_\_\_\_ », ainsi que 77'220 fr. d'honoraires de conseils.

Le 26 octobre 2021, le Service cantonal des contributions (SCC) a requis de la société des renseignements complémentaires s'agissant de la provision et des honoraires de conseils comptabilisés en charges, ainsi que les justificatifs correspondants.

Dans une lettre non datée, X \_\_\_\_\_ SA a fourni au SCC les explications requises.

S'agissant de la provision pour grosses réparations, elle a exposé les éléments suivants :

- Sa stratégie actuelle consistait à acquérir des biens immobiliers et à les rénover, puis à les louer ou les revendre selon les opportunités du marché. Avant d'aboutir à

cette stratégie, elle avait effectué des études sur des possibilités de mises en valeur de terrains situés notamment en plaine, dans les environs de G \_\_\_\_\_. Elle y avait finalement renoncé, car ces études laissaient entrevoir des rentabilités assez faibles.

- Elle avait ensuite acquis le chalet précité à A \_\_\_\_\_, pour lequel elle avait fait exécuter un diagnostic énergétique CECB+, une expertise et un calcul de pré-dimensionnement des structures, afin d'établir les possibilités de rénovation et d'extension. Ces démarches avaient abouti à un avant-projet (implantation, plans et façades) et un préavis avait été demandé au responsable technique de la commune de A \_\_\_\_\_. Dans ce contexte, X \_\_\_\_\_ SA avait conclu, le 21 novembre 2020, un contrat d'entreprise totale avec sa société sœur E \_\_\_\_\_ SA (qui agissait sous la marque H \_\_\_\_\_ .ch) afin de procéder à la rénovation énergétique du chalet préconisée par le diagnostic CECB+, pour la somme de 491'615 fr. – montant correspondant à la provision comptabilisée. Ce prix couvrait la rénovation de l'enveloppe du bâtiment, l'installation d'une pompe à chaleur, la rénovation intérieure et extérieure ainsi que le suivi du projet (cf. chiffre 4 du contrat). Le contrat détaillait les prestations en cinq phases (cf. chiffre 3). La première concernait l'étude d'un avant-projet tandis que la deuxième portait sur la conception de l'ouvrage et les demandes d'autorisations de construire avec les plans. La troisième phase incluait l'élaboration des plans d'exécution, les demandes d'offres et la conclusion des contrats avec les artisans et entreprises. S'agissant des délais, la première phase devait se dérouler du 1<sup>er</sup> octobre 2020 au 15 février 2021 et la deuxième devait débuter après validation du projet définitif par l'Etat. Les phases suivantes devaient faire l'objet d'un avenant précisant le début, la fin des travaux et la réception de l'ouvrage (cf. chiffre 7). Sur le plan financier, X \_\_\_\_\_ SA s'est engagée à verser le prix convenu sous forme d'acomptes calculés en fonction de l'avancement estimé des prestations (cf. chiffre 5).

- La société précisait également avoir reçu une décision du 16 mars 2021 du Chef du Département des finances et de l'énergie lui octroyant une subvention de quelque 34'000 fr. pour les travaux liés à l'amélioration de l'habitat.

S'agissant des honoraires de conseils de 77'220 fr., X \_\_\_\_\_ SA a fourni au SCC trois factures émises par sa société sœur E \_\_\_\_\_ SA : 1) une facture de 18'040 fr. du 30 septembre 2020 pour des prestations relatives à la vente de l'appartement de D \_\_\_\_\_ ; 2) une facture de 25'080 fr. du 30 octobre 2020 pour des prestations relatives à l'étude de stratégies en vue de l'achat d'un terrain à des fins de promotion

immobilière ; 3) une facture de 34'100 fr. du 30 décembre 2020 pour des prestations relatives à l'achat d'un chalet et à sa rénovation en vue d'une location ou d'une revente. Les prestations figurant sur ces factures étaient facturées au tarif de 220 fr./heure.

**D.** Par décision du 19 novembre 2021, la Commission d'impôt des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation de X \_\_\_\_\_ SA pour la période fiscale 2020, en refusant la provision de 491'615 francs. Elle a modifié le bénéfice et le capital imposables en conséquence, après déduction d'une provision pour impôts.

**E.** Le 13 décembre 2021, X \_\_\_\_\_ SA a formé réclamation contre cette décision, requérant notamment l'annulation des reprises opérées. Elle a fait valoir que la provision en cause était exigée par le droit comptable. Elle estimait s'être engagée de manière ferme à réaliser les travaux de rénovation du chalet en vertu du contrat d'entreprise totale signé avec sa société sœur, selon un calendrier défini. Elle se prévalait également du fait que l'art. 63 al. 1 let. c LIFD autorisait les provisions pour grosses réparations futures. Les rénovations engagées en 2020 avaient indéniablement le caractère de frais généraux et allaient être réalisées sur un certain laps de temps. Cette situation particulière justifiait que la provision soit admise en franchise d'impôt.

Le 27 octobre 2022, le SCC a requis de X \_\_\_\_\_ SA qu'elle produise les rapports des études mentionnées sur les factures de conseils de sa société sœur, ainsi que les comptes 2020 de cette dernière.

Par courrier du 13 novembre 2022, X \_\_\_\_\_ SA a remis au SCC un dossier volumineux contenant des documents, rapports et plans relatifs aux prestations facturées par sa société sœur, ainsi que les comptes 2020 de celle-ci. Il ressortait de ces derniers que E \_\_\_\_\_ SA n'avait pas employé de personnel durant cet exercice et avait réalisé un résultat net de 48'491 francs.

Le 14 décembre 2022, la CIPM a informé X \_\_\_\_\_ SA de son intention de réformer la décision de taxation en sa défaveur, en ce sens que les factures de conseils d'un total de 77'200 fr. seraient refusées car elles ne portaient pas sur des charges justifiées commercialement. Ces prestations avaient été effectuées par une société sœur dont les détenteurs de parts étaient identiques. En outre, cette société n'occupait pas de personnel et n'avait pas les moyens techniques d'exécuter les travaux. Au vu de son but, X \_\_\_\_\_ SA aurait pu elle-même se charger de ces prestations. Au surplus, les factures n° 2 et 3 portaient sur la valorisation des parcelles n° xxx et xxx1 de la commune de I \_\_\_\_\_. Or, celles-ci étaient détenues à titre privé par les actionnaires et avaient été vendues à un tiers le 16 septembre 2020, soit avant les dates de facturation.

Le 13 janvier 2023, X \_\_\_\_\_ SA a contesté la *reformatio in pejus* envisagée et a maintenu les conclusions prises dans sa réclamation. Elle a fait valoir que des sociétés sœurs étaient juridiquement indépendantes et libres de conclure des contrats avec leurs actionnaires ou des sociétés apparentées, comme elles le feraient avec un tiers, en respectant le principe de pleine concurrence. X \_\_\_\_\_ SA était une société immobilière alors que sa société sœur était une société d'exploitation. Elle avait mandaté cette dernière pour des conseils dans le domaine immobilier, comme elle l'aurait fait avec n'importe quel tiers. Sa société sœur lui avait fourni des analyses détaillées et documentées, qui lui avaient permis de prendre des décisions pertinentes dans son intérêt économique. Les factures correspondaient à des prestations de services qui auraient été fournies par des tiers aux mêmes conditions dans des circonstances comparables, et qui étaient justifiées commercialement. La facture n° 1 concernait toutes les étapes liées à la vente de l'appartement de D \_\_\_\_\_. La facture n° 2 portait sur l'étude d'une acquisition des parcelles xxx et xxx1 de la commune de I \_\_\_\_\_ en vue d'une promotion immobilière. Cette analyse avait démontré qu'une telle acquisition ne serait pas rentable pour X \_\_\_\_\_ SA. La facture n° 3 concernait l'acquisition du chalet sis à A \_\_\_\_\_. Ses prestations couvraient l'estimation du prix d'achat du bien, ses possibilités de rénovation et les coordinations avec le notaire et les différents intervenants sur le projet, ainsi que l'établissement du contrat d'entreprise. Par ailleurs, un retard dans la facturation n'était pas inhabituel et était acceptable tant que les prestations de service étaient facturées durant le même exercice commercial.

**F.** Par décision sur réclamation du 10 février 2023, la CIPM a réformé la décision de taxation en défaveur de X \_\_\_\_\_ SA, en ce sens que les charges liées aux honoraires de conseils pour 77'200 fr. étaient refusées. Elle a rejeté la réclamation pour le surplus et a modifié le bénéfice et le capital imposables en conséquence, en tenant compte d'une provision pour impôts de 102'000 francs. Concernant la provision pour grosses réparations, elle a considéré que la société n'avait pas été en mesure de prouver, avec un concept et des offres à l'appui, que celle-ci était tout à fait nécessaire. La société sœur E \_\_\_\_\_ SA, mandatée en tant qu'entreprise générale, n'avait pas de personnel ni de moyen technique pour exécuter les travaux. En outre, X \_\_\_\_\_ SA avait uniquement procédé à un diagnostic énergétique CECB+ de l'immeuble, à une expertise et à un calcul de pré-dimensionnement des structures. Elle n'avait exécuté aucuns travaux à ce jour, ni procédé à une mise à l'enquête, ni produit un devis, une demande d'acomptes ou une quelconque facture permettant d'établir la nécessité imminente des travaux provisionnés. En outre, selon la jurisprudence, lorsque le volume des investissements dépassait les coûts d'acquisition de l'immeuble, les travaux ne

pouvaient en principe pas être qualifiés de frais d'entretien, mais de dépenses de plus-values. Ils auraient en conséquence dû être activés. La provision avait au surplus eu pour conséquence de réduire fortement le résultat imposable issu de la vente de l'appartement de D \_\_\_\_\_ la même année. S'agissant des honoraires de conseils, la société sœur n'employait pas de personnel et les factures avaient pour objet des immeubles propriété des actionnaires de X \_\_\_\_\_ SA. En outre, elles n'avaient pas été payées mais comptabilisées en créancier, puis en prêt. X \_\_\_\_\_ SA n'avait donc pas apporté la preuve que ces dépenses constituaient des charges justifiées par l'usage commercial.

**G.** Par mémoire du 14 mars 2023, complété le 10 avril 2023, X \_\_\_\_\_ SA a recouru contre cette décision devant l'ancienne Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à l'annulation des reprises opérées, à ce qu'il soit dit qu'elle ne doit aucun intérêt moratoire et à l'octroi d'intérêts rémunérateurs sur les montants versés à tort. A l'appui de ses conclusions, elle se prévaut d'une violation des art. 58 et 63 LIFD, 81 et 85 LF. A titre de moyens de preuves, elle a notamment produit une estimation du prix d'achat du chalet de A \_\_\_\_\_ au moment de son acquisition en 2020. Selon ce document, le prix de 400'000 fr. avait été fixé en retenant la moyenne entre deux méthodes : d'une part, la valeur à neuf du m<sup>2</sup>/m<sup>3</sup> du bâtiment, additionnée au prix du terrain et déduction faite d'un quotient de vétusté (soit 332'000 fr.) et, d'autre part, la valeur de marché basée sur le prix des annonces parues en 2020, déduction faite de l'usufruit existant (soit 475'000 fr.). La recourante a également produit un extrait du site internet de la société J \_\_\_\_\_ SA, selon lequel celle-ci facture ses services en matière de gestion de projet et de consulting à un tarif de 250 fr./heure, prestations que la recourante considère comme comparables à celles fournies par sa société sœur.

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

Le SCC s'est déterminé le 18 août 2023, concluant au rejet du recours. Il a relevé que l'admission d'une provision pour grosse réparation nécessitait que le risque de perte soit imminent, c'est à dire qu'il se réalise en principe l'exercice suivant. Or, la recourante n'avait pas démontré sa volonté concrète de faire exécuter les travaux dans un avenir proche, au jour de la clôture du bilan de l'exercice 2020. Elle n'avait pas non plus débuté les travaux, ni requis les autorisations utiles à cet égard au moment où la décision sur réclamation avait été rendue. Elle n'avait pas été en mesure de produire des contrats conclus avec des artisans, des propositions d'adjudication ou même des demandes d'offres que sa société sœur était réputée devoir effectuer à teneur du contrat d'entreprise totale.

La recourante a répliqué le 26 septembre 2023. Elle a relevé que le risque de pertes apparaissait imminent à la date de clôture de l'exercice 2020, compte tenu de la nécessité de rénover le chalet, qui ne l'avait pas été depuis 1988, afin d'éviter qu'il se dégrade et que sa valeur diminue sur le marché. Certaines démarches jugées urgentes avaient déjà été entreprises en 2020 (le contrôle, le nettoyage et la réparation des canalisations des eaux usées). Plusieurs imprévus avaient toutefois considérablement retardé l'avancement des travaux. Elle avait notamment dû fait face à un litige relatif à l'accès et au droit de passage à l'Est du chalet, à une procédure de modification des limites de la zone et à un problème de raccordement à l'égout concernant la villa située en aval. Ne sachant pas si ce dernier problème nécessiterait des travaux supplémentaires pour ses propres canalisations, elle estimait plus judicieux de terminer ceux-ci avant d'entamer les rénovations.

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

**H.** Par ordonnance du 11 janvier 2024, le président soussigné 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.

Le 6 février 2025, la recourante a été avisée que l'instruction de la cause nécessitait d'être complétée. Elle a ainsi été invitée à fournir les justificatifs établissant la date de paiement des factures de conseils de sa société sœur et la manière dont ces paiements avaient été comptabilisés.

La recourante a remis ces documents le 11 février 2025, notamment un relevé bancaire du 2 août 2022 attestant un paiement de 73'000 fr. et un relevé du 21 septembre 2022 attestant un paiement de 11'589 fr. 35, lequel incluait le solde dû et les intérêts débiteurs sur le prêt octroyé. Elle a également fourni des extraits comptables de l'exercice 2020 de sa société sœur, qui attestaient que ces factures avaient été comptabilisées dans le chiffre d'affaires de celle-ci et au débit de son compte « débiteurs ».

Le 14 février 2025, le SCC a relevé que ces pièces ne suffisaient toujours pas à démontrer que les charges de 77'2000 fr. étaient justifiées commercialement. L'on ignorait comment la société sœur avait pu fournir les prestations en cause, sachant qu'elle n'employait pas de personnel, et pour quelle raison la recourante avait choisi de

lui confier des tâches qu'elle était en mesure d'accomplir elle-même, compte tenu de ses buts statutaires.

Le 31 mars 2025, le président de la Cour de céans a informé la recourante que la reprise de 77'200 fr. relative aux honoraires de conseils de E \_\_\_\_\_ SA pourrait être analysée sous l'angle de l'évasion fiscale, l'invitant à déposer ses observations.

La recourante s'est déterminée le 30 avril 2025, contestant l'existence d'une évasion fiscale. Elle a notamment exposé qu'en tant que société immobilière, elle n'avait jamais employé de personnel propre. En revanche, sa société sœur employait du personnel en fonction de ses besoins, ce qui avait notamment été le cas en 2014, 2016 ou 2021. Cette société représentait la principale source de revenus de C \_\_\_\_\_. Depuis 2013, la recourante lui avait délégué la gestion de ses actifs (soit la gestion des locations et du nettoyage, le suivi des travaux de rénovation et la comptabilité). L'ensemble des prestations d'accompagnement et de conseil étaient effectuées par C \_\_\_\_\_. La société sœur était rémunérée pour ces services, car cette activité nécessitait un travail important. La recourante a produit à cet égard diverses factures émises par E \_\_\_\_\_ SA pour des services de nettoyage (2400 fr. par an entre 2017 et 2019), de conseils (1500 fr. en 2018 et 2019) et de comptabilité (4000 fr. par an entre 2017 et 2019). Une facture de 46'860 fr. du 27 décembre 2019 portait sur la promotion des locations et la présence en ligne. D'autres factures concernaient des travaux de rénovation d'environ 80'000 fr. en 2017 et des prestations de conseils et de comptabilité en 2014, pour des montants allant de 540 fr. à 5400 francs. Cette organisation reflétait, selon la recourante, une « structuration standard de séparation » entre ses activités immobilières et les activités opérationnelles de sa société sœur. Les prestations ici litigieuses résultaient principalement du travail fourni par C \_\_\_\_\_, qui avait développé de nombreux savoir-faire dans le domaine du conseil d'entreprise. La recourante n'était pas en mesure d'accomplir ces prestations elle-même, car C \_\_\_\_\_ n'y exerçait aucune fonction opérationnelle et en était uniquement l'administrateur et co-actionnaire. Ces services dépassaient ce que l'on pouvait attendre d'une telle fonction. C \_\_\_\_\_ occupait en revanche la fonction de directeur opérationnel au sein de la société sœur. S'il n'avait pas perçu de salaire de celle-ci durant la période fiscale 2020, c'était en raison d'une décision stratégique de ne pas faire peser de charges sur cette structure afin « de préserver son outil de travail ». Ainsi, le choix de recourir aux services de E \_\_\_\_\_ SA n'était pas dicté par des motifs d'économies d'impôts, mais s'inscrivait dans une relation contractuelle qui existait depuis plusieurs années.

Le 20 mai 2025, le SCC a observé que le cas d'espèce ne s'inscrivait pas dans un schéma classique liant deux sociétés indépendantes, mais dans une relation triangulaire entre deux sociétés et leur actionnaire. Les explications de la recourante relatives aux compétences de C \_\_\_\_\_ renforçaient l'hypothèse d'une évasion fiscale. Il était en effet insolite qu'elle ait choisi de rémunérer sa société sœur pour des compétences qu'elle possédait elle aussi au travers de la personne de son actionnaire et administrateur.

Le 13 juin 2025, la recourante a encore ajouté que le fisc n'avait pas remis en cause l'importance des prestations effectuées par E \_\_\_\_\_ SA. Il était donc manifeste que celles-ci excédaient largement le cadre des fonctions ordinaires d'un administrateur. La recourante n'avait donc pas été appauvrie par sa société sœur. Cette écriture a été transmise au SCC le 16 juin 2025.

## **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, 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).

### *II. Impôt fédéral direct*

**2.** Dans un premier grief, la recourante invoque une violation des art. 58 et 63 LIFD s'agissant du refus du fisc d'admettre la provision pour grosses réparations de 491'615 francs.

**2.1** Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a) et pour les risques de pertes imminentes durant l'exercice

(let. c). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2). En revanche, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, représentent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du bénéfice imposable (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_419/2023 du 4 octobre 2024 consid. 4.3.2 ; OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>ème</sup> éd. 2021, § 7 n° 317). Lorsque des provisions passées en charge du compte de résultats ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à leur dissolution (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.2).

## **2.2**

**2.2.1** Les provisions pour les engagements de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD doivent reposer sur un contrat ou sur une loi (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.3). Il s'agit d'engagements qui existent certes à la fin de l'exercice, mais dont l'étendue et/ou le montant ne sont pas fixés avec précision. Il est ainsi indispensable que l'obligation ait été créée au cours de l'exercice concerné (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1 ; OBERSON, *op. cit.*, § 10 n° 20 et § 7 n° 317). En outre, il doit s'agir d'un engagement externe et pas seulement d'un engagement interne à l'entreprise (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1 ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 15 ad art. 29 LIFD ; ZÖBELI, Rückstellungen in der Rechnungslegung, thèse, 2003, p. 61).

**2.2.2** En l'espèce, la recourante soutient avoir pris un engagement ferme d'effectuer des travaux de rénovation pour 491'615 fr. en vertu du contrat d'entreprise totale conclu le 21 novembre 2020 avec sa société sœur E \_\_\_\_\_ SA. Cet argument ne convainc pas. En effet, dans la mesure où cette société sœur est dirigée par l'actionnaire-administrateur de la recourante, le contrat en question ne saurait être assimilé à un engagement externe à l'entreprise, puisque la recourante ne court aucun risque d'être actionnée sur cette base. Dans les faits, ce contrat ne l'engage pas davantage qu'un plan d'exécution des travaux établi à l'interne. En outre, à teneur du contrat, la recourante s'est engagée à payer les travaux projetés par acomptes, en fonction d'une estimation de leur avancement (cf. chiffre 5). Or, tel que l'a observé le fisc, la société sœur n'avait, à la fin de l'exercice 2020, conclu aucun contrat avec un sous-traitant. La recourante n'encourait donc aucune obligation de paiement à cette date. Ainsi, la provision

comptabilisée s'apparente à une réserve en vue de travaux futurs, ce qui n'est pas admis par le droit fiscal, comme mentionné plus haut. Partant, c'est à juste titre que le fisc a refusé d'admettre celle-ci en application de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD.

**2.3** La recourante soutient également que la provision litigieuse est admissible en application de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD.

**2.3.1** Le cas de figure envisagé à l'art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et qui ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même ; des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 5.7.1).

**2.3.2** Dans ce contexte, la possibilité de constituer des provisions pour grosses réparations se justifie d'un point de vue fiscal, d'une part, lorsque l'entretien d'un immeuble a été négligé par le passé et qu'il n'a pas été tenu compte de cette situation par la comptabilisation d'amortissements suffisants, de telle sorte que les dépenses attendues à l'avenir en raison des travaux nécessaires ne pourront pas être activées (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.2). En revanche, si la perte de valeur due à l'obsolescence des bâtiments a été prise en compte par des amortissements suffisants, les grosses réparations devront être prises en compte par des inscriptions à l'actif ; il n'y a alors pas de nécessité de constituer des provisions à moyen ou à long terme (ni de les reconnaître fiscalement) (*ibidem* ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, *op. cit.*, n° 36 ad art. 29 LIFD).

Le second cas de figure admis par la jurisprudence concerne les cas où des grosses réparations (augmentant la valeur du bien et pouvant être portées à l'actif) sont prévues pour l'exercice suivant, que leur attribution est imminente et que leurs coûts peuvent être estimés. Il peut alors s'avérer nécessaire d'en tenir compte à court terme, dès la phase de préparation des travaux, en constituant une provision sur le plan comptable, c'est-à-dire en réalisant de cette manière une présentation du bénéfice aussi proche que possible de la période concernée. Un tel besoin de constituer une provision (à court terme) est notamment envisageable pour les entreprises disposant d'un parc immobilier important et effectuant des grosses réparations à un rythme régulier (*ibidem*).

**2.3.3** Pour les travaux d'entretien courants, l'admission de provisions n'entre en revanche pas en ligne de compte (*ibidem*).

**2.3.4** Il appartient au contribuable de prouver que les éléments constitutifs de l'art. 63 LIFD sont remplis (ATF 147 II 209 consid. 5.1.2). Le caractère imminent des travaux à la date de référence peut notamment être prouvé par l'existence d'un plan d'assainissement, de devis déjà obtenus ou de contrats d'entreprise déjà envisagés (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.2 et 5.1.3). Les travaux réalisés au cours d'années ultérieures peuvent également constituer des indices pour établir si les dépenses concernées étaient déjà prévisibles à la fin de l'exercice litigieux (ATF 147 II 209 consid. 5.3.2.1).

**2.3.5** En l'occurrence, à teneur du dossier, la recourante ne réalise aucune des deux hypothèses décrites ci-dessus. D'une part, ayant acquis le chalet concerné au cours de l'exercice litigieux, elle ne se trouve pas dans la situation où la valeur comptable du bien serait notablement plus élevée que sa valeur réelle, en raison d'amortissements insuffisants. Elle a d'ailleurs précisément indiqué que le prix d'acquisition du chalet tenait compte, d'une part, de sa vétusté et, d'autre part, de sa valeur sur le marché (p. 14 du mémoire de recours). Partant, rien ne l'empêchera d'activer les dépenses liées aux rénovations projetées, de sorte que la comptabilisation d'une provision n'est pas nécessaire pour que son bilan reflète la situation réelle de l'entreprise.

D'autre part, la recourante n'a pas démontré le caractère imminent des rénovations projetées. Elle invoque l'existence d'un plan de rénovation comprenant un diagnostic énergétique CECB+, une expertise et un calcul de pré-dimensionnement des structures. Toutefois, aucun de ces éléments ne permet d'établir que les travaux étaient déjà concrètement envisagés à la fin 2020 et que leur réalisation était prévue pour l'exercice suivant. En effet, la recourante ne disposait à cette date d'aucun devis d'un sous-traitant, sa société sœur n'ayant encore procédé à aucun appel d'offre en vue de conclure les contrats nécessaires à la réalisation des travaux. Quant à l'estimation des coûts effectuée par cette société (cf. chiffre 4), elle ne constitue pas un devis et ne renseigne en rien sur la date pour laquelle les rénovations étaient projetées. La recourante a également soutenu que le calendrier des travaux prévu dans le contrat démontrait l'imminence de leur réalisation (cf. chiffre 7). La clause en question indique toutefois que les demandes d'offres et la conclusion des contrats avec les sous-traitants constituaient la troisième phase du projet et nécessitaient un avenant (cf. chiffre 3). Or, à la fin de l'exercice litigieux, la recourante ne se trouvait qu'à la première phase des rénovations, soit au stade de l'avant-projet et de l'estimation des coûts. Ainsi, ce calendrier démontre au contraire que l'exécution des travaux n'était pas imminente à la fin de l'exercice 2020. La recourante a encore allégué que certains travaux avaient déjà débuté en octobre

2020, soit le contrôle, le nettoyage et la réparation des canalisations des eaux usées. Toutefois, ces réparations sont sans rapport avec la rénovation projetée (cf. chiffre 4), et leur coût n'est pas compris dans le montant provisionné. Elles ne permettent donc pas non plus de démontrer que la rénovation était imminente à la fin de l'exercice 2020.

La recourante a encore fait valoir que plusieurs imprévus survenus après l'exercice litigieux ont considérablement retardé l'avancement des travaux. Ces éléments ne changent cependant rien au fait que la réalisation effective des rénovations n'était pas encore projetée à la fin de l'exercice 2020. Les arguments liés à l'urgence d'entreprendre ces rénovations sont inopérants pour le même motif. La recourante soutient enfin que les rénovations projetées constituent des frais d'entretien qui ne créeront pas de plus-value, mais sont nécessaires pour maintenir la valeur du bien à sa valeur comptable. Cette thèse ne lui est d'aucun secours, puisque les travaux d'entretien ne peuvent de toute manière pas faire l'objet de provisions, comme on l'a vu plus haut. En conséquence, c'est à juste titre que l'autorité intimée a estimé que la provision litigieuse n'était pas justifiée au regard de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD.

**2.4** En définitive, la provision pour grosses réparations de 491'615 fr. ne repose ni sur un engagement ferme au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD, ni sur un risque de pertes imminentes au sens de de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD. C'est donc à juste titre que le fisc a procédé à sa reprise, de sorte que les griefs y relatifs doivent être rejetés.

**3.** Dans un second grief, la recourante conteste la reprise de 77'200 fr. relative aux honoraires de conseils de sa société sœur.

**3.1** 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 (5<sup>ème</sup> tiret).

**3.2** 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. 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).

**3.3** 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).

Les sociétés sœurs sont considérées comme des proches au sens de cette jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.6 ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, 2<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 151 ad art. 58 LIFD). Ainsi, en cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs, il convient d'examiner, sur la base d'une comparaison avec des tiers, si la prestation à évaluer est à ce point inhabituelle par rapport à la conduite habituelle des affaires qu'il y a lieu de conclure qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire de la prestation n'était pas proche du détenteur de parts (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_756/2020 du 3 mai 2021 consid. 4.2)

**3.4** Les prestations effectuées par une société à une autre peuvent remplir tant les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice que celles relatives à l'évasion fiscale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_645/2012, 2C\_646/2012 du 13 février 2013 consid. 4.3 ; DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 174 ad art. 58 LIFD). Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies : a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ; b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ; c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale (ATF 147 II 338 consid. 3.1 ; 142 II 399 consid. 4.2). Cette dernière condition est en principe admise lorsqu'il y a une économie d'impôt clairement quantifiable (PONCE, L'évasion fiscale en droit interne – Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine, in RDAF 2010 II p. 125 ss, p. 147 ; cf. ég. CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et

interprétation économique – Les limites imposées par les principes généraux du droit, thèse 2014, p. 361 s.).

Lorsque ces conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci (ATF 147 II 338 consid. 3.1). L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en œuvre (*ibidem*). L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui – abstraction faite des aspects fiscaux – va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 147 II 338 consid. 3.1 ; 142 II 399 consid. 4.2).

L'existence d'une évasion fiscale a été reconnue dans un cas où une société avait confié la réalisation de dossiers de ventes à sa société sœur en lui louant le personnel nécessaire à cette fin, plutôt que de les établir elle-même. Ce procédé ne lui avait pas permis de bénéficier du savoir-faire d'un tiers qualifié ni d'en retirer un avantage commercial. Il apparaissait ainsi insolite et aucun autre objectif n'avait pu être identifié que celui de transférer des bénéfices à la société sœur afin de les compenser avec les pertes de cette dernière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_645/2012, 2C\_646/2012 précité consid. 4.3).

**3.5** 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 précité consid. 7.2). En matière d'évasion fiscale, lorsque l'autorité fiscale a apporté suffisamment d'éléments pour établir la réalisation des conditions établies par la jurisprudence, il appartient au contribuable de démontrer la justification économique du procédé choisi (ATF 147 II 338 consid. 4.4).

### **3.6**

**3.6.1** En l'espèce, l'autorité intimée a estimé que le paiement par la recourante d'honoraires de conseils à E \_\_\_\_\_ SA pour 77'200 fr. n'était pas justifié commercialement, dans la mesure où elle aurait pu accomplir ces services elle-même. Cette appréciation doit être confirmée sous l'angle de l'évasion fiscale. En effet, l'on ne saisit pas la justification commerciale pour la recourante de confier le travail en question à sa société sœur plutôt que de l'effectuer elle-même. En procédant de la sorte, elle ne pouvait pas bénéficier du savoir-faire supplémentaire d'un tiers qualifié, dans la mesure où E \_\_\_\_\_ SA n'employait aucun personnel durant la période en question et que les prestations litigieuses ont été effectuées en intégralité par C \_\_\_\_\_, administrateur et actionnaire des deux sociétés. La recourante n'a d'ailleurs nullement indiqué quel avantage économique elle avait pu retirer d'un tel procédé. Celui-ci lui a au contraire occasionné des charges supplémentaires de 77'200 fr., de sorte qu'il apparaît insolite au regard du but économique poursuivi.

**3.6.2** Pour justifier que cette opération n'était pas dictée par des considérations fiscales, la recourante a fait valoir que les deux sociétés poursuivaient des buts distincts : alors qu'elle-même exerçait une activité immobilière sans avoir jamais employé de personnel, sa société sœur était active dans le domaine du conseil. L'on ne voit toutefois pas ce qu'elle entend tirer de cet argument, puisque les services litigieux n'ont pas été exécutés par du personnel qualifié dans le conseil immobilier, mais par son propre administrateur. En outre, son but statutaire inclut précisément la fourniture de services en matière immobilière, tel que l'a relevé à juste titre l'autorité intimée.

La recourante soutient également que C \_\_\_\_\_ n'occupait pas de fonction opérationnelle en son sein, alors que les prestations litigieuses dépassaient le rôle qui incombait à un actionnaire administrateur et que l'intéressé agissait comme directeur

opérationnel pour la société sœur. Dans ce contexte, on peut se demander pour quelle raison la recourante n'a pas directement rémunéré son administrateur pour les tâches qu'elle estimait aller au-delà de son activité typique. Elle n'a fourni aucune explication sur les motifs qui l'auraient empêchée de procéder de la sorte. En outre, en rémunérant sa société sœur au tarif habituellement appliqué par celle-ci à des tiers (soit 220 fr./heure), elle a assumé un coût plus élevé que si elle avait rémunéré directement son administrateur, ce tarif incluant nécessairement une marge bénéficiaire. Or, cette majoration de coût ne repose sur aucune justification économique identifiable. Ainsi, contrairement à ce qu'elle prétend, la recourante a bien été « appauvrie » par cette opération.

La recourante s'est aussi prévaluée du fait que sa société sœur constituait la principale source de revenus de C \_\_\_\_\_ et qu'il importait de maintenir une séparation entre les activités « opérationnelles » de cette dernière et ses propres activités immobilières. Cette volonté de dissociation ne permet pas de justifier la comptabilisation de charges plus élevées que si la recourante avait réalisé elle-même les prestations en cause. En outre, les conseils en question portaient précisément sur les activités immobilières de la recourante, de sorte qu'il n'existait aucune nécessité d'en externaliser les coûts. Le fait de confier ces tâches à sa société sœur allait même à l'encontre du prétendu objectif de séparer clairement les deux domaines d'activité.

La recourante souligne encore que la gestion de ses actifs immobiliers avait déjà été déléguée à sa société sœur dès 2013. Elle en déduit que les conseils litigieux s'inscrivaient dans une relation contractuelle préexistante et n'étaient pas dictés par des motifs fiscaux. Cet argument n'emporte toutefois pas la conviction. En effet, les prestations facturées antérieurement au titre de conseils portaient sur des montants très inférieurs à ceux litigieux dans la présente cause. Certes, une facture de 47'800 fr. relative à la promotion des locations sur internet a également été émise par E \_\_\_\_\_ SA en 2019 (cf. p. 476 du dossier du TC). Cet élément ne permet toutefois pas d'écarter l'existence d'une évasion fiscale. En effet, il convient d'observer que l'exercice 2019 s'est soldé par une perte de quelque 51'000 fr., laquelle a été reportée sur la période fiscale ici litigieuse (cf. dossier du SCC, déclaration d'impôt 2020 et ses annexes). En outre, la décision de vendre l'appartement de D \_\_\_\_\_ avait déjà été prise par la recourante à la fin de l'exercice 2018 (cf. allégués 17 à 21 des déterminations du 30 avril 2025, p. 541 s. du dossier du TC). L'on peut partant s'interroger sur la justification économique de ces prestations et sur le point de savoir si elles n'auraient pas également dû faire l'objet d'une reprise par le fisc, cette question dépassant toutefois le cadre du présent

litige. Quoiqu'il en soit, la recourante ne peut tirer aucun avantage de cette facturation antérieure, le principe de l'étanchéité des périodes fiscales impliquant que l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1).

**3.6.3** En définitive, la recourante n'est pas parvenue à établir que l'opération en cause répondait à des motivations autres qu'une économie d'impôts. Il s'impose dès lors de retenir qu'elle visait principalement à réduire de 77'200 fr. le bénéfice issu de la vente de l'appartement de D \_\_\_\_\_ en transférant ce montant vers sa société sœur, dont le résultat de l'exercice 2020 aurait sinon été déficitaire. De plus, la société sœur E \_\_\_\_\_ SA bénéficie d'un report de pertes important datant des années 2015 et 2016. Les pertes reportables s'élèvent à 156'810 fr. à la fin de l'exercice 2019. Elles concernent l'exercice 2015, pour 105'264 fr., et 2016, pour 51'546 fr., et ne pourront plus être reportées à partir des exercices 2022 et 2023 (cf. tableau figurant en p. 577 du dossier du SCC). Il apparaît donc clairement que le procédé a pour but d'éponger les pertes de la société sœur tant que cela est encore en possible. Ce procédé aurait ainsi conduit à une notable économie d'impôt s'il avait été admis par le fisc. A cet égard, la recourante a fait valoir que la restructuration du patrimoine immobilier des époux B \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_ en 2013 avait au contraire entraîné une charge fiscale significative, notamment du fait de l'imposition d'un gain immobilier. Elle perd toutefois de vue que l'économie d'impôt mise en cause n'est pas liée à la réorganisation patrimoniale opérée par ses actionnaires en 2013, mais à la diminution de son bénéfice de l'exercice 2020. Il s'ensuit que toutes les conditions de l'évasion fiscale sont réunies.

En conséquence, la recourante doit être imposée selon la situation qui aurait été la sienne si elle avait réalisé elle-même les services litigieux. Sous cet angle, les paiements opérés en faveur de E \_\_\_\_\_ SA l'ont été sans contre-prestation correspondante et s'expliquent uniquement par les liens de cette société avec la recourante. Il est en effet évident qu'une entreprise tierce n'aurait pas été rémunérée pour des prestations fournies par l'administrateur de la recourante lui-même. Le caractère insolite d'un tel procédé ne pouvait échapper à l'intéressé. Partant, c'est à bon droit que le fisc a retenu l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice et opéré une reprise sur l'entier des factures litigieuses.

**3.6.4** La reprise opérée sur la facture n° 1 de 18'040 fr. du 30 septembre 2020, relative à la recherche d'acquéreurs potentiels pour l'appartement de D \_\_\_\_\_ ainsi que la sélection des courtiers, se justifie également par l'incohérence de cette facturation. En

effet, les contrats de courtage ayant été signés en 2018 et en 2019, il n'est pas cohérent que la facturation intervienne seulement sur la période fiscale 2020.

En outre, la reprise opérée sur la facture n° 2 de 25'080 fr. du 30 octobre 2020, relative à la valorisation des parcelles n° xxx et xxx1 de la commune de I \_\_\_\_\_, se justifie aussi par l'absence de lien entre ces prestations et les activités commerciales de la recourante. En effet, il n'est pas contesté que ces parcelles n'ont jamais appartenu à la société, mais étaient détenues à titre privé par son actionnaire, qui les a vendues en septembre 2020. La recourante soutient que ces études lui ont permis de renoncer à l'acquisition des terrains, en raison de la faible rentabilité attendue d'un projet de promotion immobilière. L'on peine toutefois à concevoir qu'elle aurait financé de telles analyses si les parcelles avaient appartenu à un tiers non actionnaire. Elle n'a d'ailleurs pas allégué avoir commandé des études similaires pour d'autres parcelles détenues par des tiers. En outre, elle a elle-même indiqué que son actionnaire avait vendu ces terrains durant l'exercice litigieux, n'envisageant pas de mener une promotion immobilière à titre privé (p. 19 du mémoire de recours). Il était donc le principal intéressé par les études litigieuses, qui relevaient de la gestion de sa fortune privée. Le seul fait qu'il ait, à un moment donné, envisagé de transférer à la recourante les parcelles en cause ne suffit pas pour justifier que celle-ci ait pris à sa charge ces prestations, ce d'autant que ce transfert n'a finalement pas eu lieu.

**3.6.5** En définitive, la recourante n'est pas parvenue à établir que les factures de conseils à hauteur de 77'200 fr. étaient justifiées par l'usage commercial. Les reprises y relatives doivent donc être confirmées et les griefs y relatifs rejetés.

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**4.** Les principes juridiques précités, qui concernent la déduction des provisions, trouvent leur parallèle en matière d'impôts cantonal et communal (cf. 24 al. 4 et 10 al. 1 let. b LHID ; art. 85 al. 1 et 25 al. 1 let. a et c LF). L'art. 25 al. 2 LF, applicable par le renvoi de l'art. 85 al. 1 LF, correspond du reste à l'art. 63 al. 2 LIFD. En outre, l'art. 81 al. 1 let. b LF correspond à l'art. 58 al. 1 let. 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 en relation avec les reprises sur le bénéfice.

### **5.**

**5.1** La recourante a également conclu à l'annulation de la reprise de 389'615 fr. sur le

capital, liée à la dissolution de la provision pour grosses réparations (soit 491'615 fr. - 102'000 fr.).

**5.2** En vertu de l'art. 2 al. 1 let. b LHID, les cantons prélèvent un impôt sur le capital des personnes morales. Cet impôt a pour objet le capital propre (art. 29 al. 1 LHID). Celui-ci comprend, pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID). Les art. 94 et 95 LF contiennent des dispositions similaires. Les provisions non admises qui ont fait l'objet de reprises constituent précisément des réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_723/2021 précité consid. 6.2). En l'occurrence, la provision litigieuse ayant été reprise à bon droit (cf. *supra* consid. 2), elle doit être ajoutée au capital imposable. Le grief y relatif doit donc, lui aussi, être rejeté.

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

**6.** Les conclusions qui précèdent conduisent au rejet du recours, y compris s'agissant des conclusions relatives aux intérêts dus par la recourante, qui n'ont pas de portée indépendante par rapport aux griefs précités (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**7.** Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 2000 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 2000 fr., sont mis à la charge de X \_\_\_\_\_ SA, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à X \_\_\_\_\_ SA, à la Commission cantonale d'impôt des personnes morales, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 12 août 2025