

VS_GERICHTE F1 24 109 vom 24. Juni 2025

VS Kantonsgericht, 2025-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_109

FR: VS_GERICHTE F1 24 109 du 24 juin 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 109 del 24 giugno 2025

Regeste

F1 24 109 ARRÊT DU 24 JUIN 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal
Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière, en la cause X _____ SA, recourante, représentée par Y _____ SA, 1951 Sion contre COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité attaquée (Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, période fiscale 2021) recours contre la décision sur réclamation du 6 mars 2024

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans le délai et les formes prescrits, auprès de la juridiction compétente pour en connaître, le recours est recevable (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 LF). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). II. Impôt fédéral direct

E. 2

Le litige porte sur la reprise dans le bénéfice imposable 2021 de la recourante du montant de 145'298 fr., comptabilisé à titre de provision pour réparations hors garanties.

E. 3.1

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 comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b), dont les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (2ème tiret). De jurisprudence constante, il ressort de ces dispositions que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que les normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance ; cf. notamment

- 5 - ATF 147 II 209 consid. 3.1.1, 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.1).

E. 3.2.1

Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les

débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers (...) (let. d). D'après 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_419/2023 du 4 octobre 2024 consid. 4.3.2). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenue pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit imminent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). De manière générale, le principe de périodicité interdit de réduire (artificiellement) le bénéfice imposable par le biais de provisions exagérées (arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 5.2.1 et les références). Il ne permet notamment pas de compenser les résultats des exercices entre eux en diminuant ou en augmentant ceux d'une période au profit ou au détriment d'une autre période, un tel procédé devant conduire à une correction fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.4). Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultats, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3, 140 II 248 consid. 3.5). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêts du Tribunal fédéral 9C_469/2023 précité consid. 6.2.1 et 2C_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1).

- 6 -

E. 3.2.2

Les provisions pour les engagements (« Verpflichtungen ») de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD sont autorisées pour les engagements existant au cours de l'exercice et dont le montant n'est pas encore déterminé ; sont en particulier visés par cette disposition les engagements incertains ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours. Ceux-ci doivent pour le surplus reposer sur un contrat ou sur une loi. L'art. 63 al. 1 let. a LIFD couvre également les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable (arrêts du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.2 et 9C_469/2023 précité consid. 6.2.2). Selon la jurisprudence, les provisions 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 représentent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (ibidem). En résumé, les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (ATF 147 II 209 consid. 4.1), à l'inverse de celles qui sont susceptibles d'être comptabilisées en application de l'art. 960e al. 3 CO notamment « pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme » (cf. DANON, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire de la LIFD, 2ème éd. 2017, n. 12 ad art. 63 LIFD).

E. 3.2.3

Le cas de figure prévu par l'art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même, des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent. Le droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. La constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause (« durant l'exercice », « nel corso dell'esercizio », « die im Geschäftsjahr bestehen ») (ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 5.2.3).

E. 3.3.1

En l'espèce, la recourante explique que la provision litigieuse correspond à l'excédent d'indemnités reçues de B _____ SA en 2021 pour l'entretien des véhicules qu'elle a acquis durant cet exercice et que cet excédent servira à couvrir les

- 7 - frais encourus lors d'exercices ultérieurs, mais dont le montant et la date de réalisation demeurent inconnus. Elle en déduit qu'il existerait un risque de pertes imminentes « qui interviendr[a] durant les dernières années de durée de vie des véhicules » (cf. ch. 13 du recours). Elle considère en outre que le résultat de l'exercice 2021 ne serait pas conforme à la réalité économique sans la provision, qui aurait précisément pour but de lui imputer les produits et les charges y afférents (cf. ch. 14 du recours). Elle soutient ensuite que « la provision vise effectivement des charges futures », mais qu'étant donné le système de rémunération mis en place par B _____ SA indépendamment de sa volonté, le risque que le coût d'entretien excède le montant de l'indemnité kilométrique trouverait bien son origine l'année où l'indemnité versée est supérieure aux coûts effectifs annuels. Il ne s'agirait dès lors pas d'une simple réserve latente pour charges futures, mais plutôt d'une provision servant à enregistrer sur l'exercice considéré les charges et les pertes probables, voire certaines, au jour de clôture du bilan, mais dont le montant ou la date de réalisation seraient indéterminés (cf. ch. 15 du recours). Elle argue enfin que cette provision serait exigée par le droit commercial et devrait donc être reconnue sur le plan fiscal. A son sens, il ne s'agirait que d'un moyen de délimiter les recettes reçues d'avance pour couvrir des charges futures effectives, ce qui aurait également pu être comptabilisé en passifs de régularisation (cf. ch. 18 à 20 du recours).

E. 3.3.2

L'argumentation de la recourante méconnaît la notion de provision au sens de l'art. 63 LIFD. En effet, le fait d'avoir acquis sept nouveaux véhicules, respectivement perçu de son cocontractant des indemnités auxquelles elle n'a pas eu besoin de recourir intégralement, n'a aucunement généré des coûts à charge de l'exercice 2021. Celui-ci a, au contraire, généré des recettes supérieures à celles déclarées par la recourante, en raison précisément d'un surplus d'indemnités d'entretien reçu de son cocontractant. Quant au risque de pertes allégué par la recourante, soit celui que le coût d'entretien de ses nouveaux véhicules excède celui des indemnités perçues pour ce faire, il ne revêtait aucunement un caractère imminent en 2021. De l'aveu même de la recourante, ce risque ne pourrait se réaliser que

lors des dernières années de vie des véhicules nouvellement acquis, c'est-à-dire six ou sept ans après l'exercice en cause. Faute d'imminence, la tentative de la recourante d'assimiler la provision litigieuse à un passif de régularisation est également inopérante. La provision litigieuse a manifestement été constituée pour couvrir des dépenses d'entretien que la recourante ne devra supporter que dans le futur, respectivement pour couvrir un risque de pertes susceptible de se concrétiser que six à sept ans après l'exercice lors duquel elle a été comptabilisée. Elle consistait donc dans une réserve latente qui, bien que tolérée en droit commercial, est proscrite par le principe de périodicité et doit, cela étant, conduire à une correction fiscale. C'est, partant, à bon

- 8 - droit que la CIPM a refusé d'admettre cette provision et qu'elle a réintégré le montant de 145'298 fr. 60 au bénéfice imposable 2021 de la recourante. III. Impôts cantonaux et communaux

E. 4

LHID) et 25 LF (applicable sur renvoi de l'art. 85 al. 1 LF) en matière de déduction des provisions sont également similaires à l'art. 63 LIFD. Les considérations émises à propos de l'IFD s'appliquent dès lors mutatis mutandis aux ICC sur le bénéfice de la période fiscale sous examen.

E. 4.1

Les règles en matière de détermination du bénéfice imposable des personnes morales prévues aux art. 24 al. 1 let. a LHID et 81 al. 1 let. b LF correspondent à celles des art. 57 et 58 LIFD. Les art. 10 al. 1 let. b LHID (applicable sur renvoi de l'art. 24 al.

E. 4.2

Selon les art. 29 al. 1 LHID et 94 al. 1 LF, l'impôt sur le capital des personnes morales a pour objet le capital propre. Le capital propre imposable comprend, pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID et 95 al. 1 LF). L'impôt sur le capital englobe donc les réserves ouvertes, mais ne vise les réserves latentes que si elles ont été constituées au moyen de bénéfices imposées. Tel est notamment le cas d'amortissement surfait ou de provisions non admises qui ont fait l'objet de reprises (arrêts du Tribunal fédéral 9C_192/2024 précité consid. 7.2 et 9C_469/2023 précité consid. 8.2). C'est donc à raison que la CIPM a ajouté au capital imposable de la recourante la provision de 145'298 fr., ce que l'intéressée ne conteste du reste pas. IV. Conclusion, frais et dépens

E. 5.1

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 1 LF ; art. 80 al.1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 5.2

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 qui n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, 64 al. 1 a contrario PA, 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

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