

F1 24 109

ARRÊT DU 24 JUIN 2025

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière,

en la cause

X _____ SA, recourante, représentée par **Y _____ SA**, 1951 Sion

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité
attaquée

(Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, période fiscale 2021)

recours contre la décision sur réclamation du 6 mars 2024

Faits

A. De siège à A _____, X _____ SA a pour principal but l'exploitation d'une entreprise de transport de personnes en général, ainsi que l'exploitation de lignes postales et de lignes de transport public et de transport régional de voyageurs, notamment en assumant les obligations d'entrepreneur concernant le transport pour le compte de B _____ SA.

B.

B.a Le 27 juin 2022, X _____ SA a déposé sa déclaration d'impôts pour l'année 2021. Une provision pour réparations hors garanties de 145'298 fr. 60 était inscrite au passif du bilan.

Le 3 mai 2023, le Service cantonal des contributions (SCC) a demandé à la contribuable de justifier cette provision. Le 24 mai 2023, X _____ SA lui a répondu que les activités qu'elle exerçait en tant qu'entrepreneur de B _____ SA étaient régies par un contrat de prestations de transport prévoyant des indemnités pour les coûts de personnel, les frais fixes des véhicules (amortissements et intérêts), les coûts variables des véhicules (Diesel, entretien, etc.) et les frais divers. La provision était liée à l'indemnisation des coûts variables et plus précisément aux frais d'entretien et de réparation des véhicules. Le contrat de sous-traitance prévoyait une rémunération fixe au kilomètre sur toute la durée de vie d'un véhicule, fixée à douze ans par B _____ SA. Les véhicules étant sous garantie pendant trois ans et nécessitant moins de réparations en début d'exploitation, le rapport « indemnité/coûts de réparation » était favorable à l'entrepreneur durant les premières années et lui était fortement défavorable dès la sixième année. Pour pallier le risque d'un surendettement durant la deuxième partie du contrat, B _____ SA avait fortement recommandé aux entrepreneurs de constituer une provision pour travaux hors garantie lors des premières années et de la dissoudre lorsque les coûts devenaient supérieurs aux indemnités perçues. Ce phénomène de lissage permettait de réduire le risque susmentionné, tout en étant dépourvu d'impact fiscal à long terme en raison de la dissolution de la provision. En 2021, X _____ SA avait dû renouveler une partie de sa flotte de véhicules (moyennant l'acquisition de sept nouveaux véhicules) et avait donc provisionné la différence entre l'indemnité kilométrique versée par B _____ SA pour chacun d'eux et leurs coûts d'entretien effectifs (inférieurs à celle-ci en raison notamment de la garantie dont ces véhicules bénéficiaient).

B.b Par décision du 14 juillet 2023 (p. 4 à 8 du dossier du SCC), la Commission cantonale d'impôt des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation de la contribuable pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) de l'année 2021. Elle a refusé la provision de 145'298 fr., la réintégrant tant au bénéfice qu'au capital imposables de la société.

C.

C.a Le 11 août 2023, X _____ SA a formé réclamation contre cette décision, concluant à son annulation. A son sens, la reprise de la provision pour réparations hors garanties n'était pas fondée dans la mesure où le droit commercial en exigeait la constitution pour couvrir les frais probables induits par le contrat de prestations. La charge probable résultant de ses obligations d'entretien et de réparation des véhicules devait, en effet, être répartie sur toute la durée du contrat. Il s'agissait d'un véritable poste de passif fondé sur un engagement et une obligation de paiement, dont l'existence était certaine, mais le montant incertain.

C.b Par décision du 22 février 2024 notifiée le 6 mars 2024, la CIPM a rejeté la réclamation. En substance, elle a considéré que la charge d'entretien des sept véhicules que la contribuable avait acquis en 2021 en remplacement d'autres véhicules arrivés au terme de leur période d'exploitation de douze ans dépendait essentiellement de leur degré d'utilisation, soit du nombre de kilomètres parcourus chaque année. La différence – positive ou négative – entre leur coût d'entretien et l'indemnité versé par B _____ SA du fait de leur utilisation dans le cadre du contrat de prestations conclu trouvait donc également sa cause dans le nombre de kilomètres parcourus chaque année et l'usure normale des véhicules. Ainsi, le risque que le coût de leur entretien excède le montant de l'indemnité kilométrique ne trouvait pas son origine dans l'année de leur acquisition. En 2021, ce risque n'était pas encore imminent. Consistant dans une réserve pour des dépenses et un risque de perte futurs, la provision litigieuse était contraire au principe de périodicité et n'était donc pas justifiée par l'usage commercial. Partant, elle devait être dissoute en 2021 déjà.

D. Par acte du 8 avril 2024, X _____ SA a recouru céans contre cette décision sur réclamation, en concluant à ce que la provision de 145'298 fr. soit admise et déduite, tant de son bénéfice que de son capital imposable en 2021. Elle produit les décomptes des frais d'entretien 2022 et 2023 de tous les véhicules utilisés dans le cadre du contrat de prestations de transport conclu avec B _____ SA afin de démontrer l'évolution au fil des ans du rapport « indemnité/coûts de réparation » déjà explicité. En outre, elle relève, en substance que la provision litigieuse est justifiée par l'usage commercial.

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

Le 17 mai 2024, le SCC a déposé son dossier et conclu au rejet du recours.

Le 23 mai 2024, le tribunal a transmis cette écriture à la recourante, lui annonçant que l'instruction de la cause apparaissait complète, que le dossier était tenu à sa disposition pour consultation auprès du greffe et qu'elle pouvait déposer, dans un délai de 10 jours, d'éventuelles remarques complémentaires. La recourante n'a pas fait usage de cette faculté.

Considérant en droit

I. Procédure

1. Interjeté dans le délai et les formes prescrits, auprès de la juridiction compétente pour en connaître, le recours est recevable (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 LF). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

II. Impôt fédéral direct

2. Le litige porte sur la reprise dans le bénéfice imposable 2021 de la recourante du montant de 145'298 fr., comptabilisé à titre de provision pour réparations hors garanties.

3.

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 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que 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), dont les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (2^{ème} tiret). De jurisprudence constante, il ressort de ces dispositions que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que les normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance ; cf. notamment

ATF 147 II 209 consid. 3.1.1, 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.1).

3.2

3.2.1 Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers (...) (let. d). D'après l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

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 9C_419/2023 du 4 octobre 2024 consid. 4.3.2). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenue pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit imminent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). De manière générale, le principe de périodicité interdit de réduire (artificiellement) le bénéfice imposable par le biais de provisions exagérées (arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 5.2.1 et les références). Il ne permet notamment pas de compenser les résultats des exercices entre eux en diminuant ou en augmentant ceux d'une période au profit ou au détriment d'une autre période, un tel procédé devant conduire à une correction fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.4). Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultats, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3, 140 II 248 consid. 3.5). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêts du Tribunal fédéral 9C_469/2023 précité consid. 6.2.1 et 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1).

3.2.2 Les provisions pour les engagements (« Verpflichtungen ») de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD sont autorisées pour les engagements existant au cours de l'exercice et dont le montant n'est pas encore déterminé ; sont en particulier visés par cette disposition les engagements incertains ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours. Ceux-ci doivent pour le surplus reposer sur un contrat ou sur une loi. L'art. 63 al. 1 let. a LIFD couvre également les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable (arrêts du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.2 et 9C_469/2023 précité consid. 6.2.2). Selon la jurisprudence, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future représentent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (*ibidem*). En résumé, les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (ATF 147 II 209 consid. 4.1), à l'inverse de celles qui sont susceptibles d'être comptabilisées en application de l'art. 960e al. 3 CO notamment « pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme » (cf. DANON, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd. 2017, n. 12 ad art. 63 LIFD).

3.2.3 Le cas de figure prévu par l'art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même, des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent. Le droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. La constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause (« durant l'exercice », « nel corso dell'esercizio », « die im Geschäftsjahr bestehen ») (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.3).

3.3

3.3.1 En l'espèce, la recourante explique que la provision litigieuse correspond à l'excédent d'indemnités reçues de B _____ SA en 2021 pour l'entretien des véhicules qu'elle a acquis durant cet exercice et que cet excédent servira à couvrir les

frais encourus lors d'exercices ultérieurs, mais dont le montant et la date de réalisation demeurent inconnus. Elle en déduit qu'il existerait un risque de pertes imminentes « qui interviendr[a] durant les dernières années de durée de vie des véhicules » (cf. ch. 13 du recours). Elle considère en outre que le résultat de l'exercice 2021 ne serait pas conforme à la réalité économique sans la provision, qui aurait précisément pour but de lui imputer les produits et les charges y afférents (cf. ch. 14 du recours). Elle soutient ensuite que « la provision vise effectivement des charges futures », mais qu'étant donné le système de rémunération mis en place par B _____ SA indépendamment de sa volonté, le risque que le coût d'entretien excède le montant de l'indemnité kilométrique trouverait bien son origine l'année où l'indemnité versée est supérieure aux coûts effectifs annuels. Il ne s'agirait dès lors pas d'une simple réserve latente pour charges futures, mais plutôt d'une provision servant à enregistrer sur l'exercice considéré les charges et les pertes probables, voire certaines, au jour de clôture du bilan, mais dont le montant ou la date de réalisation seraient indéterminés (cf. ch. 15 du recours). Elle argue enfin que cette provision serait exigée par le droit commercial et devrait donc être reconnue sur le plan fiscal. A son sens, il ne s'agirait que d'un moyen de délimiter les recettes reçues d'avance pour couvrir des charges futures effectives, ce qui aurait également pu être comptabilisé en passifs de régularisation (cf. ch. 18 à 20 du recours).

3.3.2 L'argumentation de la recourante méconnaît la notion de provision au sens de l'art. 63 LIFD. En effet, le fait d'avoir acquis sept nouveaux véhicules, respectivement perçu de son cocontractant des indemnités auxquelles elle n'a pas eu besoin de recourir intégralement, n'a aucunement généré des coûts à charge de l'exercice 2021. Celui-ci a, au contraire, généré des recettes supérieures à celles déclarées par la recourante, en raison précisément d'un surplus d'indemnités d'entretien reçu de son cocontractant. Quant au risque de pertes allégué par la recourante, soit celui que le coût d'entretien de ses nouveaux véhicules excède celui des indemnités perçues pour ce faire, il ne revêtait aucunement un caractère imminent en 2021. De l'aveu même de la recourante, ce risque ne pourrait se réaliser que lors des dernières années de vie des véhicules nouvellement acquis, c'est-à-dire six ou sept ans après l'exercice en cause. Faute d'imminence, la tentative de la recourante d'assimiler la provision litigieuse à un passif de régularisation est également inopérante. La provision litigieuse a manifestement été constituée pour couvrir des dépenses d'entretien que la recourante ne devra supporter que dans le futur, respectivement pour couvrir un risque de pertes susceptible de se concrétiser que six à sept ans après l'exercice lors duquel elle a été comptabilisée. Elle consistait donc dans une réserve latente qui, bien que tolérée en droit commercial, est proscrite par le principe de périodicité et doit, cela étant, conduire à une correction fiscale. C'est, partant, à bon

droit que la CIPM a refusé d'admettre cette provision et qu'elle a réintégré le montant de 145'298 fr. 60 au bénéfice imposable 2021 de la recourante.

III. Impôts cantonaux et communaux

4.

4.1 Les règles en matière de détermination du bénéfice imposable des personnes morales prévues aux art. 24 al. 1 let. a LHID et 81 al. 1 let. b LF correspondent à celles des art. 57 et 58 LIFD. Les art. 10 al. 1 let. b LHID (applicable sur renvoi de l'art. 24 al. 4 LHID) et 25 LF (applicable sur renvoi de l'art. 85 al. 1 LF) en matière de déduction des provisions sont également similaires à l'art. 63 LIFD. Les considérations émises à propos de l'IFD s'appliquent dès lors *mutatis mutandis* aux ICC sur le bénéfice de la période fiscale sous examen.

4.2 Selon les art. 29 al. 1 LHID et 94 al. 1 LF, l'impôt sur le capital des personnes morales a pour objet le capital propre. Le capital propre imposable 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 et 95 al. 1 LF). L'impôt sur le capital englobe donc les réserves ouvertes, mais ne vise les réserves latentes que si elles ont été constituées au moyen de bénéfices imposées. Tel est notamment le cas d'amortissement surfaits ou de provisions non admises qui ont fait l'objet de reprises (arrêts du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 7.2 et 9C_469/2023 précité consid. 8.2). C'est donc à raison que la CIPM a ajouté au capital imposable de la recourante la provision de 145'298 fr., ce que l'intéressée ne conteste du reste pas.

IV. Conclusion, frais et dépens

5.

5.1 Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 1 LF ; art. 80 al.1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

5.2 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 qui n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, 64 al. 1 *a contrario* PA, 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 X _____ SA, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Y _____ SA, 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 24 juin 2025