

F1 25 18

ARRÊT DU 19 MAI 2026

**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 _____ **SÀRL**, recourante, représentée par **Y** _____ SA

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES,

(Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, périodes fiscales 2018 et 2019)

recours contre la décision sur réclamation du 4 décembre 2024

Faits

A. X _____ Sàrl, de siège à A _____, a pour but [_____]. Elle est détenue par B _____ Sàrl, de siège à A _____, elle-même détenue par C _____. Celui-ci est le gérant de la contribuable, avec signature individuelle (p. 19 du dossier du TC).

B.

B.a Le 6 septembre 2023 et les jours suivants, l'Inspectorat fiscal du Service cantonal des contributions (SCC) a procédé au contrôle des comptes de la société pour les périodes fiscales 2017 à 2021. Le rapport d'expertise du 18 juin 2024 retenait notamment que l'activité effective de la société consistait en la construction de bâtiments et de villas. Elle n'employait aucun personnel et l'administration de ses projets était gérée par les employés de sa société mère (ch. 1 et 3.1). A ce titre, celle-ci lui facturait depuis la dernière expertise des frais de gestion et de suivi de chantiers à hauteur de 3% des ventes (ch. 3.4). Toutefois, des charges de loyer de 7000 fr. en 2018, et de 10'000 fr. en 2019, avaient également été facturées par C _____. Or, la société ne disposait pas de locaux propres, puisque sa gestion administrative était sous-traitée. Une telle dépense ne pouvait donc pas être admise et devait être considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice au détenteur de parts, à reprendre sur le bénéfice déclaré (ch. 3.5).

B.b Par décisions du 28 juin 2024, la Commission cantonale d'impôts des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation de la société pour les périodes fiscales 2018 et 2019, en intégrant notamment ces reprises.

C. Le 26 juillet 2024, X _____ Sàrl a formé réclamation contre ces décisions, requérant l'annulation des reprises. Elle a fait valoir que les montants payés à titre de loyers étaient justifiés commercialement. Elle avait participé à la location de l'habitation des époux C _____ car certaines de ses ventes y avaient en partie été réalisées, sur un total de plus de 11 millions de fr. en 2018 et de plus de 5 millions de fr. en 2019. Elle participait également aux frais de personnel et de gestion de sa société mère.

Par décision du 4 décembre 2024 notifiée le 24 février 2025, la CIPM a rejeté ces griefs et confirmé les reprises litigieuses. Elle a considéré qu'il ne suffisait pas de soutenir que des ventes avaient été réalisées dans les locaux concernés ou de lier le montant du loyer au chiffre d'affaires réalisé pour démontrer que les charges étaient justifiées par

l'usage commercial. Les explications fournies par la société n'étaient pas documentées, dès lors qu'elle n'avait fourni ni contrat de bail ni carnet de rendez-vous.

D. En date du 27 mars 2025, X _____ Sàrl a recouru contre cette décision devant la Cour de céans. A titre préjudiciel, elle requiert la confirmation de l'effet suspensif du recours. Sur le fond, elle conclut principalement à l'annulation de la décision sur réclamation, subsidiairement à ce qu'il soit constaté que les reprises opérées ne sont pas fondées et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation des art. 58 LIFD et 81 LF. Elle expose que sa société mère lui avait refacturé une partie du loyer de 25'000 fr versé à C _____ pour un local commercial, dans la mesure où leurs activités respectives se déroulaient dans les mêmes locaux. Il ne s'agissait pas d'une location à proprement parler, mais d'une participation au loyer. Celle-ci se justifiait également au vu du chiffre d'affaires réalisé, qui se montait à plus de 16 millions de fr. sur les deux périodes fiscales litigieuses. A titre de moyens de preuve, la recourante produit notamment les factures de sa société mère pour la participation au loyer en question (p. 31 s. du dossier du TC), ainsi que celles relatives à la « participation aux charges du personnel », soit 25'000 fr. pour la fiscale période 2018 et 60'000 fr. pour la période 2019 (p. 33 s. du dossier du TC).

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

Le 22 mai 2025, le SCC a déposé le dossier de la cause et conclu au rejet du recours. Il a observé qu'il ne suffisait pas d'affirmer que la recourante et sa société mère exerçaient les mêmes activités dans les mêmes locaux pour admettre que la charge de loyer était justifiée par l'usage commercial. En outre, il n'existait aucun contrat de sous-location entre les deux sociétés et la recourante ne possédait pas de personnel. Elle n'avait pas non plus démontré que des ventes avaient été conclues dans les locaux en question. Il était par ailleurs surprenant qu'elle n'ait produit les factures de sa société mère qu'au stade du recours, celles-ci étant au demeurant non signées. Les charges de loyer devaient donc être refusées.

Cette écriture a été transmise le 27 mai 2025 à la recourante, qui n'a pas déposé d'observations complémentaires.

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 LIFD ; art. 50 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a, 80 al. 1 let. e 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). Il a effet suspensif automatique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_36/2017 du 30 janvier 2017 consid. 2.4.1 ; ACDF F1 24 121 du 24 septembre 2025 consid. 1).

II. Impôt fédéral direct

2. La recourante conteste que ses charges de loyer soient constitutives de distributions dissimulées de bénéfice, invoquant une violation de l'art. 58 LIFD.

2.1 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 de ce compte, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5^{ème} tiret).

2.2 Les charges qui sont justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD) sont les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial (arrêts du Tribunal fédéral 9C_513/2025 du 17 décembre 2025 consid. 5.1, 9C_559/2023 du 13 mars 2025 consid. 7.2.3). Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Ce lien existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (*ibidem*). C'est au contribuable qu'il incombe de prouver l'existence d'une charge justifiée par l'usage commercial, car il s'agit d'un facteur de diminution de la dette fiscale (*ibidem*).

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 (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.2). Ainsi, il y a prise en charge d'une dépense étrangère à l'activité sociale, et partant distribution dissimulée de bénéfice, lorsqu'une société fille supporte des charges qui constituent en réalité des charges de la société mère (arrêt du Tribunal fédéral 2C_433/2016, 2C_434/2016 du 30 mai 2016 consid. 7.1 et 7.2 ; DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n^{os} 224 et 251 ad art. 58 LIFD). La prise en charge de tels frais est également contraire au principe de sincérité du bilan (*ibidem*).

2.4 S'agissant des règles relatives au fardeau de la preuve, 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 alors une présomption de l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice et il appartient 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 (arrêts du Tribunal fédéral 9C_630/2024 du 6 mai 2025 consid. 4.3, 9C_678/2022 précité consid. 7.3).

2.5 En l'occurrence, il n'est pas contesté que la recourante ne dispose d'aucun personnel propre et que l'intégralité de ses ventes sont réalisées par les employés de sa société mère (cf. mémoire de recours, p. 11 s.). L'on ne saurait donc considérer qu'elle exerce des activités dans les locaux de cette dernière, tel qu'elle le prétend. Ce sont en effet les employés de sa société mère qui occupent ces locaux, de sorte que le loyer litigieux constitue des frais généraux de cette dernière, et non une charge de la recourante. Dans ces conditions, l'autorité intimée était fondée à retenir que la prise en

charge d'une partie de ces frais constituait un indice d'une distribution dissimulée de bénéfice, à charge pour la recourante d'établir le contraire.

A cet égard, la société fait valoir que la contribution au loyer de sa société mère se justifie au vu des prestations « salariales » facturées par celle-ci, admises par le fisc et impliquant nécessairement l'occupation de locaux. Cet argument ne résiste toutefois pas à l'examen, dès lors que les frais généraux afférents aux prestations fournies par une société sont en principe inclus dans les tarifs appliqués. Le fait que les deux sociétés considèrent les services rendus comme une participation aux charges de personnel (cf. les factures produites céans, p. 33 s. du dossier du TC) n'est pas déterminant, attendu que les employés en question sont exclusivement ceux de la société mère et que, partant, les services facturés constituent en réalité des prestations de gestion ou de représentation en matière immobilière. Il est par ailleurs évident que la recourante n'aurait pas accepté de supporter les frais généraux d'un prestataire tiers indépendant en sus de la rémunération convenue pour un service. Le procédé mis en place résulte ainsi purement d'une logique intra-groupe, ce qui n'est précisément pas admis en droit fiscal, comme on l'a vu. Il apparaît en outre que la société mère facturait déjà des prestations de gestion et de suivi des chantiers à la recourante lors des périodes fiscales précédentes (cf. p. 59 du dossier du SCC ; p. 11 du mémoire de recours), sans qu'un loyer supplémentaire n'ait été refacturé à teneur du dossier. Or, la recourante n'a pas exposé pour quelle raison les périodes fiscales 2018 et 2019 auraient justifié une refacturation supplémentaire à ce titre, alors que la charge de la preuve de la justification commerciale de ces frais lui incombait.

Pour le surplus, l'ampleur du chiffre d'affaires réalisé durant les périodes litigieuses – soit plus de 11 millions de fr. en 2018 et plus de 5 millions de fr. en 2019 – n'est pas davantage pertinente, dès lors que les locaux dans lesquels les ventes ont été réalisées étaient exclusivement loués et occupés par la société mère. En conséquence, l'autorité intimée était fondée à retenir que les loyers pris en charge étaient étrangers à l'activité sociale de la recourante et constituaient des distributions de bénéfices dissimulés. Les reprises en question doivent donc être confirmées et les griefs y relatifs rejetés.

III. Impôts cantonaux et communaux

6. 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 notamment les charges non justifiées par l'usage commercial. 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 143 II 402 consid. 7.1). Il peut ainsi être intégralement renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice, à la motivation développée ci-dessus.

IV. Conclusion, frais et dépens

7. 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).

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

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté 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 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, 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 19 mai 2026