

VS_GERICHTE F1 24 89 vom 22. April 2025

VS Kantonsgericht, 2025-04-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1 24 89](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_89)

FR: VS_GERICHTE F1 24 89 du 22 avril 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 89 del 22 aprile 2025

Regeste

F1 24 89 (CCR 2023/61) ARRÊT DU 22 AVRIL 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Laurent Tschopp, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière, en la cause X _____ SA, recourante contre COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES MORALES, autorité attaquée (Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, périodes fiscales 2019 et 2020) recours contre la décision sur réclamation du 11 juillet 2023

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 les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par

- 8 - conséquent de statuer sur le recours du 15 juin 2023, 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).

E. 1.3

Le SCC a déposé le dossier de la cause. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite. Celle-ci sollicite également l'audition de ses administrateurs. Il n'apparaît toutefois pas que cette mesure puisse apporter un éclairage décisif à l'affaire, dont les faits pertinents sont suffisamment établis par les pièces figurant au dossier. Son offre de preuve sera donc rejetée par appréciation anticipée de son utilité (art. 81a al. 2 LPJA, art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA ; ATF 145 I 167). L'on relèvera au demeurant que la recourante a eu plusieurs occasions de se déterminer par écrit et que, dans une procédure purement fiscale, son droit d'être entendue ne lui confère pas celui de l'être oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1). II. Impôt fédéral direct

E. 2

La recourante ne conteste pas, à juste titre, que les conditions d'un rappel d'impôt (art. 151 LIFD) sont réalisées (sur cette question, à examiner d'office [arrêt du Tribunal fédéral 2C_118/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.3], cf. p. ex. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et arrêts du Tribunal fédéral 2C_81/2022, 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1). L'on peut à cet égard observer qu'à réception de la déclaration d'impôt 2019 de la recourante, le

SCC a contrôlé la comptabilité déposée et a requis des précisions concernant le poste « Goodwill » activé au bilan et son amortissement en cours d'exercice. La recourante lui a répondu avoir acquis la clientèle fiduciaire d'une société tierce, moyennant paiement, le 18 septembre 2018, d'une somme de 180'000 fr. financée par son actionnaire majoritaire. Sur le vu de ces premières explications, le SCC a encore sollicité l'édition du contrat conclu pour l'achat de cette clientèle. La recourante a alors prétendu qu'un tel document n'existait pas, raison pour laquelle elle avait tenu à exécuter cette transaction par l'intermédiaire d'un notaire, qui apparaissait bien comme le destinataire de l'ordre de paiement déjà versé au dossier. Au regard des autres justificatifs produits, force est d'admettre que ces explications complémentaires ne contenaient pas d'inexactitudes flagrantes qui auraient nécessité de poursuivre les

- 9 - investigations. Le SCC pouvait donc considérer les déclarations de la recourante comme exactes et procéder à son imposition pour les années 2019 et 2020. Ce n'est qu'une fois les décisions de taxation ordinaire rendues et entrées en force que le SCC a découvert que, contrairement aux allégations antérieures de la recourante, l'acquisition de la clientèle portée à l'actif de son bilan avait bien été formalisée par un contrat écrit, à savoir par la convention du 6 septembre 2018. Cette pièce et les autres moyens de preuve recueillis dans l'intervalle (cf. supra let. C) ont ainsi mis en lumière des faits dont le SCC n'avait, jusque-là, pas connaissance, notamment s'agissant de la valeur de la clientèle acquise et au contexte dans lequel la transaction avait été conclue. Ces éléments représentaient un motif suffisant pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt contre la recourante. Il sied dès lors d'examiner si cette nouvelle taxation résiste aux griefs soulevés.

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 résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial (let. b 2ème tiret), ainsi que les distributions dissimulées de bénéfice (let. b 5ème tiret).

E. 3.2

Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements (art. 62 al. 1 LIFD). Un amortissement est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan (ATF 137 II 353 consid. 6.4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 7.1 et les références citées), tel un goodwill acquis à titre onéreux (goodwill dérivé) qui, à teneur de l'art. 959 CO, peut et doit être comptabilisé à l'actif du bilan (DANON in : Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n. 44 ad. art. 58 LIFD). Il n'est, en revanche, pas admissible de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui, dès l'origine, n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 précité consid. 7.1).

- 10 - Lors de sa première comptabilisation, un actif doit être évalué au plus à son coût historique (« Kostenwertprinzip »), c'est-à-dire selon son prix d'acquisition s'il a été acquis

de tiers ou selon son coût de revient s'il a été généré en interne. L'enregistrement d'un actif acquis auprès d'un tiers pour une valeur supérieure à son coût d'acquisition ou de revient contrevient à l'art. 960a al. 1 CO et doit, le cas échéant, donner lieu à une correction de bilan (DANON, op. cit., n. 52 ad. art. 58 LIFD). Celle-ci s'opérera par le biais d'une réduction de l'actif concerné d'une part et, d'autre part, par la création d'une réserve négative au passif du bilan fiscal. La correction consiste ainsi à ignorer l'actif fictif à concurrence de la non-valeur, de sorte que tout amortissement de ce dernier ne peut pas être porté en déduction du bénéfice imposable (DANON, op. cit., n. 12 ad. art. 62 LIFD).

E. 3.3

Conformément aux règles du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC et applicables en matière fiscale, il appartient au contribuable de démontrer la valeur d'un actif, dans la mesure où son amortissement conduit à une réduction de sa charge fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 précité consid. 7.2 et 7.3.1).

E. 4.1

En l'espèce, la CIPM a retenu que la valeur de la clientèle cédée par C _____ SA à la recourante s'élevait à 1 franc, plutôt qu'aux 180'000 fr. de goodwill initialement comptabilisés et amortis durant les exercices 2019 et 2020. C'est à raison que l'autorité précédente a jugé déterminant le prix d'acquisition de la clientèle en cause, tel que fixé par la convention du 6 septembre 2018. Qualifié de « symbolique », ce prix ressort en effet clairement de l'art. 1 de la convention précitée. Cette clause précisait par ailleurs que la clientèle cédée l'était non seulement au bénéfice de la recourante, mais également de B _____ et de I _____, soit de deux employés qui venaient de résilier leur contrat de travail auprès de C _____ SA (cf. art. 10 de la convention du 6 septembre 2018) et qui souhaitaient poursuivre les activités fiduciaires jusqu'ici exercées pour le compte de celle-ci au travers de la recourante (cf. let. c et d du préambule de la convention du 6 septembre 2018). Les motifs pour lesquels C _____ SA a consenti une telle cession gratuite aux trois intéressés ressortent en outre clairement du préambule de la convention du 6 septembre 2018 : C _____ SA comptait se recentrer sur ses activités principales relevant du domaine de l'immobilier (cf. let. c du préambule) et cesser les activités fiduciaires qu'elle avait accessoirement exercées depuis l'acquisition de G _____ SA, soit de la société précédemment détenue et administrée par B _____ et I _____ notamment (cf. let. a à d du préambule ; voir également la clause de non-concurrence

- 11 - figurant à l'art. 2 de la convention du 6 septembre 2018 qui attribue le droit d'exercer des activités fiduciaires à B _____, I _____ et la recourante, pour mieux réserver celui d'exercer des activités de gérance immobilière ou de courtage immobilier à C _____ SA). Si C _____ SA a finalement accepté de céder sa clientèle fiduciaire pour le prix symbolique de 1 franc, alors qu'elle estimait sa valeur à 300'000 fr. et envisageait initialement de vendre cet actif au prix préférentiel de 90'000 fr., c'est enfin et surtout en raison de « l'importance des encours à encaisser par le C _____ ainsi que des garanties fournies par les acquéreurs quant à l'encaissement de ces encours » (cf. let. e du préambule). Selon l'art. 4 de la convention du 6 septembre 2018, ces encours s'élevaient en effet à 637'700 fr. et les trois acquéreurs garantissaient leur encaissement en faveur de C _____ SA à hauteur d'un montant minimum de 600'000 francs, respectivement s'engageaient à lui verser, conjointement et solidairement, tout différentiel entre ce montant garanti et les encours réellement encaissés au 31 janvier 2019. C'est donc en contrepartie de

ces engagements relatifs aux encours que le prix d'acquisition de la clientèle fiduciaire a été réduit au montant symbolique de 1 franc, étant précisé que la recourante ne prétend pas, ni ne démontre qu'elle aurait ultérieurement été appelée en garantie en application de l'art. 4 de la convention du 6 septembre 2018. Sur la base des dispositions conventionnelles précitées, le fait pour la recourante d'avoir activé le goodwill litigieux à hauteur d'une valeur très supérieure à son prix d'acquisition de 1 franc n'apparaît donc pas justifié.

E. 4.2

Certes, l'art. 11 de la convention du 6 septembre 2018 soumettait la validité de cette dernière à la condition résolutoire que B _____ verse la somme de 180'000 fr. à C _____ SA. Comme le relève pertinemment la décision attaquée, cette somme ne peut toutefois pas être confondue avec le prix d'acquisition du portefeuille fiduciaire qu'il était question de céder à la recourante. L'interprétation conjointe de cet article 11 et des autres pièces recueillies par le SCC (cf. supra lettre C) montre au contraire, d'une part, que la somme de 180'000 fr. était uniquement due par B _____ à l'exclusion de la recourante (comme l'était au demeurant celle équivalente réclamée à I _____) et, d'autre part, que les deux créances de 180'000 fr., dont C _____ SA exigeait le règlement préalable, n'étaient aucunement liées aux activités fiduciaires qu'il était question de transférer à la recourante. Par le paiement de ces deux sommes, et comme cela ressort de la convention séparée du 6 septembre 2018, il était uniquement question de solder toutes prétentions que C _____ SA aurait pu encore avoir en relation avec le compte

- 12 - « erreurs-système » de 738'742 fr. 47 qui n'avait pas pu être reconstitué lors de l'acquisition de G _____ SA et qui, cela étant, avait été cautionné, solidairement et conjointement, par les anciens actionnaires de l'intéressée, dont B _____. A teneur de l'art. 4 de la convention du 26 novembre 2012, ce compte actif non justifié ressortait en outre « des comptabilités auxiliaires de gérance » de J _____ SA et devait, cela étant, essentiellement résulter des activités immobilières que celle-ci exerçait à l'époque à titre principal (cf. let. b du préambule de la convention du 6 septembre 2018). La condition résolutoire prévue à l'art. 11 de la convention du 6 septembre 2018 visait donc à solder un contentieux ancien auquel la recourante n'était pas partie et qui n'avait pas de rapport direct avec la clientèle fiduciaire qu'il était question de lui céder. Tous les éléments figurant au dossier infirment, cela étant, la thèse selon laquelle la somme de 180'000 fr. consistait dans une dette commerciale de la recourante, soit dans la contrepartie due par celle-ci pour le transfert de la clientèle fiduciaire prévu par la convention du 6 septembre 2018. Leur analyse conjointe conduit bien plutôt à retenir que le règlement de la somme de 180'000 fr. exigé par C _____ SA consistait dans l'exécution d'une obligation personnelle de B _____ à des fins d'annulation d'un cautionnement qu'il avait précédemment souscrit en son seul nom (cf. art. 4 de la convention du 26 novembre 2012). Le fait que cette somme a été acquittée non par la recourante, mais précisément par son débiteur à l'aide d'un emprunt privé, le confirme en tant que de besoin. La recourante n'apporte par ailleurs aucun élément de preuve à l'appui de sa thèse inverse.

E. 4.3

En conséquence, c'est à bon droit que l'autorité attaquée a considéré que le goodwill litigieux avait bien été acquis par la recourante au prix de 1 franc et que l'opération ayant consisté à activer ce poste à son bilan revenait à inscrire une non-valeur ou, en d'autres termes, un actif fictif en violation de l'art. 960a al. 1 CO. Cela étant, l'autorité attaquée

n'avait d'autre choix que de refuser la déduction des amortissements de 36'000 fr. et de 28'800 fr. effectués sur ce poste, de réintégrer ces deux montants au bénéfice imposable 2019 et 2020 de la recourante et de requalifier les postes de 144'000 fr. et 115'200 fr. activés à titre de goodwill en réserves latentes négatives. Ces correctifs sont parfaitement conformes aux art. 58 al.1 let. b 2ème tiret et 62 al. 1 LIFD, l'amortissement d'un actif fictif étant par définition dépourvu de justification commerciale. Le grief du recourant doit, partant, être rejeté. III. Impôts cantonaux et communaux

- 13 -

E. 5

Les règles juridiquement pertinentes s'agissant du rappel d'impôt en matière d'IFD sont identiques à celles régissant ces questions pour les ICC, à savoir l'art. 53 LHID, repris en droit valaisan à l'art. 158 LF. En outre, les art. 24 al. 1 let. a LHID et 81 al. 1 let. b LF ont la même portée que l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est donc également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 consid. 8). Ainsi, il peut être renvoyé à la motivation développée ci-dessus en matière d'IFD s'agissant des ICC. Le grief de la recourante doit, par conséquent, également être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux des années 2019 et 2020. IV. Conclusion, frais et dépens

E. 6

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

E. 7

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).

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