

F1 24 142

ARRÊT DU 25 SEPTEMBRE 2025

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, Christian Salamin, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

X _____ SA, recourante

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES,

(Demande de révision contre les décisions de taxation des périodes fiscales 2019 et 2020)

recours contre la décision sur réclamation du 19 juin 2024

Faits

A. X _____ SA, de siège à A _____, a pour but principal [_____].
B _____ en est l'administrateur avec signature individuelle.

B _____ était propriétaire des parcelles n^{os} 11044, 11058 et 11060 de la commune de A _____. Il était également copropriétaire par moitié, avec X _____ SA, de la parcelle n° 16943 de cette commune.

B. Le 19 février 2016, X _____ SA et B _____, en qualité de vendeurs, et C _____ SA, en qualité d'acheteuse, ont conclu une promesse de vente et d'achat, pacte d'emption et pacte de préemption sur les parcelles précitées pour un prix de 2'869'800 francs. L'acte prévoyait que le prix de vente serait payé par acomptes sur le compte de X _____ SA (ch. III/3) (cf. p. 53 ss du dossier du Service cantonal des contributions [SCC]). Le même jour, les parties ont conclu un contrat de société simple en vue de la construction et de la vente d'appartements sur ces parcelles, l'acheteuse souhaitant y construire un immeuble résidentiel (cf. p. 46 ss du dossier du SCC). Ce contrat prévoyait que les bénéfices, pertes et les autres risques liés à la société simple seraient répartis à raison de 1/3 pour B _____ et X _____ SA (selon une répartition à définir entre eux) et de 2/3 pour C _____ SA (ch. 7).

B _____ a par la suite cédé ses parcelles et la moitié de la parcelle n° 16943 à X _____ SA pour le prix de 1'476'000 francs. Le transfert de propriété au Registre foncier est intervenu le 6 mars 2017 (cf. p. 26 du dossier du SCC).

Le 5 juillet 2017, C _____ SA a exercé son droit d'emption envers X _____ SA. Les parties ont convenu que le prix de vente de 2'869'800 fr. serait transféré sur le compte de X _____ SA une fois l'acte inscrit au Registre foncier (cf. p. 16 du dossier du SCC). Le même jour, par avenant au contrat de société simple, X _____ SA et C _____ SA ont convenu de répartir le bénéfice de la promotion immobilière à raison de 1/3 pour la première et de 2/3 pour la seconde (cf. p. 100 du dossier du SCC).

Le prix de vente a été versé par C _____ SA sur le compte bancaire de X _____ SA en trois acomptes entre les mois d'avril 2019 et janvier 2020. En mars 2020, un montant supplémentaire de 350'000 fr. correspondant au bénéfice de la promotion a encore été crédité en faveur de X _____ SA (cf. p. 35 ss dossier du SCC).

C. X _____ SA a fait figurer le prix de vente et le bénéfice de l'opération précitée dans ses comptes 2019 et 2020 (cf. pp. 75, 97 et 98 du dossier du SCC) – ainsi qu'un montant correspondant au premier acompte dans ses comptes 2018 (cf. pp. 94 et 98 du dossier du SCC).

Par décisions des 17 mai 2021 et 21 janvier 2022, la Commission d'impôts des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation de X _____ SA pour les périodes fiscales 2019 et 2020. Ces décisions sont entrées en force.

D.

D.a Le 9 mai 2023, B _____ a indiqué au SCC qu'il avait constaté des erreurs dans les comptes 2019 et 2020 de X _____ SA. La fiduciaire de celle-ci y avait comptabilisé la vente des terrains précités, alors que cette opération avait été effectuée en son nom. Selon lui, les trois versements de l'acheteuse constituaient son propre revenu et non celui de X _____ SA. Il requérait ainsi que les taxations de ces périodes soient révisées et que le produit des ventes soit déduit du résultat imposable de la société.

Le 19 juillet 2023, il a déclaré retirer sa demande.

D.b Le 19 août 2023, la société a, à son tour, signalé au SCC que ses comptes 2019 et 2020 contenaient une erreur en ce sens que sa fiduciaire y avait inscrit le produit de la vente des parcelles, alors que cette opération concernait son administrateur. Elle a requis la révision des décisions de taxation y relatives afin que les montants en cause soient déduits de son bénéfice imposable, et que, pour la période 2019, seul soit imposé le gain de 700'800 fr. correspondant à la vente de sa part de copropriété sur la parcelle n° 16943.

Le 2 novembre 2023, la société a remis au SCC les relevés bancaires attestant des paiements effectués en sa faveur par C _____ SA en 2019 et 2020. Selon elle, l'erreur de sa fiduciaire résultait du fait que ces extraits ne mentionnaient pas les motifs des transactions.

Le 15 décembre 2023, le SCC lui a indiqué que le contrat de société simple du 19 février 2016 ne constituait en aucun cas la découverte d'un fait nouveau au sens de l'art. 154 LF, dès lors qu'il était déjà connu de la société au moment de l'établissement des comptes. Ainsi, elle n'avait pas fait preuve de toute la diligence nécessaire en ne tenant pas compte de ses effets sur les boucllements comptables. La demande de révision devait donc être rejetée.

Le 8 janvier 2024, la société a répondu au SCC que sa demande était conforme à la loi. Le motif de révision résultait des relevés de paiements de C _____ SA, qui avaient induit sa fiduciaire en erreur car ils n'en mentionnaient pas les motifs.

Le 5 février 2024, la société a renouvelé sa demande pour les mêmes motifs et requis qu'une décision soit rendue.

E. Par décision du 22 février 2024, la CIPM a rejeté la demande de révision. Elle a considéré que les parcelles appartenaient en intégralité à X _____ SA lorsqu'elle les avait vendues à C _____ SA. Il n'existait donc pas de fait nouveau important au sens de l'art. 147 al. 1 let. a LIFD. En outre, l'éventuelle erreur comptable alléguée constituait une erreur de déclaration. Or, la société ne soutenait pas avoir été dans l'incapacité de faire valoir cette erreur dans la procédure de taxation ordinaire. La révision était donc également exclue en application de l'art. 147 al. 2 LIFD.

Le 15 mars 2024, X _____ SA a formé réclamation contre cette décision, invoquant principalement le contrat du 19 février 2016 duquel il ressortait selon elle que B _____ était le vendeur des parcelles, et qu'elle-même n'avait été copropriétaire que de l'une d'entre elles. L'erreur en question avait été découverte par sa fiduciaire au début de l'année 2023, au moment où son administrateur avait envisagé une liquidation.

F. Par décision du 19 juin 2024 expédiée le 5 août 2024, la CIPM a rejeté la réclamation en reprenant les motifs de sa décision du 22 février 2024.

G. Le 10 août 2024, X _____ SA a porté cette décision devant la Cour de céans, concluant à ce que sa demande de révision des taxations 2019 et 2020 soit admise. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation de l'art. 147 LIFD en reprenant pour l'essentiel les arguments précédemment développés.

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

Le SCC s'est déterminé le 26 août 2024, concluant au rejet du recours. Il a rappelé la chronologie des faits, soulignant notamment qu'au moment de la vente des parcelles à C _____ SA, le 5 juillet 2017, la recourante en était l'unique propriétaire, et que la répartition du bénéfice de la promotion entre les deux sociétés avait été réglée le même jour.

La recourante a répliqué le 7 octobre 2024, confirmant ses conclusions. Elle a répété qu'en vertu de l'acte du 19 février 2016, elle n'avait détenu que la moitié de l'une des parcelles vendues.

Le 12 décembre 2024, la recourante a encore souligné que le contrat du 19 février 2016 et la réquisition d'inscription au Registre foncier étaient des actes authentiques. Ces pièces démontraient selon elle que son administrateur était le vendeur des terrains à C _____ SA et que l'inscription des produits correspondants dans ses comptes constituait une erreur.

L'instruction s'est close le même jour par la transmission de cette écriture à la CIPM.

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. 149 al. 2 et 3 et art. 140 ss LIFD ; art. 156 al. 3 et 4 et art. 150 LF). 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).

II. Impôt fédéral direct

2. La recourante conteste le rejet de sa demande de révision, invoquant une violation de l'art. 147 LIFD.

2.1 Selon l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). La révision doit être demandée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD).

2.2 Le motif de révision prévu à l'art. 147 al. 1 lit. a LIFD concerne l'établissement des faits décisifs et permet, le cas échéant, de donner un meilleur fondement à la décision ou au jugement. Il s'agit de corriger ou de compléter l'état de fait à l'origine de la taxation à réviser, en tenant compte d'éléments découverts ultérieurement (arrêt du Tribunal

fédéral 9C_75/2024 du 25 février 2025 consid. 4.1, destiné à la publication ; CASANOVA/DUBEY, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 4 ad art. 147 LIFD). Le fait invoqué comme motif de révision doit être important, en ce sens qu'il doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable au requérant, ce qu'il incombe à celui-ci de démontrer concrètement (arrêts du Tribunal fédéral 9C_75/2024 précité consid. 4.1, 9C_674/2022 du 12 avril 2023 consid. 7.1). Le fait doit être nouveau, en ce sens qu'il était inconnu, mais qu'il existait déjà au moment de la décision. Il doit ainsi s'agir de faits antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (*ibidem*).

Pour que des moyens de preuve au sens de l'art. 147 al. 1 lit. a LIFD puissent donner lieu à une révision, ils doivent être concluants, c'est-à-dire de nature à influencer la décision de manière favorable et, partant, concerner un fait important (LOOSER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 11 ad art. 147 LIFD ; CASANOVA/DUBEY, *op. cit.*, n° 7 ad art. 147 LIFD). Le contribuable doit également démontrer qu'il n'a pas pu apporter ces nouveaux moyens de preuve dans des procédures antérieures, car une révision est exclue s'ils auraient déjà pu être présentés durant la procédure ordinaire (LOOSER, *op. cit.*, n° 11 ad art. 147 LIFD).

2.3 Il découle de l'art. 147 al. 2 LIFD que, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet de manière négligente de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard, parce que le but de la procédure extraordinaire de la révision ne consiste pas à réparer les omissions évitables du contribuable au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêts du Tribunal fédéral 9C_20/2023 du 29 février 2024 consid. 4.1, 2C_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 4.1).

Une révision est ainsi exclue en cas d'erreur dans la déclaration d'impôt due à une négligence du contribuable ou de son représentant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.2 ; CASANOVA/DUBEY, *op. cit.*, n° 15 ad art. 147 LIFD). Il en va de même lorsque le contribuable aurait pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée, le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel (CASANOVA/DUBEY, *op. cit.*, n° 15 ad art. 147 LIFD). En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il

la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle serait affectée (arrêts du Tribunal fédéral 9C_656/2022 du 24 mars 2023 consid. 2.3.2, 2C_212/2016 précité consid. 5.2 ; CASANOVA/DUBEY, *op. cit.*, n° 15 ad art. 147 LIFD). Ainsi, ne fait pas preuve de la diligence requise notamment le contribuable qui, dans le cadre de la procédure ordinaire, n'expose pas les faits de manière complète, n'indique pas les moyens de preuve ou omet de vérifier que le revenu taxé ne correspondait pas aux revenus qu'il a effectivement réalisés (arrêt du Tribunal fédéral 9C_656/2022 précité consid. 2.3.2).

2.4

2.4.1 En l'occurrence, le rejet de la demande de révision par l'autorité intimée doit être confirmé à la lecture du dossier. En effet, le fait nouveau invoqué à ce titre, à savoir que la vente des parcelles à C _____ SA aurait été effectuée par l'administrateur de la recourante et non par elle-même, n'est en tout état de cause pas avéré. Si l'intéressé était effectivement propriétaire des parcelles lors de la promesse de vente du 19 février 2016, il les a cédées à la recourante le 6 mars 2017, soit avant leur transfert à C _____ SA, intervenu le 5 juillet 2017. Ainsi, il n'était partie ni à cet acte ni à l'avenant du même jour modifiant la répartition du bénéfice de la promotion. Il n'a d'ailleurs perçu aucun montant de la part de l'acheteuse au titre du prix de vente ou du produit de la promotion. Le seul montant imposable dans son chef était le prix de 1'476'000 fr. correspondant à la vente de ses parcelles à la recourante, montant qui est toutefois sans rapport avec la présente procédure. Partant, la fiduciaire de la recourante n'a pas commis d'« erreur comptable » en inscrivant dans les comptes de celle-ci les montants afférents au prix de vente et au bénéfice de la promotion, lesquels constituaient effectivement son revenu. Dès lors, il n'existe aucun fait nouveau devant conduire à la révision des décisions de taxation 2019 et 2020.

2.4.2 Au surplus, même si le fait invoqué par la recourante était avéré et qu'il y avait lieu de considérer que son administrateur était le vendeur des parcelles, la demande de révision devrait de toute manière être rejetée pour défaut de diligence. En effet, l'on ne saurait admettre que ce fait lui était inconnu lors du prononcé des décisions de taxation, puisqu'elle était partie au contrat du 19 février 2016 invoqué à l'appui de sa demande. En outre, à supposer que sa fiduciaire ait commis une erreur en comptabilisant les produits de l'opération immobilière, cette erreur doit lui être imputée. La mandataire en question était en effet en mesure d'examiner les justificatifs liés aux écritures à comptabiliser et, le cas échéant, de faire valoir les erreurs constatées au cours de la procédure de taxation ordinaire. L'absence d'indications sur les extraits des virements bancaires ne constituait pas un obstacle à un tel examen. La recourante n'a au surplus

pas allégué avoir été empêchée de contrôler que les décisions de taxation correspondaient au bénéfice effectivement réalisé. Sa demande de révision se révèle ainsi manifestement infondée.

2.4.3 En définitive, c'est à bon droit que l'autorité intimée a considéré que les faits invoqués par la recourante ne constituaient pas un motif de révision au sens de l'art. 147 al. 1 LIFD et que la demande était de toute manière exclue pour défaut de diligence en application de l'art. 147 al. 2 LIFD. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

III. Impôts cantonaux et communaux

3. L'art. 154 LF correspond à l'art. 51 LHID, dont la teneur est identique à l'art. 147 LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est donc également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 143 II 402 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_674/2022 précité consid. 7.1). Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée ci-dessus.

IV. Conclusion, frais et dépens

4. Les conclusions qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

5. Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 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 X _____ SA, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à X _____ SA, 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 25 septembre 2025