

F1 24 80 (CCR 2023/46)

**ARRÊT DU 27 AOÛT 2024**

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Laurent Tschopp, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

**en la cause**

**X \_\_\_\_\_ SA**, recourante, représentée par **Y \_\_\_\_\_ SA**,

**contre**

**COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES**, autorité  
attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes morales, période fiscale 2019)

Recours contre la décision sur réclamation du 15 mai 2023

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ SA, de siège à A \_\_\_\_\_, a pour but notamment [.....]. Elle a également pour but [.....].

**B.** Le 6 mars 2020, la Commission d'impôts des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation d'office de la société pour la période fiscale 2018, arrêtant le bénéfice imposable à 300'000 francs. Le montant total des impôts dus s'élevait à quelque 80'000 francs. Cette décision est entrée en force, la réclamation déposée à son encontre ayant été jugée tardive.

**C.** Le 3 mars 2021, X \_\_\_\_\_ SA a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2019. Les comptes annexés comportaient, au titre des passifs transitoires, une provision pour impôts de 190'000 francs.

Par décision du 8 juillet 2022 (remplaçant une première décision du 3 septembre 2021), la CIPM a procédé à la taxation ordinaire de X \_\_\_\_\_ SA pour la période fiscale 2019, en opérant une reprise de 80'000 fr. intitulée « différences fiscales sur provisions ».

Le 8 août 2022, la société a formé réclamation contre cette décision, en priant l'autorité de justifier la reprise de 80'000 francs. Elle précisait que la provision pour impôts de 190'000 fr. comptabilisée durant la période 2019 concernait un montant de 155'032 fr. 65 relatif aux impôts dus pour les années 2017 et 2018 et un montant de 34'967 fr. 36 relatif aux impôts de la période 2019.

En date du 16 décembre 2022, le Service cantonal des contributions (SCC) a indiqué à la société que la reprise de 80'000 fr. portait sur une provision pour impôts 2018 comptabilisée dans le compte 4420 « Impôts ». La taxation d'office de la période 2018 tenait déjà compte des impôts dus pour cette période. En outre, l'estimation des impôts pour la période fiscale en cours était réputée correspondre à ceux que la personne morale acquitterait pour ladite période. Dès lors, en application du principe de périodicité, la charge d'impôt 2018 ne pouvait pas être reportée sur la période fiscale suivante.

Le 10 janvier 2023, X \_\_\_\_\_ SA a indiqué maintenir sa réclamation. Elle a exposé que, lorsqu'une taxation avait pour conséquence des impôts supplémentaires, ceux-ci devaient logiquement être réglés lors des périodes suivantes et ne pouvaient donc pas être provisionnés durant la période fiscale en cause. Ces impôts constituaient une

charge déductible au sens de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD et le principe de périodicité n'était pas applicable dans ce type de cas.

**D.** Par décision du 15 mai 2023, la CIPM a rejeté la réclamation et confirmé la reprise litigieuse. Elle a rappelé la jurisprudence rendue en matière de reprises sur le bénéfice fondées sur l'art. 58 al. 1 let. b ou c LIFD, qui oblige l'autorité d'augmenter en conséquence la provision pour les impôts y relatifs. En vertu du principe de périodicité, la charge d'impôt en question était liée à la période fiscale en cause et ne pouvait ensuite être reportée sur les périodes fiscales suivantes. En l'occurrence, la taxation d'office pour la période 2018 était réputée déjà inclure la charge d'impôt pour la période fiscale en cause, de sorte que celle-ci ne pouvait pas être reportée sur une période postérieure.

**E.** Le 15 juin 2023, X \_\_\_\_\_ SA a recouru contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit que la reprise contestée n'avait pas lieu d'être. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation des art. 59 al. 1 let. a et 63 al. 1 let. a LIFD. Au titre des moyens de preuve, elle sollicite l'édition du dossier de la cause ainsi que les auditions de ses administrateurs et du contribuable en charge de son dossier.

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

Le 23 août 2023, le SCC a produit son dossier et a conclu au rejet du recours, renonçant à se déterminer.

Le 31 août 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, elle 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.

**F.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal 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. Il lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

## 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). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 15 juin 2023, 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).

**1.3** Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu de procéder à l'audition de ses administrateurs, la recourante ayant eu tout le loisir de s'exprimer par écrit (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). Il en va de même s'agissant du taxateur en charge du dossier, la recourante n'expliquant au demeurant pas en quoi cette mesure d'instruction serait utile à la résolution du litige.

### *II. Impôt fédéral direct*

**2.** La recourante conteste la reprise liée à la provision pour les impôts de la période 2018, invoquant une violation des art. 59 al. 1 let. a et 63 al. 1 let. a LIFD.

**2.1** Aux termes de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD, les impôts fédéraux, cantonaux et communaux constituent des charges justifiées par l'usage commercial. Il est admis que ces impôts peuvent faire l'objet d'une provision constituée par la personne morale (cf. art. 63 al. 1 let. a LIFD ; ATF 141 II 83 consid. 5.1). Une telle provision est réputée correspondre aux impôts dont la personne morale devra s'acquitter pour la période en cause, conformément au principe de périodicité (BRÜLSAUER/GULER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 34 s. ad art. 59 LIFD ; DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 6 ad art. 59 LIFD ; cf. ég. LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil II, 2<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 7 ad art. 59 LIFD).

**2.2** Lorsque l'autorité de taxation redresse le bénéfice imposable d'une société en application de l'art. 58 al. 1 let. b ou c LIFD, il convient d'augmenter en conséquence la provision pour les impôts y relatifs, ceux-ci constituant une charge justifiée par l'usage commercial (cf. art. 59 al. 1 let. a LIFD). Le principe de l'autorité du bilan commercial ne s'oppose pas à une telle correction d'office du bilan. Il n'est pas non plus nécessaire de déterminer pour quels motifs le contribuable n'avait pas tenu compte de la provision dans son bilan ou s'il aurait pu être attendu de lui qu'il le fasse (DANON, *op. cit.*, n° 7 ad art. 59 LIFD, citant l'ATF 141 II 83 consid. 5.5).

Cette solution s'applique également en matière de rappel d'impôt ; lors d'une reprise de bénéfice effectuée dans le cadre d'une correction de bilan, l'autorité fiscale doit également corriger d'office les montants des provisions pour impôts des années en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.5 ; DANON, *op. cit.*, n° 7 ad art. 59 LIFD).

**2.3** En l'occurrence, la provision litigieuse porte sur les impôts de la période fiscale 2018, arrêtés dans le cadre d'une décision de taxation d'office du 6 mars 2020. En application du principe de périodicité, cette provision devait être comptabilisée l'année en question et ne pouvait pas être reportée sur une période ultérieure, comme on l'a vu plus haut. Dans la mesure où ce principe demeure applicable en cas de reprise sur le bénéfice ou de rappel d'impôt, l'on ne voit pas pour quel motif il devrait en aller autrement en cas de taxation d'office. En effet, une telle taxation doit être effectuée sur la base d'une appréciation consciencieuse (cf. art. 130 al. 2 LIFD) et impose à l'autorité de tenir compte de tous les éléments qui sont à sa disposition et de se rapprocher le plus possible de la réalité (ATF 138 II 465 consid. 6.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_501/2021 du 19 novembre 2021 consid. 5.3 ; ALTHAUS-HOURIET, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 23 ad art. 130 LIFD). La recourante argue qu'en l'occurrence, la décision de taxation d'office pour la période 2018 ne mentionne aucune provision pour les impôts de l'année considérée, de sorte que le principe de périodicité ne devrait pas s'appliquer. Le fisc prétend quant à lui que la taxation d'office était réputée déjà inclure cette provision. Quoi qu'il en soit, c'est dans le cadre de cette procédure que la recourante devait faire valoir ce moyen, puisque la provision en question ne pouvait être comptabilisée que lors de la taxation relative à cette période. Le fait que la décision de taxation d'office soit entrée en force telle quelle – faute pour la recourante d'avoir déposé sa réclamation en temps utile – ne peut en aucun cas signifier que le principe de périodicité ne serait plus applicable et que la

provision pourrait être reportée l'année suivante. Partant, c'est à bon droit que l'autorité intimée a confirmé la reprise litigieuse, de sorte que le grief y relatif doit être rejeté.

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**3.** Les principes juridiques précités, qui concernent la déduction des impôts fédéraux, cantonaux et communaux et les provisions y relatives trouvent leur parallèle en matière d'impôts cantonal et communal (cf. art. 25 al. 1 let. a, 24 al. 4 et 10 al. 1 let. b LHID ; art. 82 al. 1 let. d, 85 al. 1 et 25 al. 1 let. a LF). 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 en va de même du principe de périodicité, qui s'applique de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

**4.** Partant, le recours doit aussi être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

### *IV. Conclusion, frais et dépens*

**5.** 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).

**6.** 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 Y \_\_\_\_\_ SA, pour la recourante, à la Commission cantonale d'impôts des personnes morales, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC).

Sion, le 27 août 2024