

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1176/2016

2C 1177/2016

Arrêt du 1er septembre 2017

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure

Service cantonal des contributions du canton du Valais,
recourant,

contre

A.X. _____ et B.X. _____,
intimés.

Objet

2C 1176/2016
Impôts cantonal et communal 2009,

2C 1177/2016
Impôt fédéral direct 2009,

recours contre le décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 20 avril 2016.

Faits :

A.

A.X. _____ et sa femme, B.X. _____, sont domiciliés en Valais. Dès le 1 er septembre 2002, A.X. _____ a été engagé auprès de la société C. _____ Sàrl en qualité d'ingénieur spécialisé en chauffage. Cette société avait pour but l' " étude d'avant-projets et de projets dans les domaines du chauffage, de la ventilation, de la climatisation, du sanitaire, de l'électricité, d'installation de sécurité, de systèmes multimédias, de réseaux informatiques, de domotiques, et ce à destination de tous les types de construction; direction et réalisation techniques de la réalisation de ces études ". En décembre 2003, elle a été transformée en société anonyme, l'inscription au registre du commerce étant intervenue le 8 janvier 2004. Le capital-actions de 200'000 fr. était entièrement libéré et A.X. _____ y a participé à hauteur de 40'000 fr. (20%). Il était en outre membre du conseil d'administration, avec signature collective à deux avec le président ou le vice-président. Les actionnaires de C. _____ SA se sont portés cautions solidaires d'un emprunt contracté par la société auprès d'une banque. Le 13 décembre 2007, la faillite de la société C. _____ SA a été prononcée.

B.

Le 30 août 2010, les époux X. _____ ont déposé leur déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2009. Ils ont notamment fait valoir un montant de déductions de 100'000 fr., correspondant au cautionnement assumé en faveur de l'employeur de A.X. _____. Par décision de taxation du 30 mars 2011, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service des contributions) a en particulier refusé cette déduction et fixé à 91'670 fr. le revenu imposable en matière d'impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et à 91'405 fr. celui en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) pour l'année fiscale 2009. Les contribuables ont élevé réclamation le 27 avril

2011, concluant à l'admission de la déduction de 100'000 francs. Le Service des contributions a rejeté cette réclamation le 27 novembre 2014 (recte 18 août 2015). A.X. _____ et B.X. _____ ont contesté ce prononcé devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) le 17 septembre 2015. Par décision du 20 avril 2016, notifiée le 29 novembre 2016, la Commission de recours a admis le recours des époux X. _____ et a retenu un revenu imposable nul, aussi bien en matière d'ICC que d'IFD.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le Service des contributions demande en substance au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler la décision de la Commission de recours du 20 avril 2016 et de confirmer sa décision sur réclamation du 18 août 2015; subsidiairement d'annuler la décision précitée et de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Il se plaint de violation du droit fédéral.

La Commission cantonale et les époux X. _____ concluent au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut quant à elle à son admission.

Considérant en droit :

1.

La Commission de recours a rendu une seule décision valant tant pour l'IFD que pour l'ICC (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers. Comme l'état de fait est identique, les deux causes seront jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

2.

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le Service des contributions qui a qualité pour recourir (art. 146 LIFD, 73 al. 2 LHID et 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

3.

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF; ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156 s.), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.), et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 233 s.). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal de céans (art. 99 al. 1 LTF).

4.

Il ressort de l'arrêt entrepris que, dans leur déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2009, les intimés ont déduit un montant de 100'000 fr. correspondant à un versement effectué à une banque au titre de libération d'un cautionnement solidaire contracté en faveur de la société auprès de laquelle le contribuable était employé, et de laquelle il était également actionnaire (20%) et administrateur (uniquement jusqu'au 12 octobre 2007; art. 105 al. 2 LTF), dont la faillite a été prononcée le 13 décembre 2007. Si l'Administration cantonale a refusé la déduction de ce montant au titre des frais professionnels, la Commission de recours a quant à elle considéré qu'il était "en lien de causalité manifeste et étroit avec l'activité professionnelle " de l'intimé et que selon " un très haut degré de vraisemblance, l'époux [intimé] ne pouvait éviter de s'engager en tant que caution solidaire de par sa position d'actionnaire de la SA ". La Commission de recours a en outre exclu la présence d'une violation grossière des obligations du contribuable.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à juste titre que la Commission de recours a jugé que le

montant de 100'000 fr. versé par l'intimé, caution solidaire, en faveur de la banque créancière de la société pour laquelle celui-ci travaillait et dont il était actionnaire et administrateur, peut être déduit du revenu des contribuables au titre des frais professionnels.

I. Impôt fédéral direct

5.

5.1. L'impôt fédéral direct, en tant qu'impôt sur le revenu des personnes physiques, a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée et des revenus expressément exonérés (art. 16 à 24 LIFD). Les réductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD sont déduits du total des revenus imposables (art. 25 LIFD). A teneur de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD, "les autres frais indispensables à l'exercice de la profession" peuvent notamment être déduits au titre des frais professionnels.

La définition des frais professionnels de l'art. 26 LIFD n'englobe pas uniquement les dépenses effectuées dans le but de réaliser le revenu (critère de finalité) et qui sont en rapport de connexité direct avec celui-ci. Les "dépenses causales" (c'est-à-dire celles qui ne sont pas effectuées dans le but de réaliser un revenu, mais qui constituent une conséquence de l'activité lucrative) sont, selon les circonstances, également déductibles (critère de causalité). Ces dépenses doivent être directement occasionnées par l'activité lucrative. Il s'agit de dépenses involontaires, consécutives à la réalisation d'un risque inhérent à l'exercice de l'activité lucrative et qui ne peut être évité sans autres mesures. Ces conditions peuvent être remplies non seulement lorsque des dommages-intérêts sont versés au titre d'une responsabilité causale, mais aussi en cas de responsabilité pour faute, comme celle des organes d'une société (arrêts 2C 465/2011 du 10 février 2012 consid. 2.2 et les références citées, in RF 67/2012 p. 429, StE 2012 B 22.3 n. 106, RDAF 2012 II 313; 2C 819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.1, in RDAF 2010 II 605).

5.2. Pour admettre la déduction du montant de 100'000 fr. versé par l'intimé à titre de caution solidaire à la banque créancière de la société, la Commission de recours s'est essentiellement fondée sur l'arrêt 2C 465/2011 du 10 février 2012.

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a examiné le point de savoir si le contribuable pouvait déduire de son revenu un montant de 100'000 fr. au titre d'"autres frais professionnels" au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD. Le contribuable, qui était actionnaire, président du conseil d'administration et directeur d'une société anonyme, s'était porté caution solidaire pour un montant maximal de 600'000 fr. envers une caisse de pensions LPP, avec laquelle la société avait conclu un contrat de fondation collective LPP. A la suite de la faillite de la société, le contribuable s'était engagé envers la caisse de pension à lui verser un montant de 600'000 fr., dont 100'000 fr. durant l'année sous revue.

Dans son arrêt, le Tribunal fédéral a jugé en substance que le paiement de la caution était intervenu en relation avec la responsabilité du contribuable en tant qu'organe de la société. Puisque celle-ci, par manque de liquidités, n'était plus en mesure d'acquitter les primes LPP, il existait un risque important et inévitable pour le contribuable de devoir répondre personnellement de cette dette en sa qualité de membre du conseil d'administration (cf. art. 754 CO). Le risque de responsabilité personnelle d'un membre du conseil d'administration pour les primes d'assurances sociales en demeure a été considéré comme un risque immanent de l'activité d'administrateur. Dans la situation traitée dans l'arrêt précité, il existait un risque important et inévitable que le contribuable soit mis aux poursuites par la caisse de pension pour les montants de primes impayés par la société. Le contribuable n'avait pas d'alternative au cautionnement, dès lors que s'il ne l'avait pas conclu, il aurait de toute façon été recherché pour cette dette en raison de sa responsabilité personnelle. Ce risque n'était plus évitable, des primes LPP étant restées impayées (arrêt 2C 465/2011 du 10 février 2012 consid. 3.5).

5.3. Dans le cas d'espèce, les faits retenus par l'autorité précédente et qui lient le Tribunal fédéral (cf. consid. 3 ci-dessus) ne sont pas comparables à ceux qui ont conduit celui-ci à rendre l'arrêt 2C 465/2011 précité. En effet, on rappellera que la Commission de recours a expliqué que " l'époux [intimé] ne pouvait éviter de s'engager en tant que caution solidaire de par sa position d'actionnaire de la SA ". Elle a également retenu, de manière plus générale, que les actionnaires de la société s'étaient portés cautions solidaires en faveur de cette dernière. Dans leur recours devant l'autorité précédente, les intimés ont par ailleurs également affirmé que l'engagement de l'époux comme caution solidaire était lié à la souscription de nouvelles actions. On doit donc retenir qu'il n'est aucunement question de constitution de caution solidaire en relation avec le statut d'administrateur de l'intimé, comme cela était le cas dans les faits à la base de la jurisprudence citée par l'autorité

précédente, mais que l'intimé s'est porté caution solidaire en sa qualité d'actionnaire.

Or, les dépenses engagées en faveur d'une société par l'un de ses actionnaires ne sauraient être admises en déduction du revenu de celui-ci, à moins d'intervenir dans le cadre d'une activité lucrative indépendante. En l'occurrence, il n'est pas question d'une telle activité. En outre, contrairement à ce qu'a jugé la Commission de recours, la libération de la caution solidaire ne se trouvait pas en lien de causalité manifeste et étroit avec l'activité professionnelle exercée à titre dépendant par l'intimé, condition indispensable pour pouvoir prétendre à déduire des frais professionnels sur la base de l'art. 26 LIFD. Le fait que l'intimé ait été employé de la société en plus d'en être actionnaire ne permet donc pas de justifier la déduction litigieuse.

5.4. Dans ces conditions, le montant de 100'000 fr. versé par l'intimé ne saurait être considéré comme "autre frais professionnel" au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD, faute de constituer une dépense liée à son activité lucrative dépendante. Le recours, en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct de l'année fiscale 2009, est ainsi admis, l'arrêt de la Commission de recours du 20 avril 2016 annulé et la décision sur réclamation du Service des contributions du 18 août 2015 confirmée.

II. Impôts cantonal et communal

6.

Les art. 21 et 22 al. 1 let. c de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1) sont libellés de manière identique aux art. 25 et 26 al. 1 let. c LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101 s. et les références citées). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'ICC, à la motivation développée en matière d'IFD. Le recours doit par conséquent également être admis, l'arrêt entrepris annulé et la décision sur réclamation du 18 août 2015 confirmée s'agissant des impôts cantonal et communal de la période fiscale 2009.

7.

Succombant, les intimés doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens au Service des contributions (art. 68 al. 3 LTF). La cause est renvoyée à la Commission de recours pour qu'elle procède à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle (art. 67 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C 1176/2016 et 2C 1177/2016 sont jointes.

2.

Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

3.

Le recours est admis en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

4.

L'arrêt rendu le 20 avril 2016 par la Commission de recours est annulé. La décision sur réclamation du Service des contributions du 18 août 2015 est confirmée.

5.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.

6.

La cause est renvoyée à la Commission de recours pour nouvelle décision sur les frais et les dépens de la procédure antérieure.

7.

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

Lausanne, le 1er septembre 2017

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Tissot-Daguette