

BGer 9C_205/2025 vom 26. März 2026

Bundesgericht, 2026-03-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_205_2025

FR: TF 9C_205/2025 du 26 mars 2026

IT: TF 9C_205/2025 del 26 marzo 2026

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l' art. 146 LIFD [RS 642.11] pour l'impôt fédéral direct et, s'agissant de l'impôt cantonal et communal concernant une matière harmonisée sous le titre 3 de la LHID [RS 642.14], l' art. 73 al. 1 LHID).

E. 1.2

Le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée (ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 149 III 81 consid. 1.3). Le Tribunal fédéral examine toutefois librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons. Dans ce cas, l'examen du Tribunal fédéral est limité aux griefs constitutionnels invoqués, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; 144 II 313 consid. 5.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6; 148 II 392 consid. 1.4.1).

Conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées (supra consid. 2.1), le recourant doit exposer en quoi ces conditions seraient réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 150 II 346 consid. 1.6; 148 I 160 consid. 3).

En l'espèce la recourante consacre près de la moitié de son mémoire de recours à présenter sa propre version des événements - singulièrement à énumérer les montants d'impôt fédéral, cantonal et communal réclamés pour les années 2015 à 2025 -, accompagnée d'offre de preuves. Comme elle ne formule aucun grief à l'encontre de la manière dont les juges précédents ont établi les faits et mentionne des faits relatifs à des périodes fiscales postérieures à celles ici en cause (de 2015 à 2018), il ne sera tenu compte des allégations figurant dans le recours que dans la mesure où ils correspondent à des faits qui sont déjà constatés dans l'arrêt attaqué (art. 105 al. 1 LTF).

E. 3.1

Dans sa réplique, la recourante demande au Tribunal fédéral de solliciter l'avis de l'Office fédéral de l'énergie (OFEN) et de l'Office fédéral de l'environnement (OFEV). À l'appui de sa requête, elle expose que l'arrêt attaqué remet en cause une pratique généralisée en Suisse, consistant à exonérer de l'impôt les usines de valorisation thermiques des déchets, que la fin de cette pratique découragerait ces usines dans leurs efforts de valorisation des déchets, ce qui aboutirait à des résultats contraires aux buts de la législation fédérale en matière de protection de l'environnement et de transition énergétique.

E. 3.2

Si nécessaire, le Tribunal fédéral communique le recours à l'autorité précédente ainsi qu'aux éventuelles autres parties ou participants à la procédure ou aux autorités qui ont qualité pour recourir; ce faisant, il leur impartit un délai pour se déterminer (art. 102 al. 1 LTF). Selon la jurisprudence, le Tribunal fédéral peut également intégrer d'autres personnes - notamment des autorités - à la procédure, si elles sont concernées par son issue dans leurs intérêts juridiques ou de fait sans que cela ne suffise pour leur conférer la qualité pour recourir (cf. ATF 135 II 384 consid. 1.2.1; arrêt 2C_551/2024 du 16 septembre 2025 consid. 3.3). À cela s'ajoute qu'il n'est pas exclu que le Tribunal fédéral, qui a la faculté d'ordonner des mesures probatoires (art. 55 et 56 LTF), sollicite l'avis d'offices fédéraux qui ne sont pas parties à la procédure s'ils sont susceptibles de l'éclairer en raison de leurs connaissances particulières dans le domaine traité (cf. arrêt 8C_696/2016 du 19 septembre 2017 consid. 2.3; GRÉGORY BOVEY, in Commentaire de la LTF, 3e éd. 2022, n° 25 ad art. 102 LTF).

E. 3.3

En matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal, les autorités qui ont qualité pour recourir au Tribunal fédéral sont l'Administration fédérale des contributions et les administrations fiscales cantonales (pour l'impôt fédéral direct, cf. l' art. 146 LIFD et MARTIN KOCHER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022; n° 423 ss ad art. 146 LIFD ; pour l'impôt cantonal et communal, cf. l' art. 73 al. 2 LHID). Ni l'OFEN ni l'OFEV n'ont donc qualité pour recourir dans la présente cause. Par ailleurs, ces offices fédéraux ne sont pas concernés dans leurs intérêts juridiques ou de fait par la présente procédure. Le fait que la procédure puisse avoir, selon son issue, un impact sur la situation fiscale de toutes les entreprises actives dans le traitement des déchets en Suisse n'est pas pertinent sous cet angle. Enfin, au vu de leurs domaines de compétences respectifs, il est manifeste que ces offices ne disposent pas d'attributions particulières en matière d'impôt fédéral direct ou d'impôt cantonal et communal. La requête de la recourante est donc rejetée.

E. 4

Le litige porte principalement sur le refus d'exonérer la recourante, subsidiairement sur le bien-fondé des reprises des provisions qu'elle a comptabilisées sous le libellé "Création de réserves pour travaux futurs" et "attribution au fonds de renouvellement".

E. 5

La recourante fait valoir que les juges précédents ont violé l' art. 56 let . g LIFD en jugeant qu'elle ne remplissait pas les conditions pour être exonérées de l'impôt en raison d'un but de service public. Même si la recourante ne se prévaut pas des dispositions correspondantes relatives à l'impôt cantonal et communal (cf.; art. 79 let . f et 176 de la loi fiscale du 10 mars 1976 du canton du Valais [LF/VS; rs/VS 642.1], en lien avec l' art. 23 al. 1 let . f LHID), on précisera que les conditions de l'exonération de l'impôt ici en cause sont les mêmes en droit cantonal qu'en droit fédéral et relèvent du droit harmonisé, de sorte qu'il y a lieu d'examiner librement (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3) la question litigieuse et conjointement pour l'impôt fédéral et l'impôt cantonal.

E. 5.1

En vertu de l' art. 56 let . g, 1^{er} et 2^e phrases, LIFD, les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. Selon la jurisprudence, qui s'inspire de la Circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994 intitulée "Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles" (ci-après: la Circulaire), l'exonération en application de l' art. 56 let . g LIFD suppose d'abord la réalisation de trois conditions minimales. Premièrement, l'activité pour laquelle une exonération est demandée doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun (condition de l'exclusivité de l'utilisation des fonds). Deuxièmement, les fonds consacrés par la personne morale à la poursuite du but justifiant l'exonération doivent l'être pour toujours (condition de l'irrévocabilité de l'affectation des fonds). Troisièmement, l'institution doit mener une activité effectivement respectueuse de ses statuts (condition de l'activité effective) (ATF 151 II 581 consid. 5.2; 147 II 287 consid. 5.2; 146 II 359 consid. 5.1). Outre ces trois conditions, il faut, conformément au texte de l' art. 56 let . g LIFD, que la personne morale poursuive un but de service public ou de pure utilité publique (ATF 151 II 581 consid. 5.3; 147 II 287 consid. 5.2; 146 II 359 consid. 5.1).

E. 5.2

En l'espèce, le Tribunal cantonal a admis que la recourante remplissait les trois conditions minimales de l' art. 56 let . g LIFD. Il a en revanche jugé qu'au vu de l'ensemble des circonstances, la recourante ne pouvait plus se prévaloir de poursuivre un but de service public. En effet, s'il n'était pas contestable que son activité d'incinération des déchets urbains provenant des communes actionnaires poursuivait un but de service public, les autres activités que la recourante exerçait (production et vente d'énergie au travers du Thermoréseau, production et vente d'électricité, de biogaz, de compost et de plaquettes de bois, issus du traitement des déchets) ne relevaient pas du service public mais s'inscrivaient dans des domaines ouverts à la concurrence et la recourante exerçait dans un but lucratif. En outre, au vu des chiffres d'affaires que ces autres activités avaient générés, elles ne pouvaient pas être qualifiées de secondaires ou d'annexes. À cela s'ajoutait que la Société

exerçait également une activité de conseil aux entreprises et aux collectivités, qui était aussi une activité de nature entrepreneuriale, et qu'elle pouvait également exercer des activités typiquement commerciales telles que la création de succursales, la détention de participations et l'acquisition d'immeubles. Dans ces circonstances, exonérer la recourante de l'impôt serait incompatible avec le principe de neutralité concurrentielle.

Comme il n'est pas contesté que la recourante remplit les trois conditions minimales de l'art. 56 let . g LIFD, le litige porte uniquement sur le point de savoir si, comme elle le soutient, elle poursuit un but de service public.

E. 6.1

Selon la jurisprudence, la notion de service public au sens de l'art. 56 let . g LIFD doit être interprétée de manière restrictive (ATF 146 II 359 consid. 5.2; 131 II 1 consid. 3.3). Une personne morale poursuit des buts de service public si elle accomplit des tâches qui sont étroitement liées aux tâches étatiques (ATF 146 II 359 consid. 5.2; 127 II 113 consid. 6b). Le fait que les statuts d'une personne morale mentionnent qu'elle exerce des activités de service public n'est donc pas déterminant (arrêt 2C_143/2013 du 16 août 2013 consid. 3.2 et les références). Les tâches des collectivités sont multiples et la notion de service public n'est pas immuable, mais varie en fonction de l'évolution des conceptions et des besoins (cf. ATF 146 II 359 consid. 5.2; 127 II 113 consid. 6b; 112 Ib 20 consid. 3b; arrêt 9C_328/2023 du 18 mars 2024 consid. 4.3). La doctrine mentionne à titre d'exemples la fourniture par des infrastructures fixes d'eau ou d'énergie ou l'élimination des déchets urbains (GRETER/GRETER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 37a ad art. 56 LIFD ; NICOLAS URECH, in Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2e éd. 2017, n° 83 ad art. 56 LIFD) mais exclut les activités dans les domaines tels que l'approvisionnement en chauffage urbain ou les télécommunications (MATHIAS FLÜCKIGER, Steuerbefreiung privatisierter Energiewerke, in Archives 77, p. 451). En matière d'énergie, le Tribunal fédéral a jugé que la production d'électricité n'était pas une tâche qui relevait du service public au sens de l'art. 56 let . g LIFD (ATF 131 II 1 consid. 3.4.1).

E. 6.2

Le fait qu'une personne morale exerce une tâche qui présente un intérêt public ne suffit pas pour admettre qu'elle poursuit un but de service public (arrêt 2C_143/2013 du 16 août 2013 consid. 4.1). Selon la jurisprudence, l'exonération fiscale en raison de la poursuite d'un but de service public est en principe exclue lorsqu'une personne morale poursuit en premier lieu des buts lucratifs, même si ceux-ci servent en même temps des objectifs qui sont d'intérêt public (ATF 146 II 359 consid. 5.2; 131 II 1 consid. 3.2 et 3.3; 127 II 113 consid. 6b). Il y a activité à but lucratif lorsqu'une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique (Circulaire, p. 3; URECH, op. cit., n° 74 ad art. 56 LIFD). L'exonération fiscale, totale ou partielle - étant précisé qu'une exonération partielle suppose une séparation comptable claire entre les revenus et les fonds pour lesquels l'exonération est demandée et les autres (cf. arrêts 9C_328/2023 du 18 mars 2024 consid. 4.4; 2C_383/2010 du 28 décembre 2010 consid. 2.2, traduit dans RDAF 2011 II 440 - reste possible si la personne morale a été chargée d'une tâche de service public par un acte de droit public (par exemple une loi; ATF 146 II 359 consid. 5.2; 131 II 1 consid. 3.3; 127 II 113 consid. 6b). Il faut

toutefois encore que cette personne morale soit soumise à une certaine surveillance de la collectivité publique et que ses fonds propres soient affectés par ses statuts de manière exclusive et irrévocable à ces buts de service public (cf. ATF 146 II 359 consid. 5.2; 131 II 1 consid. 3.3; 127 II 113 consid. 6b). Dans tous les cas, l'exonération ne peut être admise que si les buts lucratifs ou d'assistance mutuelle sont secondaires par rapport au but principal de service public; une exonération, même partielle, est exclue lorsque la personne morale poursuit des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle qui excèdent une certaine mesure (ATF 146 II 359 consid. 5.2; 131 II 1 consid. 3.3). Il s'agit ici de respecter le principe de neutralité concurrentielle entre personnes morales placées dans des situations comparables de concurrence (ATF 146 II 359 consid. 5.2 et la référence; URECH, op. cit., n° 84 ad art. 56 LIFD).

E. 7.1

Dans le cas d'espèce, certains faits constatés dans l'arrêt attaqué plaident en faveur d'une exonération de la recourante. D'abord, il n'est ni contesté ni contestable que l'activité d'incinération des déchets urbains que la recourante exerce est une tâche qui relève du service public (supra consid. 6.1). Ensuite, le capital-actions de la recourante est entièrement détenu par des communes vaudoises et valaisannes; quant aux sept membres de son conseil d'administration, deux sont nommés par les Conseils d'État des cantons de Vaud et du Valais et les cinq autres par l'Assemblée générale de manière à représenter les intérêts des communes actionnaires vaudoises et valaisannes. Dans ces circonstances, on ne peut pas exclure l'existence d'une certaine surveillance de la part des collectivités publiques. Enfin, et comme le relève la recourante ses statuts lui interdisent de verser des dividendes. Toutefois, au vu des autres activités que la recourante a commencé à exercer au fil du temps (infra consid. 7.2) et de l'ampleur de ces autres activités (infra consid. 7.3), ces éléments ne sont pas suffisants pour justifier le maintien de l'exonération dont la recourante bénéficie depuis sa constitution en....

E. 7.2

Comme l'ont constaté les juges précédents, le but social de la recourante, tel qu'il était libellé au registre du commerce depuis 2009 et tel qu'il est libellé actuellement supra consid. A.c) est défini de manière large et comprend la possibilité d'exercer de nombreuses activités qui sont de nature entrepreneuriale. La recourante peut d'abord exercer toutes activités liées à la prise en charge et la valorisation de la matière et de l'énergie, ce qu'elle fait, selon les constatations cantonales, en exploitant un réseau de chauffage à distance en utilisant les rejets de chaleur de son installation d'incinération des déchets (Thermoréseau) et en exerçant une activité de production et de vente d'électricité, de biogaz, de compost et de plaquettes de bois. Il ressort aussi de ses statuts que la recourante peut exercer des activités de conseil aux collectivités et aux particuliers et qu'elle est autorisée à créer des succursales et à acquérir des participations ou des immeubles.

E. 7.2.1

La recourante objecte que ses activités de valorisation des déchets ne peuvent pas être distinguées de son activité d'élimination des déchets parce qu'elle est obligée de valoriser les déchets lors de leur élimination en vertu de la réglementation fédérale en matière de protection de l'environnement. Elle mentionne à cet égard l'ordonnance du 4 décembre 2015 sur la limitation et l'élimination des déchets (OLED; RS 814.600), qui impose à l'exploitant d'une usine d'incinération de faire en sorte qu'au moins 55 % du potentiel énergétique des

déchets soient utilisés en dehors de l'installation (art. 32 al. 2 let. a OLED) et qui subordonne l'autorisation d'exploiter une usine d'incinération à la garantie que l'exploitant utilisera au moins 80 % du potentiel énergétique en dehors de l'installation (art. 31 let . c OLED). Elle se prévaut aussi de la loi fédérale du 7 octobre 1983 sur la protection de l'environnement (LPE; RS 814.01), dont l' art. 7 al. 6bis LPE dispose que "l'élimination des déchets comprend leur valorisation". De l'avis de la recourante, le fait qu'en tant qu'usine d'incinération, elle soit obligée d'exercer des activités de valorisation des déchets la place dans une situation différente de celle des autres acteurs économiques et justifie qu'elle soit exonérée de l'impôt en raison de la poursuite d'un but de service public.

Elle fait aussi valoir que ne pas maintenir son exonération aboutirait à une violation du principe du pollueur-payeur ancré à l' art. 32 al. 1 LPE . Pour autant que l'on suive son argumentation, elle soutient que les coûts de la valorisation de l'énergie doivent être aussi pris en charge par les producteurs de déchets et que, si les recettes issues de la vente ne permettent pas de couvrir les coûts de la production d'énergie, ces coûts doivent être couverts par les producteurs de déchets. Selon elle, il serait contraire au principe du pollueur-payeur de répercuter ces coûts non couverts sur la collectivité par les recettes fiscales générales.

La recourante reproche encore aux juges précédents de ne pas avoir tenu compte du fait que l'exploitation du Thermoréseau était fondée sur des concessions communales qui prévoient une obligation de raccordement au Thermoréseau dans un certain périmètre et que les tarifs appliqués étaient contrôlés. Or, ces éléments attesteraient que l'on était en présence d'une activité soustraite à la concurrence, comme le Tribunal fédéral l'avait déjà constaté dans l'arrêt 1C_441/2011 du 9 mars 2012. Enfin, la suppression de l'exonération l'inciteraient à vendre "à prix coûtant", afin d'éviter la charge fiscale de l'impôt sur le bénéfice, ce qui serait aussi contraire au principe de la neutralité concurrentielle.

Enfin, la recourante fait valoir que le fait que ses statuts l'autorisent à créer des succursales, à détenir des participations ou à acquérir des immeubles n'est pas pertinent car il ne s'agit là que de formules standardisées qui sont intégrées de manière quasi-automatique dans les statuts de toute société anonyme.

E. 7.2.2

La recourante n'apporte toutefois aucun argument propre à remettre en question le constat des juges précédents, selon lequel les activités que la recourante a développées au cours des années, à savoir l'exploitation d'un réseau de chauffage à distance (Thermoréseau), ainsi que des activités de production et de vente d'électricité, de biogaz, de compost et de plaquettes de bois sont en elles-mêmes des activités entrepreneuriales que la recourante exerce dans un but lucratif. En particulier, et quoi qu'elle en dise, le fait qu'elle est obligée de valoriser les déchets de ses communes actionnaires en vertu de la réglementation fédérale en matière de protection de l'environnement ne change rien à la nature de ces activités. Le fait que l' art. 7 al. 6bis LPE dispose que "l'élimination des déchets comprend leur valorisation" ne fait pas perdre aux activités de valorisation des déchets leur caractère entrepreneurial; au demeurant, certains auteurs relèvent que l'utilisation dans la LPE du terme générique "élimination" pour désigner tant la destruction que la valorisation des déchets est peu opportune et qu'il faut distinguer autant que possible les deux notions (ALAIN SAUTEUR, L'élimination des déchets industriels non spécifiques: de leur destruction à leur valorisation, in RDAF 2008 I 340, p. 342).

Ensuite, la recourante ne démontre pas de manière suffisamment compréhensible en quoi le principe de pollueur-payeur exprimé à l'art. 32a al. 1 LPE - qui vise à exclure que l'élimination des déchets urbains soit financée par l'impôt et qui exige que cette élimination soit financée par les personnes qui causent ou utilisent le service (cf. ATF 137 I 257 consid. 4) - ne serait pas respecté si la recourante n'était pas exonérée. Du reste, l'obligation de financer l'élimination des déchets urbains par des taxes a pour but de couvrir les dépenses liées aux installations fixes d'élimination (cf. art. 32a al. 1 let. b à e LPE), ce qui ne comprend précisément pas les dépenses qui n'ont rien à voir avec l'élimination des déchets telles que celles qui sont liées aux réseaux de chauffage à distance au moyen de l'énergie produite par l'incinération des déchets urbains (LUC JANSEN, in Loi sur la protection de l'environnement [LPE], Commentaire, 2010, n° 9 ad art. 32a LPE et les références).

La recourante ne démontre pas non plus en quoi le fait que l'exploitation du Thermoréseau est fondée sur des concessions communales prévoyant une obligation de raccordement dans certains secteurs, ainsi qu'une vérification des tarifs appliqués, aurait pour conséquence qu'il faudrait nier que cette activité a un caractère entrepreneurial, faute de concurrence. Dans l'arrêt 1C_441/2011 du 9 mars 2012, dont elle se prévaut, le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcé sur la nature de l'activité de chauffage à distance, mais a uniquement jugé que l'obligation de raccordement prévue dans la réglementation communale instaurant le Thermoréseau était justifiée car elle tombait sous le coup de l'art. 3 al. 1 let. b de la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les cartels (LCart; RS 251), qui autorise les prescriptions excluant de la concurrence certains biens ou services, notamment les prescriptions qui chargent certaines entreprises de l'exécution de tâches publiques en leur accordant des droits spéciaux.

Au surplus, l'activité de conseil que la recourante peut exercer en vertu de son but social représente également une activité de nature entrepreneuriale, ce que la recourante ne conteste pas. Enfin, le fait que ses statuts l'autorisent à constituer des succursales et acquérir des participations ou des immeubles - dont la recourante ne nie pas qu'il s'agit d'activités typiquement commerciales - représente un indice supplémentaire que la recourante doit être considérée comme une société anonyme ordinaire du point de vue du droit fiscal.

E. 7.3

Pour ce qui concerne ensuite le poids respectif de l'activité de service public et des activités entrepreneuriales d'autre part, les juges précédents ont constaté (arrêt attaqué consid. 3.5) que les chiffres d'affaires que la recourante a tirés de ses activités de production et de vente d'électricité ou d'énergie thermique ont généré près de la moitié de son chiffre d'affaires. Pour les exercices 2016 à 2018, les revenus que la recourante a tirés de la vente d'énergie des déchets incinérables ont avoisiné les 10 millions de francs; le Thermoréseau a généré respectivement 6,7, 7,8 et 7,7 millions de francs (dont 4,6, 5,5 et 1,6 millions de francs provenant de la vente d'électricité) et les produits des secteurs déchets verts et méthanisables se sont situés entre 4,7 et 5,5 millions de francs (arrêt attaqué consid. 3.5). La recourante a en outre elle-même allégué devant l'instance précédente que son activité d'élimination des déchets avait représenté 52,4 % de son chiffre d'affaires en 2015, 50,7 % en 2016, 46 % en 2017, et 45,7 % en 2018, ce qui signifie qu'à l'inverse, ses autres activités ont généré près ou plus de la moitié de ses revenus bruts. Dans ces circonstances, les revenus que la recourante a tirés de ses activités entrepreneuriales ne peuvent pas, quoi qu'elle en dise, être considérés comme seulement secondaires par rapport à ceux provenant de l'incinération des déchets. Le fait qu'elle utilise en partie les revenus provenant de la

valorisation des déchets pour procéder à des investissements conséquents dans ses infrastructures d'incinération des déchets n'y change rien.

E. 8

Au vu de ce qui précède, on ne peut pas reprocher aux juges précédents d'avoir violé le droit fédéral en jugeant que la recourante ne pouvait pas être reconnue comme une entreprise poursuivant un but de service public. Le grief de violation de l' art. 56 let . g LIFD ainsi que celui des normes cantonales correspondantes (consid. 5) est partant rejeté.

E. 9

À titre subsidiaire, la recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir jugé que les "réserves pour travaux futurs" et les "attributions au fonds de renouvellement" qu'elle a comptabilisées devaient être réintégrées à son bénéfice imposable. Elle soutient qu'il s'agit de provisions déductibles, dans la mesure où elle était obligée de les constituer pour respecter les exigences de l' art. 32a al. 3 LPE .

E. 9.1

Sous l'angle de l'impôt fédéral direct, 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 des personnes morales comprend 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 résultats qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, dont font partie les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b 2 e tiret LIFD).

Selon l' art. 63 al. 1 LIFD , des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a) et pour les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). En vertu de 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 (cf. ATF 147 II 209 consid. 5.1.3; 140 II 248 consid. 3.5). Les provisions qui ont été 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, ne représentent pas des provisions déductibles mais des réserves qui font partie du bénéfice imposable (cf. arrêts 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 5.2.2; 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.2; 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1 et les références).

E. 9.2

Selon l' art. 32a al. 3 LPE dont la recourante se prévaut, les détenteurs d'installations d'élimination des déchets constituent les provisions nécessaires. Cette disposition instaure une obligation pour les détenteurs de constituer les provisions nécessaires (JANSEN, op. cit., n° 52 ad art. 32a LPE ; URSULA BRUNNER, in Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2

e éd. 2002, n° 92 ad art. 32a LPE). Les provisions dont il est question à l' art. 32a al. 3 LP ne représentent toutefois pas des "provisions" au sens du droit commercial ou du droit fiscal car elles visent en réalité la constitution de réserves pour financer des investissements (JANSEN, op. cit., n° 52 note 98 ad art. 32a LPE ; BRUNNER, op. cit., n° 92 ad art. 32a LP ; cf. aussi OFFICE FÉDÉRAL DE L'ENVIRONNEMENT, "Financement de l'élimination

des déchets urbains", 2018, p. 29, consultable à l'adresse <https://www.bafu.admin.ch/fr/financement-dechetsurbains>). L'obligation de constituer des "provisions" au sens de l' art. 32a al. 3 LPE est donc en réalité une obligation de constituer des réserves. L'auteur que la recourante cite à l'appui de son recours ne dit pas autre chose puisqu'il souligne aussi que les "provisions" de l' art. 32a al. 3 LPE doivent assurer les fonds propres nécessaires au renouvellement, à l'assainissement et à la mise en conformité de l'installation (BENOÎT REVAZ, Financement de l'élimination des déchets: Principes et couverture des taxes d'élimination, in Droit de l'environnement pour la pratique, 1999, p. 317).

E. 9.3

En l'occurrence, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué (cf. aussi le tableau supra let. A.j) que les montants de 3'200'000 fr., 3'572'000 fr. et 3'300'000 fr. que la recourante a comptabilisés à titre de provisions dans les comptes des exercices 2016, 2017 et 2018 l'ont été en vue de financer des travaux futurs et alimenter le fonds de renouvellement, ce qu'elle ne conteste pas. Le fait que la recourante a comptabilisé ces montants pour respecter les exigences de l' art. 32a al. 3 LPE , comme elle le fait valoir, n'est pas pertinent mais confirme précisément qu'il s'agit de réserves constituées en vue de financer les investissements futurs (supra consid. 9.2). C'est donc à bon droit que les juges précédents ont confirmé que ces montants devaient être réintégrés à son bénéfice imposable. Quant au montant de 1'000'000 fr. que la recourante a comptabilisé en 2018 en tant qu'"attribution au fonds de renouvellement" (cf. le tableau supra let. A.j), il s'agit, selon les faits constatés dans l'arrêt attaqué, d'un montant qui était destiné à contribuer à l'assainissement de la caisse de pension de l'entreprise. À cet égard, les juges précédents ont retenu que la recourante n'avait pas démontré que cette provision était justifiée par l'usage commercial et, devant le Tribunal fédéral, la recourante n'explique nullement en quoi les juges précédents auraient violé le droit fédéral en réintégrant ce montant dans son bénéfice imposable, et il n'apparaît pas que tel fût le cas.

E. 9.4

Les juges précédents n'ont donc pas violé le droit fédéral en confirmant que les "réserves pour travaux futurs" et les "attributions au fonds de renouvellement" que la recourante a comptabilisés dans les comptes des exercices 2016 à 2018 devaient être réintégrées à son bénéfice imposable.

E. 9.5

Il en va de même sous l'angle du droit cantonal et communal: les principes applicables en impôt fédéral direct en matière de provisions trouvent leurs pendants aux art. 24 al. 4 et 10 al. 1 let. b LHID, respectivement aux art. 85 al. 1 et 25 LF/VS. Il peut donc être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct s'agissant de l'impôt cantonal et communal, ce qui conduit également au rejet du recours s'agissant de cet impôt (cf. ATF 143 II 402 consid. 7.1; 140 II 88 consid. 10).

E. 10

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal.

E. 11

Au vu de l'issue du recours, la recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.