



**2C 464/2022**

**Arrêt du 14 décembre 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition

Mme et MM. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.  
Greffier : M. Jeannerat.

Participants à la procédure

Service cantonal des contributions du Canton du Valais,  
avenue de la Gare 35, 1950 Sion,  
recourant,

*contre*

A. \_\_\_\_\_ Sàrl,  
de siège à U. \_\_\_\_\_,  
représentée par BFR, Bureau Fiduciaire et Révision SA,  
intimée.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct  
pour la période fiscale 2016,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du Canton du Valais du 24 mars 2022.

**Considérant en fait et en droit :**

**1.**

La société A. \_\_\_\_\_ Sàrl, dont le siège se situe dans la commune de U. \_\_\_\_\_ (anciennement V. \_\_\_\_\_), en Valais, et dont l'unique associé est B. \_\_\_\_\_, a pour but la promotion et l'exécution de travaux d'entreprise générale dans les domaines de la construction et de la transformation d'immeubles, notamment dans le domaine du pilotage de projets, ainsi que la mise en valeur de tout bien immobilier, y compris le courtage immobilier. Cette société a notamment réalisé dans le village de V. \_\_\_\_\_, avec d'autres sociétés avec lesquelles elle avait constitué une société simple, une promotion immobilière portant sur quatre immeubles et comprenant au total vingt-quatre appartements.

Par acte authentique du 3 novembre 2016, la société A. \_\_\_\_\_ Sàrl, qui était propriétaire des nouveaux immeubles construits à V. \_\_\_\_\_, a vendu à B. \_\_\_\_\_ et son épouse l'un des appartements avec garage réalisés dans le cadre de la promotion immobilière précitée. Le prix de vente convenu de 522'750 fr. était inférieur à celui figurant sur la plaquette de vente de l'appartement

concerné. La société a en outre pris à sa charge les frais d'acte, ce qu'elle n'a pas fait lors de la vente des autres appartements de la promotion.

## 2.

Par décision du 6 avril 2021, le Service des contributions du Canton du Valais (ci-après: le Service des contributions) a procédé à la taxation de la société A. \_\_\_\_\_ Sàrl pour les périodes fiscales 2016 à 2018 sous l'angle de l'impôt fédéral direct (ci-après: l'IFD) et des impôts cantonal et communal sur le bénéfice et le capital (ci-après: les ICC). Dans ce cadre, s'agissant de la période fiscale 2016, elle a notamment procédé à une reprise de bénéfice d'un montant de 100'000 fr. en lien avec la vente immobilière susmentionnée, considérant que celle-ci représentait une prestation appréciable en argent constitutive d'une distribution dissimulée de bénéfice en faveur des époux B. \_\_\_\_\_. Compte tenu d'autres corrections opérées par le Service des contributions, la reprise finale s'élevait à 58'715 fr.

Par décision du 25 juin 2021, le Service des contributions a rejeté la réclamation que la société A. \_\_\_\_\_ Sàrl avait élevée à l'encontre de la décision de taxation du 6 avril 2021 en tant qu'elle portait sur l'année fiscale 2016 et 2017, l'admettant partiellement en tant qu'elle concernait l'année fiscale 2018.

## 3.

Par arrêt du 24 mars 2022, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du Canton du Valais (ci-après: la Commission cantonale de recours) a partiellement admis le recours formé par la société A. \_\_\_\_\_ Sàrl à l'encontre de la décision sur réclamation du Service des contributions du 25 juin 2021. La Commission cantonale de recours a en particulier confirmé que la société avait vendu un appartement aux époux B. \_\_\_\_\_ à un prix de faveur et que, partant, les conditions pour retenir l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice étaient réunies tant pour l'IFD que pour les ICC. Elle a toutefois fixé la valeur de cette distribution dissimulée de bénéfice à 77'183 fr. au lieu de 100'000 fr.

## 4.

Le Service des contributions dépose un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral contre l'arrêt précité. Il conclut à ce que celui-ci soit annulé et à ce que la décision de taxation du 6 avril 2021 soit confirmée, en ce sens que la reprise de bénéfice à opérer dans le chef de la société A. \_\_\_\_\_ Sàrl (en lien avec la vente de l'appartement avec garage aux époux B. \_\_\_\_\_) se monte à 100'000 fr. tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC. Subsidiairement, le Service des contributions demande que la cause soit renvoyée à la Commission cantonale de recours pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La Commission cantonale de recours a renoncé à se déterminer sur le recours, tout en concluant à son rejet et en renvoyant à l'arrêt attaqué. Invitée à se prononcer en la cause, l'Administration fédérale des contributions a conclu à l'admission du recours. La société intimée n'a, pour sa part, pas déposé de réponse.

## 5.

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) en matière d'IFD et d'ICC. Il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune exception figurant à l'art. 83 LTF n'entre en ligne de compte, la décision attaquée, qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; cf. notamment arrêts [2C\\_1014/2013](#) du 22 août 2014 consid. 2.3 non publié in [ATF 140 I 271](#); [2C\\_491/2007](#) du 30 avril 2008 consid. 1.3), peut en principe être contestée par le biais d'un seul et même mémoire par la voie du recours en matière de droit public s'agissant des deux types d'impôts (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID ou la loi sur l'harmonisation des impôts; RS 642.14]; [ATF 134 II 186](#) consid. 1.3). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la recourante, qui a la qualité pour recourir s'agissant des deux impôts précités en application du droit fédéral en tant qu'administration fiscale cantonale (cf. art. 146 LIFD et 73 al. 2 LHID en lien avec l'art. 89 al. 2 let. d LTF). Partant, il est recevable.

## 6.

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal et celle de son

application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Le Tribunal fédéral conduit ce faisant son raisonnement juridique sur la base des faits constatés 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 - 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 142 II 355 consid. 6).

## 7.

Le présent litige a trait à la légalité d'une reprise de bénéfice effectuée en lien avec la taxation de la société intimée sous l'angle de l'IFD et des ICC pour l'année fiscale 2016. Cela étant, seul son montant est litigieux. Le Service des contributions prétend en l'occurrence que la Commission cantonale de recours aurait dû confirmer le montant de 100'000 fr. retenu dans la décision de taxation du 25 juin 2021, et non le réduire à 77'183 fr. comme elle l'a fait dans l'arrêt attaqué.

## 8.

Il convient tout d'abord d'examiner la question qui précède en lien avec l'IFD.

**8.1.** Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. D'après l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend 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, au nombre desquels figurent les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5<sup>ème</sup> tiret). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 et références citées).

**8.2.** Selon la jurisprudence, le montant de la distribution dissimulée de bénéfice qu'opère une société lorsqu'elle octroie une prestation à des conditions favorables à l'un de ses actionnaires - ou à l'un de ses proches - correspond à la différence entre la valeur réelle des prestations fournies par la société d'une part et de celles fournies, en contrepartie et d'autre part, par ledit actionnaire et/ou par le proche de ce dernier (cf. ATF 140 II 88 consid. 5; 107 Ib 325 consid. 4). Autrement dit, au moment d'évaluer le montant d'une distribution de bénéfice prenant la forme d'une prestation octroyée à un actionnaire et/ou à l'un de ses proches, il convient en principe de se fonder uniquement sur la valeur de l'avantage octroyé à ces derniers. Cela signifie notamment que, lorsqu'une société vend un immeuble à prix de faveur à l'un de ses actionnaires et/ou à l'un des proches de celui-ci, c'est l'entier de la différence entre le prix de vente et la valeur vénale de l'immeuble qui doit être qualifié de distribution dissimulée de bénéfice imposable (cf. notamment arrêts 2C\_863/2015 du 24 juillet 2016; 2P.156/1995 du 30 mai 1996 consid. 3e, in RDAF 1997 II 486 consid. 3e). Il en découle, entre autres conséquences, que la reprise de bénéfice à effectuer ne doit, par exemple, pas être réduite de la commission de courtage que la société aurait peut-être dû payer à un courtier immobilier dans le cas où elle aurait vendu son bien au prix de pleine concurrence à un autre acheteur (cf. arrêt 2C\_49/2018 et 2C\_70/2018 du 23 avril 2019 consid. 5.2-5.4).

**8.3.** En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué - d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF) - qu'en 2016, la société intimée a vendu un appartement avec garage à son unique associé ainsi qu'à l'épouse de ce dernier pour un prix de 522'750 fr., alors même que la valeur vénale de ce bien immobilier se montait à 615'000 fr. A cela s'ajoute que la société a pris en charge les frais d'acte inhérents à cette vente à hauteur de 15'683 fr., accordant de cette manière un avantage financier supplémentaire aux acquéreurs, dont les autres acheteurs d'appartements situés dans le même immeuble n'ont pas bénéficié. L'autorité précédente a dès lors établi que, dans le cadre de la vente immobilière précitée, la société intimée avait consenti un rabais de 107'933 fr. (615'000 + 15'683 - 522'750 fr.) à la fois à son associé et à une personne proche de celui-ci. Sur cette base, force est d'admettre que l'on ne peut pas lui reprocher d'avoir considéré que ce rabais, non justifié d'un point de vue commercial, devait - dans son principe - être réintégré dans le bénéfice imposable de la société en application de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Cet avantage financier, qui s'élève à près de 20 % du prix d'achat, remplit en effet les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice au sens de la

jurisprudence relative à cette disposition. Il peut sur ce point être renvoyé à la motivation de l'arrêt attaqué (cf. art. 109 al. 3 LTF).

**8.4.** La Cour de céans ne saisit en revanche pas pourquoi la reprise de bénéfice à effectuer dans le cas d'espèce à l'aune de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD ne devrait pas être fixée au montant de l'avantage concrètement octroyé, soit 107'933 fr., mais à 77'183 fr. seulement, comme l'a fait l'autorité précédente. Celle-ci ne l'explique du reste pas réellement dans sa décision. Dans sa motivation, elle se contente de faire état d'un montant de 30'750 fr. qui correspondrait à un " *rabais 5% commission de vent e*" (sic) et qu'elle soustrait de la valeur vénale de l'appartement. Elle laisse entendre de cette manière qu'il conviendrait de déduire de la reprise de bénéfice à opérer au titre de distribution dissimulée de bénéfice la commission de courtage que la société aurait peut-être dû verser à un tiers ayant fonctionné comme intermédiaire, dans l'hypothèse où l'appartement aurait été vendu non pas à l'associé de l'intimée, mais à un autre acheteur totalement indépendant de celle-ci. Cette manière de procéder viole toutefois le droit fédéral. Comme on l'a vu, la reprise d'impôt découlant d'une distribution dissimulée de bénéfice doit équivaloir à la valeur de l'avantage octroyé par la société, ce qui correspond en principe - lors d'une vente immobilière à un prix de faveur comme en l'espèce - à la différence entre le prix de vente effectif et la valeur vénale du bien cédé. Il n'y a pas lieu de tenir compte d'hypothétiques frais de courtage qui n'auraient pas été engagés, dans la mesure où ils ne diminuent en rien la valeur vénale de l'immeuble vendu à prix de faveur, ni donc la valeur de l'avantage accordé à l'actionnaire et/ou à ses proches (cf. supra consid. 8.2). Un tel principe vaut d'autant plus en l'espèce que rien n'indique que le bien immobilier n'aurait jamais pu être vendu à sa valeur vénale sans l'intervention d'un tiers, étant précisé que la société intimée est elle-même active dans le courtage immobilier selon ses statuts.

**8.5.** Il s'ensuit que le recours du Service cantonal est manifestement bien fondé en tant qu'il concerne l'IFD. La distribution dissimulée de bénéfice opérée par la société intimée lors de la vente d'un appartement aux époux B. \_\_\_\_\_ en 2016 ne se monte donc pas à 77'183 fr. pour cet impôt, mais bien à 107'933 fr. La reprise de bénéfice à effectuer à ce titre doit néanmoins être arrondie à un montant de 100'000 fr., conformément aux conclusions de l'autorité recourante et au montant que celle-ci a retenu dans sa décision sur réclamation du 25 juin 2021 (cf. art. 107 al. 1 LTF).

## 9.

En droit valaisan, l'art. 81 al. 1 let. b LF/VS prévoit que le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements qui ont été opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat et qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, notamment les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Cette disposition met en oeuvre l'art. 24 al. 1 let. a LHID, qui correspond à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD appliqué plus haut, de sorte que le Tribunal fédéral en revoit librement l'application (cf. supra consid. 6; aussi notamment arrêt [2C\\_49/2018](#) et [2C\\_70/2018](#) du 23 avril 2019 consid. 4.1). Il convient dès lors de considérer que le recours du Service des contributions est aussi bien fondé en tant qu'il concerne la fixation des ICC 2016 de la société intimée, ce sur la base de la même motivation que celle développée à propos de l'IFD.

## 10.

**10.1.** Il ressort de ce qui précède que le recours, manifestement bien fondé, doit être entièrement admis sur la base d'une motivation sommaire (cf. art. 109 al. 3 LTF). Il convient d'annuler l'arrêt attaqué et de confirmer la décision sur réclamation du Service des contributions du 25 juin 2021 en tant qu'elle fixe à 100'000 fr. la reprise de bénéfice à opérer dans le chef de la société intimée en raison de la vente d'un appartement aux époux B. \_\_\_\_\_ à un prix de faveur en 2016. Il est ici rappelé que la décision sur réclamation précitée a remplacé entièrement et en tout point la décision de taxation antérieure du 6 avril 2021 (cf. art. 135 al. 1 LIFD et art. 48 al. 3 et 4 LHID; aussi arrêt [2C\\_832/2008](#) du 4 mai 2009 consid. 2), qui ne peut dès lors plus être formellement confirmée, contrairement à ce que semble souhaiter le Service des contributions dans les conclusions de son recours. Cette précision revêt d'ailleurs une certaine portée pratique, dès lors que la décision sur réclamation du 25 juin 2021 aboutit à une taxation de la recourante inférieure à celle prévue par la décision du 6 avril 2021 en ce qui concerne l'année fiscale 2018, non litigieuse en l'espèce.

**10.2.** Compte tenu des particularités de la cause et par économie de procédure, il se justifie par ailleurs aussi que le Tribunal fédéral fasse usage de son pouvoir de procéder lui-même à une nouvelle

répartition des frais de justice liés à la procédure de recours cantonale (cf. art. 67 LTF). La Cour de céans modifie en l'occurrence cette répartition des frais en ce sens que la société intimée doit supporter la totalité des frais de justice cantonaux, lesquels ont été fixés à 1'067 fr. 50 par la Commission cantonale de recours.

**11.**

Les frais judiciaires dus pour la procédure devant le Tribunal fédéral seront également entièrement mis à la charge de l'intimée. Il convient en effet de considérer qu'elle succombe, ce même si elle n'a déposé aucune réponse au recours et n'a donc pas formellement conclu à son rejet (cf. art. 66 al. 1 LTF; ATF 128 II 90 consid. 2). Il n'y a pas lieu, pour le reste, d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est admis en tant qu'il concerne l'IFD de l'intimée pour la période fiscale 2016. L'arrêt attaqué est annulé et la décision sur réclamation du 25 juin 2021 est confirmée en ce sens que la reprise à opérer dans le chef de la société en lien avec la vente d'un appartement avec garage aux époux B. \_\_\_\_\_ est de 100'000 fr.

**2.**

Le recours est admis en tant qu'il concerne les ICC de l'intimée pour la période fiscale 2016. L'arrêt attaqué est annulé et la décision sur réclamation du 25 juin 2021 est confirmée en ce sens que la reprise à opérer dans le chef de la société en lien avec la vente d'un appartement avec garage aux époux B. \_\_\_\_\_ est de 100'000 fr.

**3.**

Les frais de procédure dus pour la procédure cantonale antérieure, fixés à 1'067 fr. 50, sont entièrement à la charge de la société intimée.

**4.**

Les frais judiciaires de la procédure devant le Tribunal fédéral, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la société intimée.

**5.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**6.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 14 décembre 2022

Au nom de la Ite Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : E. Jeannerat