

F1 24 147

ARRÊT DU 25 OCTOBRE 2025

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

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

en la cause

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

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité
attaquée

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

recours contre la décision contre sur réclamation du 14 août 2024

Faits

A. De siège à A _____, X _____ Sàrl (ci-après : « la société » ou « la contribuable ») a pour but l'exploitation de cabinets médicaux et toute activité relevant du domaine de la santé. Elle est détenue par B _____ qui en est l'unique associée et gérante avec signature individuelle depuis son inscription au registre du commerce le 17 juillet 2017.

B.

B.a Dès sa constitution, la société a accordé un prêt à son associée sous forme de compte-courant « Autres créances à crt terme C _____ cc » inscrit à l'actif de son bilan. Ce prêt n'a cessé d'augmenter au fil des ans, passant de 121'883 fr. au 31 décembre 2017 à 531'072 fr. 16 au 31 décembre 2020 (p. 10 et 30 à 37 du dossier du SCC).

B.b Sur demande de renseignements de la Commission cantonale d'impôt des personnes morales (CIPM) du 18 juin 2021 relative à la taxation 2019, la société a produit une convention de prêt conclue avec son associée le 23 février 2021 et prévoyant ce qui suit (p. 2 du dossier du Service cantonal des contributions [SCC]) :

- « 1. Le prêteur a octroyé à l'emprunteur un prêt variable s'élevant à
- **CHF 369'931.37 au 31.12.2019.**
2. Le taux d'intérêt est fixé
- **selon les taux AFC admis.**
3. Remboursement du prêt :
- **Le prêteur exige le remboursement du prêt au maximum sur 5 ans, soit chf 75'000.00 par année.**
 - **L'emprunteur est autorisé à rembourser le prêt plus rapidement.**
 - **Aucune garantie hypothécaire n'est demandée en raison du délai de remboursement relativement court et de la qualité de l'emprunteur.**
4. DIVERS
- **Cette convention vaut reconnaissance de dette au sens de la Loi sur les Poursuites :**
5. En cas de litige, le for judiciaire est fixé à
- Sion ».

B.c Le 19 décembre 2022, la société a déposé sa déclaration d'impôt 2021, faisant état d'un résultat imposable de 259'958 fr. et d'un capital imposable de 505'215 francs. Selon les comptes annexés, le prêt à l'associée s'élevait à 686'348 fr. 24 au 31 décembre 2021 sur un total d'actifs de 787'281 fr. 64. Les capitaux propres de la société s'élevaient à

655'215 francs. Dans le compte de pertes et profits, 1695 fr. 30 correspondant à des « INTERETS CC ACTIONNAIRES » figuraient dans les charges (p. 19 à 23 du dossier du SCC).

Le 17 mars 2023, le taxateur a requis divers renseignements de la part de la société, dont le détail du compte-courant de l'associée. Selon l'extrait de compte fourni le 20 mars 2023, les intérêts de 1695 fr. 30 dus pour l'année 2021 n'avaient pas été payés par l'associée, mais portés au débit du compte (p. 24 à 29 du dossier du SCC).

B.d Par décision de taxation du 31 mars 2023, la CIPM a imposé la société pour l'année 2021 au titre de l'impôt fédéral direct (IFD) et des impôts cantonaux sur le bénéfice et le capital (ICC). Conformément à la déclaration, elle a retenu le montant de 259'958 fr. en tant que bénéfice imposable. En revanche, elle a réduit le capital imposable de la contribuable de 230'276 fr., l'arrêtant à 274'939 fr. (p. 14 à 18 du dossier du SCC).

Selon le procès-verbal de taxation, la réserve négative introduite en réduction du capital propre de la société correspondait à l'augmentation du compte-courant associée durant la période fiscale en cause (686'348 fr. 24 au 31 décembre 2021 - 531'072 fr. 16 au 31 décembre 2020 = 155'276 fr.), ainsi qu'au montant de 75'000 fr. qui aurait dû être remboursé selon la convention de prêt du 23 février 2021, mais ne l'avait pas été. Il apparaissait qu'un tel prêt n'aurait pas été accordé, dans des circonstances similaires, à des tiers indépendants et se basait sur la relation liant la contribuable à la détentrice des parts. Le prêt n'était pas couvert par le but de la société, qui n'avait exigé aucune garantie au moment de son octroi ou à la conclusion de la convention du 23 février 2021. Il représentait un montant inhabituel en proportion du total de ses actifs (87%) et dépassait ses fonds propres (104%). Les intérêts n'étaient pas payés par l'emprunteuse, mais ajoutés à son compte-courant. Celle-ci utilisait les fonds de la société pour maintenir son train de vie et rembourser d'autres dettes privées. Le procès-verbal précisait encore que l'augmentation du prêt et son remboursement allaient être repris auprès de l'associée à titre de prestation appréciable en argent. Par ailleurs, aucun amortissement et/ou provision sur le prêt ne seraient acceptés. Ils feraient, cas échéant, l'objet de reprises, tant auprès de la société que de l'emprunteuse, à titre de distribution dissimulée de bénéfice.

C.

C.a Le 26 avril 2023, la société a formé réclamation contre la décision de taxation 2021, contestant la réserve négative de 230'276 fr. portée en déduction de son capital imposable (p. 11 à 13 du dossier du SCC). A son sens, les constatations figurant dans

le procès-verbal de taxation n'étaient en elles-mêmes pas décisives pour considérer que le prêt variable octroyé sous forme de compte-courant à son associée consistait dans une prestation appréciable en argent, respectivement dans un prêt simulé. Aucun abandon de créance n'avait été opéré, ni n'était prévu. Les états financiers de la société avaient toujours mentionné ce compte-courant, tandis que l'associée avait déclaré sa dette et les intérêts correspondants dans sa propre déclaration fiscale. Cela attestait la volonté des parties en matière de remboursement du prêt. Les conditions du principe de pleine concurrence (*Drittvergleich*) étaient, par ailleurs, respectées. La société ne s'était pas mise en péril, compte tenu de la situation financière très confortable de son associée gérante. La solvabilité de cette dernière ne faisait aucun doute, de sorte qu'il n'était pas nécessaire d'exiger d'elle des garanties. Quant aux intérêts facturés, ils étaient conformes aux lettres-circulaires sur les taux d'intérêts publiées chaque année par l'Administration fédérale des contributions (AFC). De toute évidence, la société ne s'était pas appauvrie et n'avait pas octroyé d'avantage économique à son associée gérante. Dans ces circonstances, les indices invoqués par le fisc ne suffisaient pas à démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent.

C.b Par décision du 14 août 2024, reçue le 16 août 2024, la CIPM a déclaré la réclamation irrecevable, retenant que la contribuable ne disposait pas d'un intérêt digne de protection à la modification d'une décision de taxation qui réduisait son capital imposable. Partant, la qualité pour former réclamation devait lui être déniée.

D. Par acte du 11 septembre 2024, la société a recouru céans contre ce prononcé, concluant à son annulation, à la reconnaissance de sa qualité pour former réclamation contre la décision de taxation litigieuse et au renvoi de la cause à la CIPM pour qu'elle entre en matière et admette sa réclamation, le tout sous suite de frais et dépens. La recourante soutient que l'autorité attaquée se serait, arbitrairement, focalisée sur les impôts directs prélevés dans son chef. A son sens, tous les impôts prévus par le droit fiscal suisse auraient dû être pris en considération lors de l'appréciation de sa qualité pour élever réclamation contre la taxation litigieuse. Si la réserve négative introduite par le fisc avait bien eu pour effet de réduire son imposition sur le capital imposable, elle lui faisait encourir de lourdes conséquences au niveau de l'impôt anticipé. Cette réserve n'allait en effet pas échapper à l'AFC, qui ne manquerait pas de la taxer dans son chef en tant que prestation appréciable en argent au sens des art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 OIA. L'AFC allait lui adresser une facture d'impôt anticipé calculé sur la réserve négative selon la méthode du « brut pour net », soit lui réclamer la somme de CHF 123'994 fr. 75 (230'276 fr. / 65% x 35%), sans compter les intérêts moratoires dus selon l'art. 16 LIA.

Cette autorité pourrait également ouvrir une procédure de soustraction d'impôt à son encontre en vertu de l'art. 61 LIA, ce qui serait intolérable dans la mesure où elle contestait, sans pouvoir faire valoir son droit, le fait d'avoir octroyé une prestation appréciable en argent durant la période fiscale en cause. De même, la société ne pourrait pas remplacer le paiement de cet impôt par une déclaration selon les art. 20 LIA et 24 OIA, car son associée n'avait naturellement pas déclaré la reprise fiscale contestée dans sa déclaration d'impôt 2021 et avait, cela étant, compromis ses chances d'obtenir le remboursement de cet impôt. Prétendre que l'associée en question allait pouvoir contester la prestation appréciable en argent litigieuse le moment venu était, par ailleurs, illusoire et incohérent. Il était en effet patent que si des réserves issues des bénéfices disparaissaient dans le chef de la société, elles devraient forcément se retrouver dans le cadre de l'imposition de l'associée. Et si, par impossible, la réclamation de l'associée devait être admise, il en résulterait une situation fiscale insolite dénuée de bon sens puisque des réserves issues de bénéfices auraient été distribuées au niveau de la société sans toutefois être imposées dans le chef de la contribuable censée en avoir bénéficié. Si la décision attaquée était confirmée, il en résulterait une atteinte sans précédent dans les droits des contribuables, qui se verraient contraints d'accepter des taxations comprenant des reprises, justifiées ou non, sans possibilité de recourir à leur encontre. En résumé, elle avait un intérêt digne de protection à contester la reprise litigieuse dans la mesure où celle-ci avait modifié son assiette fiscale et engendrerait d'importants impacts fiscaux au sens décrit ci-dessus.

Le 14 novembre 2024, le SCC a déposé son dossier et conclu au rejet du recours. Du point de vue des impôts directs, la recourante ne démontrait pas qu'une modification de la taxation lui serait favorable et, partant, qu'elle disposerait d'un intérêt digne de protection à contester la reprise consistant dans une réduction de son capital imposable. Quant au risque qu'elle doive s'acquitter d'un impôt anticipé sur les distributions dissimulées de bénéfice, il ne consistait pas dans un intérêt actuel suffisant. Contrairement à ce que la recourante indiquait, la possibilité pour une société de procéder par déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. a OIA, en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé, existait via le formulaire 112. Or, la recourante ne soutenait pas, ni ne démontrait avoir eu recours à cette procédure de déclaration ou que celle-ci aurait été refusée par l'AFC. Pour le reste, cette autorité procédait à son propre examen lors de la perception de l'impôt anticipé et n'était, en principe, pas liée par la décision de taxation. En outre, une distribution dissimulée de bénéfice dans le chapitre fiscal de la société ne constituait pas nécessairement une prestation appréciable en argent pour l'actionnaire selon la jurisprudence. Il n'existait pas de véritable automatisme de taxation

en la matière et une nouvelle appréciation restait nécessaire au niveau de l'actionnaire. Enfin, la jurisprudence selon laquelle l'autorité fiscale était en droit d'admettre que la reprise dont l'imposition était entrée en force dans le chapitre de la société était également justifiée dans le chapitre de l'actionnaire lorsque ce dernier ne la critiquait pas de manière détaillée ou se bornait à exposer des généralités à son encontre n'avait pas vocation à s'appliquer lorsque l'autorité fiscale ne traitait pas la réclamation de la société sur le fond au motif qu'elle était irrecevable. Le SCC a encore précisé que la décision de taxation 2021 de l'associée retenant une prestation appréciable en argent dans son chef n'était pas encore entrée en force et se trouvait en procédure de réclamation. Cette dernière allait être prochainement examinée, de sorte que l'existence d'une prestation appréciable en argent dans le chef de l'associée n'était, au présent stade, pas acquise.

Le 26 novembre 2024, la recourante a répliqué, alléguant notamment que son associée s'était vue notifier une première décision de taxation 2021 le 9 février 2023, puis une seconde décision de taxation 2021 le 13 avril 2023 comportant la même reprise fiscale que celle opérée dans son chef treize jours auparavant. Cela montrait le véritable automatisme qui existait dans la taxation des deux contribuables en cause et le caractère illusoire de l'approche soutenue par l'autorité attaquée. Celle-ci connaissait et ne pouvait de même pas occulter la pratique de l'AFC qui consistait à prélever, automatiquement et sans analyse fiscale préalable, l'impôt anticipé sur la diminution des fonds propres d'une personne morale. Selon elle, le fait de lui reprocher de n'avoir pas établi qu'elle aurait eu recours à la procédure de déclaration prévue pour cet impôt et que celle-ci lui aurait été refusée était dénué de bon sens tant que sa taxation 2021 se trouvait en procédure de recours. A son sens, la décision attaquée violait de manière abusive et crasse le droit fiscal suisse, en l'empêchant de contester une taxation manifestement infondée qui contrevenait au principe de déterminance. Les conditions pour admettre l'octroi d'une prestation appréciable en argent n'était pas remplies, puisqu'elle n'avait jamais été appauvrie d'une quelconque manière, ni n'avait octroyé d'avantage économique à son associée, ce que l'autorité attaquée, faisant fi du fardeau de la preuve lui incombant en la matière, n'avait pas été en mesure de démentir.

L'AFC ne s'est pas déterminée sur le recours.

Considérant en droit

1.

1.1 Interjeté dans le délai et les formes prescrits, auprès de la juridiction compétente pour en connaître, par la destinataire de la décision attaquée qui lui dénie la qualité pour former réclamation contre la taxation 2021, le recours est recevable (art. 140 LIFD ; art. 50 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a, 80 al. 1 let. a et c, 44 et 48 LPJA), sous réserve de ce qui suit.

1.2. Un recours formé à l'encontre d'un prononcé d'irrecevabilité ne peut porter que sur cette seule question, à l'exclusion de tout aspect touchant au fond de l'affaire (cf. p. ex. arrêt du Tribunal fédéral 2C_67/2022 du 17 février 2022 consid. 4.5 ; ACDF F1 24 138 du 15 octobre 2024 consid. 2, F1 24 113 du 18 août 2024 consid. 1.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DGB, 4^{ème} éd. 2023, N. 44 ad Art. 140 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, N. 56 ad Art. 132 DBG). L'objet du présent litige se limite donc à déterminer si c'est à bon droit que la CIPM a dénié la qualité de la recourante pour former réclamation contre la décision de taxation du 31 mars 2023. Dès lors que la décision attaquée ne traite que de ce seul aspect, les griefs et arguments présentés par la recourante en lien avec le fond de la cause, tels la violation du principe de déterminance, le caractère non simulé du prêt accordé à son associée ou l'absence de distribution dissimulée de dividende (ou prestation appréciable en argent) tenant dans l'augmentation de ce prêt durant la période fiscale litigieuse, sont donc irrecevables et ne seront pas examinés. En cas d'admission du recours, il appartiendra à l'autorité précédente de trancher ces questions de fond.

2. La CIPM a retenu que la recourante n'avait pas d'intérêt digne de protection à contester la décision de taxation du 31 mars 2023 dans la mesure où celle-ci consistait dans l'introduction d'une réserve de 230'276 fr. portée en déduction de son capital propre, induisant une diminution du montant dû au titre de l'impôt cantonal sur le capital (cf. art. 24 ss LHID et 94 ss LF) en 2021. La recourante reconnaît que la correction opérée par la CIPM au passif de son bilan a réduit son imposition durant la période litigieuse. Elle prétend toutefois disposer d'un intérêt digne de protection à s'opposer à la taxation litigieuse en raison des lourdes conséquences que celle-ci induirait, tant pour elle-même que pour son associée, en matière d'impôt anticipé. Pour le reste, la recourante ne conteste pas la taxation litigieuse sous l'angle de l'impôt fédéral direct (art. 57 ss LIFD) ou de l'impôt cantonal sur le bénéfice (art. 24 ss LHID et 80 ss LF), qui ont

été fixés conformément aux facteurs déclarés par ses soins. Ces deux impôts ne sont donc pas litigieux.

3.

3.1 En droit cantonal, la qualité pour former réclamation est régie par les art. 48 LHID et 139 ss LF, normes qui exigent, à l'instar de toute voie de droit, un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée (ZWEIFEL/HUNZIKER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, N. 13a ad. Art. 48 StHG).

La question de l'intérêt digne de protection, de fait ou de droit, actuel et pratique, présente une dimension spécifique dans le contexte du droit fiscal (ATF 150 II 409 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_186/2024 du 18 juin 2024 consid. 6.2.2). Elle s'est avant tout posée dans le contexte des taxations dites « taxation zéro ». Ainsi, lorsqu'un contribuable reçoit une taxation sur un revenu nul et qu'il n'a, en conséquence, pas d'impôt à payer, le montant des pertes qui ont conduit à la taxation sur un revenu nul constitue uniquement un motif de la décision de taxation, de sorte que ce montant ne bénéficie pas de la force de chose jugée matérielle. Une décision de taxation ne revêt, en effet, l'autorité de la chose jugée que pour la période fiscale concernée. Les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure ; elles ne revêtent que la qualité de motifs qui ne participent pas à l'autorité matérielle de la chose jugée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2017 consid. 3). Par conséquent, dans la mesure où un contribuable souhaite que le montant de la perte à reporter sur la période fiscale suivante soit arrêté, un intérêt actuel digne de protection lui fait défaut (ATF 140 I 114 consid. 2.4). Il peut cependant en aller autrement lorsque la taxation zéro – malgré l'absence d'un impôt à payer durant la période fiscale litigieuse – peut déployer des effets juridiques immédiats, dont la clarification ne souffre d'être différée (ATF 150 II 409 consid. 2.3.2 et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_404/2023 du 7 mars 2025 consid. 4.3). A l'exception de ce cas particulier, il n'existe un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification d'une décision de taxation que lorsque le contribuable demande une diminution des facteurs fiscaux déterminants ou une charge fiscale globalement plus basse pour la période fiscale concernée, voire, dans certaines circonstances, pour une future période fiscale (ATF 150 II 409 consid. 2.3.1 ; arrêt 9C_404/2023 précité consid. 4.3).

L'on peut encore imaginer que le recours soit dépourvu d'effet en matière fiscale, mais qu'il soit important dans la mesure où d'autres domaines juridiques se fonderaient sur l'appréciation des autorités fiscales ; cela pourrait fonder un intérêt digne de protection

suffisant. Toutefois, comme le Tribunal fédéral l'a récemment reconnu au titre de l'effet réflexe de la procédure (fiscale) sur un autre domaine juridique, un intérêt digne de protection à agir ne doit, dans un tel cas, être admis qu'avec retenue. Il faut exiger que, dans le domaine juridique concerné, l'appréciation fiscale soit impérativement prise en compte, de sorte que la personne concernée s'avère tributaire du procès fiscal pour pouvoir défendre ses droits (ATF 150 II 409 consid. 2.3.1 et les références citées).

Exceptionnellement encore, un intérêt digne de protection à demander une taxation plus élevée peut être admis lorsque celle-ci permettrait de baisser les impôts dans une période subséquente ou d'éviter une procédure imminente de rappel ou de soustraction d'impôt (ATF 150 II 409 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_611/2022 précité consid. 2.3.2.3 ; HUNZIKER/BIGLER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, N. 23 ad. art. 140 LIFD ; CASANOVA/DUBEY, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [éd.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd. 2017, n° 16 ad art. 132 et n°18 ad art. 140 LIFD).

3.2 Il ressort de jurisprudences cantonales rendues dans la ligne qui précède qu'une société n'a pas d'intérêt digne de protection à contester une décision de taxation introduisant, comme en l'espèce, une réserve négative au niveau du capital correspondant à l'augmentation d'un prêt à l'actionnaire qualifié de simulé (cf. arrêt du Tribunal cantonal zurichois SB.2012.00019 du 27 juin 2012 consid. 2.1 ; arrêt de la Cour de justice genevoise ATA/647/2014 du 19 août 2014 consid. 8 et 9 ; arrêt de la Commission de recours en matière fiscale du canton de Berne 100 18 420 et 200 18 341 du 28 mars 2019 consid. 1.2 et 1.3). Il a été jugé que la société ne pourrait se prévaloir d'un intérêt actuel à contester la qualification juridique du prêt qu'au moment où elle procéderait à des amortissements sur celui-ci que l'autorité de taxation viendrait à refuser. Ce n'était que dans ce cas que la qualification du prêt induirait une augmentation des facteurs imposables susceptible d'être contestée par la société. La contribuable n'avait pas lieu de craindre des procédures de rappel ou de soustraction d'impôt du fait de son imposition plus basse, puisque aucun fait nouveau ne justifierait d'ouvrir de telles procédures si l'appréciation juridique tenant à la qualification du prêt devait ultérieurement s'avérer erronée. Le risque pour l'actionnaire de voir le prêt simulé qualifié, dans son propre chapitre fiscal, de distribution dissimulée de bénéfice ou de prestation appréciable en argent ne donnait pas à la société un intérêt suffisant à recourir, puisque l'actionnaire pouvait contester ses propres facteurs fiscaux en usant des voies de droit prévues à cet effet. Certes, des décisions contradictoires étaient susceptibles d'être rendues si l'actionnaire venait à obtenir gain de cause, mais ce risque

ne portait pas préjudice à la société puisque celle-ci aura alors été imposée trop faiblement durant la période fiscale litigieuse (cf. l'arrêt du Tribunal cantonal zurichois SB.2012.00019 du 27 juin 2012 consid. 2.1).

3.3 En l'espèce, la recourante a formé réclamation contre la décision de taxation du 31 mars 2023 afin d'obtenir la suppression de la réserve de 230'276 fr. portée en déduction de son capital propre. Elle ne conteste pas que la correction opérée par la CIPM a diminué le facteur déterminant pour la fixation de l'impôt cantonal sur le capital et que sa charge fiscale s'en est, en définitive, trouvée réduite en 2021. Au vu des jurisprudences précitées, ce constat conduit à retenir que la recourante n'a pas d'intérêt digne de protection à demander la modification de la taxation litigieuse, qui lui procure un avantage plutôt qu'elle ne lui porte préjudice. En réalité, c'est uniquement la motivation de la décision contestée – soit celle qualifiant l'augmentation du prêt à l'associée de distribution dissimulée de dividende – que conteste la recourante. Or, cette motivation est dépourvue de l'autorité matérielle de la chose jugée et ne légitime pas la recourante à contester la taxation, puisque celle-ci ne déploie aucun effet juridique immédiat autre que la diminution de son imposition durant la période litigieuse. Le simple fait que l'augmentation du prêt litigieuse puisse, comme annoncé dans le procès-verbal de taxation 2021, donner lieu à une reprise dans le chef de son associée, ne suffit pas à lui conférer la qualité pour recourir contre la baisse de sa propre imposition. Son associée est, en effet, un contribuable distinct qui dispose de voies de droit propres pour défendre ses intérêts, étant rappelé qu'une distribution dissimulée de dividende qualifiée de telle dans le chef d'une société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour le détenteur de parts. De jurisprudence constante, il n'y a, en effet, pas d'automatisme de taxation entre ces deux sujets fiscaux (cf. p. ex. arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2019 du 28 avril 2020 5.3.2) qui, dans les procédures qui les concernent, doivent tous deux démontrer qu'ils ont un intérêt direct à la modification de la taxation requise. A cet égard, il peut être entièrement renvoyé aux arrêts cantonaux cités plus haut (cf. *supra* consid. 3.2), dont les considérations s'appliquent *mutatis mutandis* au présent cas d'espèce, y compris quant à l'absence de risque qu'une procédure de rappel ou de soustraction d'impôt en matière d'impôts directs puisse être ouverte contre la recourante du fait de la reprise litigieuse.

L'argument selon lequel l'intérêt digne de protection à contester la taxation 2021 devrait être admis en raison des conséquences en résultant en matière d'impôt anticipé tombe pareillement à faux. Outre qu'il sort du cadre du présent litige, l'impôt anticipé qui pourrait être prélevé dans son chef ne compte pas parmi les domaines juridiques dans lesquels

une décision rendue en matière d'impôts directs peut avoir des effets contraignants. En effet, si la notion de prestation appréciable en argent au sens des art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 al. 1 OIA se recoupe, en principe, avec celle de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les décisions des autorités fiscales rendues en matière d'impôts directs n'ont pas d'effets liants vis-à-vis de l'AFC qui est seule compétente pour prélever l'impôt anticipé (cf. art. 1 OAI) et qui doit déterminer de manière autonome si une telle prestation a ou non été versée (cf. à ce sujet l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1368/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.3.1 ; ROBERT, La procédure non-contentieuse en matière de droits de timbre et d'impôt anticipé, in : OREF [éd.], Les procédures en droit fiscal, 4^{ème} éd., 2021, p. 374-375). Ici encore, il n'y a donc pas d'automatisme entre des procédures de taxation qui sont distinctes et conduites de manière indépendante. Lorsqu'un impôt anticipé n'a pas été déclaré, ni payé par le débiteur d'une prestation imposable, il est vrai que l'AFC ne rend pas forcément de décision au sens de l'art. 41 LIA dans un premier temps. Cette autorité se contente généralement d'informer le contribuable des manquements constatés et de l'inviter, au moyen d'une lettre résumant son appréciation fiscale de la situation, à déclarer et à payer l'impôt dû. Dans ce cas, l'AFC doit toutefois donner au contribuable l'occasion de s'expliquer sur les manquements constatés (art. 40 al. 3 LIA). Si l'intéressé conteste l'appréciation de cette autorité quant à l'existence d'une prestation appréciable en argent, il peut alors requérir la notification d'une décision formelle et contester celle-ci en usant des voies de droit spécialement prévues à cet effet (cf. les art. 42 LIA et l'art. 33 let. d LTAF ; ROBERT, op. cit., p. 355). La recourante n'est ainsi pas dépourvue de moyens pour faire valoir ses droits dans une éventuelle procédure en perception de l'impôt anticipé, dont la décision de taxation litigieuse ne préjuge pas de l'issue. Celle-ci est également dépourvue d'effets contraignants sur toute procédure de soustraction d'impôt qui viendrait à être ouverte à l'encontre de la recourante en application de l'art. 61 LIA ou sur toute procédure en remboursement d'un éventuel impôt anticipé qui impliquerait son associée. La recourante n'a donc pas d'intérêt direct ou imminent à contester la taxation 2021 en prévision de ces procédures.

Partant, c'est à bon droit que la décision attaquée lui a dénié un intérêt digne de protection à former réclamation contre la décision de taxation du 31 mars 2023. Ce faisant, l'autorité précédente a correctement appliqué les règles applicables en la matière, sans qu'il n'en résulte de violation de la garantie de l'accès au juge consacrée à l'art. 29a Cst.

4.

4.1 Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

4.2 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 n'a pas droit à des dépens (art. 150 al. 3 LF, art. 89 al. 1 LPJA, 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 dans la mesure où il est recevable.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge de X _____ Sàrl, qui n'a pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué à Y _____ SA, pour la recourante, à la Commission cantonale d'impôt des personnes morales, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 25 octobre 2025