

# VS\_GERICHTE F1 24 22 vom 1. Oktober 2024

VS Kantonsgericht, 2024-10-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F1\\_24\\_22](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_22)

FR: VS\_GERICHTE F1 24 22 du 1 octobre 2024

IT: VS\_GERICHTE F1 24 22 del 1 ottobre 2024

## Regeste

F1 24 22 (CCR 2022/8) ARRÊT DU 1ER OCTOBRE 2024 Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ;  
Philippe Imboden, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X \_\_\_\_\_ SA,  
recourante, représentée par Maître Antoine Berthoud, avocat, 1204 Genève contre  
COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité  
attaquée (Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, période fiscale 2016)  
Recours contre la décision sur réclamation du 10 janvier 2022

## Erwägungen

### E. 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

- 7 - les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par  
conséquent de statuer sur le recours du 10 février 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au  
31 décembre 2023 par la CCR.

### E. 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). II. Impôt fédéral direct

### E. 2

La recourante conteste les reprises opérées par le fisc s'agissant des provisions liées aux  
honoraires d'administrateur (396'599 fr.) et aux charges sociales y relatives (160'000 fr.).

### E. 2.1

Selon l'art. 63 al. 1 let. a 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. Peuvent notamment entrer dans cette catégorie des provisions pour des  
cotisations sociales ou des prétentions découlant d'un contrat de travail (DANON, in :  
NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd.  
2017, n° 22 ad art. 63 LIFD et les références). Conformément au principe de la justification  
(cf. art. 957a al. 2 ch. 2 CO), l'opération doit être documentée par une pièce reflétant  
l'élément de fait concerné (EXPERTsuisse, Manuel suisse d'audit –Tenue de la  
comptabilité et présentation des comptes [ci-après : MSA], 2023, pp. 8 et 225). En outre, la  
provision comptabilisée doit être justifiée par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral  
2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3 ; DANON, op. cit., n° 12 ad art. 63 LIFD).

## **E. 2.2**

D'après l'art. 63 al. 2 LIFD – sur lequel se fonde l'autorité intimée dans sa réponse céans concluant au rejet du recours – les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable. Selon la jurisprudence, il découle de cette disposition que la justification des provisions doit être constamment vérifiée. Il ne saurait exister de prétention ou de droit acquis à leur libre maintien, même lorsqu'elles sont justifiées sur le plan commercial dans leur existence ou dans leur montant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.4, in RDAF 2011 II 70, p. 75 ; DANON, op. cit., n° 41 ad art. 63 LIFD). La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la provision est constatée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 5.1).

- 8 - 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. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve à cet égard (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.1 ; DANON, op. cit., n° 14 ad art. 63 LIFD). Lorsqu'elle se refuse à donner des renseignements ou n'est pas en mesure de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale de la provision, celle-ci ne peut être considérée en droit fiscal comme justifiée par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_392/2009 précité consid. 3.2). Au demeurant, la question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se pose que si cette dépense comptabilisée comme charge est prouvée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1 et les références).

## **E. 2.3**

En matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. Il n'y a ainsi pas de droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1). Il n'y a par ailleurs pas de violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) lorsque l'administration fiscale procède à un examen de la justification commerciale de la provision, alors qu'un tel examen n'a pas eu lieu l'année précédente (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 3.3.5 ; DANON, op. cit., n° 43 ad art. 63 LIFD).

### **E. 2.4.1**

En l'occurrence, la reprise d'un montant de 396'588 fr. concerne des provisions comptabilisées en 2006 (760'588 fr.), en 2010 (160'000 fr.) et en 2011 (160'000 fr.) au titre d'honoraires de l'administrateur, et dissoutes en intégralité durant l'exercice 2016 par paiement au concerné. La recourante n'a pas été en mesure de prouver que ces charges étaient justifiées au moment de leur comptabilisation, n'ayant pas produit la moindre pièce justificative y relative, et ce malgré des demandes répétées du fisc. Elle n'a pas non plus été en mesure de justifier la dissolution des provisions par paiement à son administrateur et actionnaire durant l'exercice 2016. Elle n'a en particulier établi aucun certificat de salaire ni annoncé ou payé les charges sociales y relatives. Il s'impose dès lors de constater que la recourante n'est pas parvenue à démontrer avoir payé les montants litigieux au titre

d'honoraires pour le travail effectué. C'est donc à juste

- 9 - titre que l'autorité intimée a confirmé la reprise de ces provisions en les ajoutant au bénéfice imposable. La recourante fait pour sa part valoir qu'aucune charge relative aux honoraires litigieux n'a grevé le résultat de son exercice 2016, de sorte qu'il ne saurait être question d'en examiner la justification. Elle perd de vue que le fisc était précisément en droit de vérifier les provisions qui ont grevé les charges d'exercices antérieurs et qui n'étaient pas encore dissoutes lors de la période litigieuse, comme on l'a vu plus haut. De même, le seul fait que les taxations des exercices 2006, 2010 et 2011 soient entrées en force sans que ces provisions aient été reprises au moment de leur comptabilisation n'y change rien. L'on ne saisit pas non plus ce que la recourante entend tirer de l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.465/2006 du 19 janvier 2007 (in RDAF 2007 II 263), dans lequel il a été jugé qu'un contribuable ne pouvait pas dissoudre rétroactivement une provision en revenant sur une taxation entrée en force. Dans le cas en question, la société avait été imposée sur un bénéfice de zéro franc conformément à sa propre estimation, considérant que la provision litigieuse était alors justifiée commercialement. C'est lors d'un exercice ultérieur qu'elle avait dissous cette provision en opérant simultanément une déduction pour réserve latente déjà imposée, afin de compenser un report de pertes. Admettre un tel procédé aurait contraint le fisc à rendre une nouvelle décision s'agissant de la taxation précédente entrée en force, afin de s'assurer de l'existence d'un report de pertes suffisant pour être compensé avec le bénéfice extraordinaire provenant de la dissolution de la provision (arrêt du Tribunal fédéral 2A.465/2006 précité consid. 4.1 et 4.2). Ces circonstances diffèrent considérablement du cas d'espèce, où les reprises opérées par le fisc n'ont eu aucun impact sur les taxations des périodes fiscales 2006, 2010 et 2011. La recourante argue également que l'obligation de conserver les pièces justificatives était déjà écoulée s'agissant des honoraires 2006, 2010 et 2011. Or, comme on l'a vu, elle était tenue de pouvoir justifier les provisions comptabilisées aussi longtemps que celles-ci n'étaient pas dissoutes. Partant, le délai de conservation de dix ans ne pouvait pas avoir commencé à courir avant la fin de l'exercice 2016 (cf. art. 958f al. 1, 2ème phrase CO). De toute manière, rien n'empêchait la recourante de justifier par pièces les paiements opérés en 2016 en faveur de son administrateur et actionnaire, ce qu'elle n'a pas fait par le moindre document s'agissant des montants prétendument versés au titre d'honoraires des périodes 2006, 2010 et 2011. La recourante fait encore valoir que le mode de comptabilisation utilisé pour la dissolution des provisions durant l'exercice 2016 était correct. S'il est exact que l'utilisation de provisions peut, selon les circonstances, être effectuée directement par le bilan, sans passer par le compte de résultat (cf. MSA, pp. 225 et 276), cela ne change rien au fait que les paiements en question devaient être

- 10 - justifiés par pièces. Du reste, même si la recourante avait procédé à l'opération considérée par le fisc comme correcte selon le droit commercial (cf. tableau let. C de la décision attaquée), soit en extournant la provision et en comptabilisant une nouvelle charge, celle-ci devait être prouvée sous peine d'être reprise en application de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Le même constat s'impose s'agissant des arguments liés à l'importance de l'activité de l'administrateur et à la justification du montant de ses honoraires. En effet, la question de l'importance de la rémunération ne se pose pas, puisque la recourante n'a pas pu démontrer que les paiements effectués l'ont été au titre d'honoraires pour le travail effectué. Au vu des considérants qui précèdent, c'est à juste titre que l'autorité intimée a confirmé la reprise de 396'588 francs.

#### **E. 2.4.2**

La seconde reprise litigieuse, d'un montant de 160'000 fr., concerne des provisions pour charges sociales et pour l'impôt à la source sur les honoraires d'administrateur, comptabilisées entre les périodes 2006 à 2011. A cet égard, force est également de constater que la recourante n'a pas été en mesure de démontrer par la moindre pièce justificative qu'elle serait tenue un jour de s'acquitter de ces charges, n'ayant pas procédé aux démarches qui s'imposaient à cette fin. L'on peut d'ailleurs s'étonner qu'elle n'ait procédé à aucune annonce ni paiement à ce titre durant l'exercice 2016, lors duquel elle prétend avoir payé à son administrateur un montant de 716'588 fr. au titre d'honoraires pour les périodes 2006 à 2011. Partant, à l'instar du fisc, il s'impose de constater que les charges comptabilisées en tant que provisions n'ont pas été prouvées. La recourante prétend que cette absence de preuve ne serait pas pertinente, car elle serait exposée à devoir ces montants lors d'un éventuel contrôle de la part des autorités compétentes. Un tel argument ne suffit évidemment pas pour admettre que les charges provisionnées sans aucun justificatif ne doivent pas être reprises. Partant, c'est à bon droit que l'autorité intimée a confirmé la reprise du solde des provisions litigieuses, en ajoutant le montant y relatif au bénéfice imposable.

#### **E. 2.4.3**

En conséquence, les reprises de 396'588 fr. et de 160'000 fr. doivent être confirmées et les griefs y relatifs rejetés. III. Impôts cantonaux et communaux

#### **E. 3**

Les principes juridiques précités, qui concernent la déduction des provisions, trouvent leur parallèle en matière d'impôts cantonal et communal (cf. 24 al. 4 et 10 al. 1 let. b LHID ; art. 85 al. 1 et 25 al. 1 let. a LF). L'art. 25 al. 2 LF, applicable par le renvoi de l'art. 85 al. 1 LF, correspond du reste à l'art. 63 al. 2 LIFD. Il en va de même de l'art. 81 al. 1 let. b LF, qui correspond à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Il s'ensuit que la jurisprudence

- 11 - 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 peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct en relation avec les reprises litigieuses.

#### **E. 4**

Dans un grief supplémentaire, la recourante se plaint d'une double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.), réclamant que le bénéfice imposable dans le canton du Valais soit déterminé conformément aux quotes-parts fixées par le canton de Genève.

##### **E. 4.1**

L'art. 127 al. 3 Cst. interdit la double imposition intercantonale. Selon la jurisprudence, une telle imposition existe lorsqu'un contribuable est imposé par deux ou plusieurs cantons pour le même objet fiscal et pour la même période (double imposition actuelle) ou lorsqu'un canton, en violation des règles de conflit de lois applicables, outrepassa sa souveraineté fiscale et prélève un impôt qui revient à un autre canton (double imposition virtuelle) (ATF 148 I 65 consid. 3.1).

##### **E. 4.2**

Les sociétés de capitaux sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton (art. 20 al. 1, 1ère phrase LHID). Selon l'art. 21 al. 1 let. c LHID, les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt notamment lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton. Ainsi, lorsqu'une entreprise est propriétaire d'un immeuble de placement dans un canton où elle n'a ni siège ni établissement stable, le canton de situation de l'immeuble se voit attribuer le droit exclusif d'imposer dans le chapitre de celle-ci le capital et les revenus provenant de cet immeuble au titre de for fiscal spécial (ATF 138 I 297 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 2.2 ; DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2ème éd. 2013, n° 561). En revanche, ce canton n'est pas légitimé à taxer une quote-part du capital ni du bénéfice d'exploitation, puisqu'il n'exerce sa souveraineté que sur l'immeuble et son rendement (OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd. 2021, § 21 n° 53 ; DE VRIES REILINGH, op. cit., n° 1027 ; cf. ég. ATF 120 Ia 361 consid. 3a). Ces règles sont reprises en droit cantonal valaisan : l'art. 73 al. 1 LF soumet la personne morale à l'impôt en raison de son rattachement personnel, soit lorsqu'elle a son siège ou son administration effective dans le canton. L'art. 75 al. 1 LF précise que l'assujettissement fondé sur des circonstances de rattachement personnelles est en principe illimité, mais ne s'étend pas aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

- 12 -

### **E. 4.3**

Au moment de la répartition intercantonale des immeubles, le rendement immobilier est attribué objectivement au for spécial, qui doit également supporter la déduction des frais d'entretien et amortissements liés à l'acquisition du revenu immobilier (ATF 132 I 220 consid. 3.1 ; OBERSON, op. cit., § 21 n° 54 ; DE VRIES REILINGH, La répartition intercantonale des immeubles [2ème partie], FStR 2006 p. 266 ss, p. 267 s.). S'agissant des intérêts passifs, ils sont répartis proportionnellement aux actifs localisés, c'est-à-dire qu'ils doivent être pris en compte par le canton du for spécial selon la proportion existant entre les actifs situés dans ce canton et les actifs totaux du contribuable (ibidem).

### **E. 4.4**

En l'occurrence, la recourante a son siège à A \_\_\_\_\_ et n'a pas d'établissement stable dans un autre canton. Elle est donc assujettie à l'impôt dans le canton du Valais en vertu de son rattachement personnel. Les cantons de Genève et de Neuchâtel sont quant à eux en droit de percevoir un impôt sur le rendement des immeubles qui se situent sur leur territoire. Ils ne peuvent toutefois pas percevoir d'impôt sur une quote-part du bénéfice imposable, contrairement à ce que soutient la recourante. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a procédé à une répartition intercantonale de manière objective, et non en fonction de quotes-parts calculées sur le bénéfice imposable. Le fait que le canton de Genève ait procédé selon cette dernière méthode ne saurait en aucun cas lier le fisc valaisan. Pour le reste, c'est également de manière conforme au droit que les rendements des immeubles respectifs ont été déterminés (cf. pièce 5 du dossier du SCC). La recourante ne conteste d'ailleurs pas la manière dont ce calcul a été effectué. Partant, la répartition intercantonale telle qu'opérée par l'autorité intimée doit être confirmée, de sorte que le grief y relatif doit, lui aussi, être rejeté. IV. Conclusion, frais et dépens

### **E. 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).

#### **E. 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 1500 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).

- 13 -

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