

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_498/2016

2C_499/2016

{T 0/2}

Arrêt du 3 juin 2016

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A.X._____,
représentée par Me Jean-Luc Addor, avocat,
recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet

Impôt fédéral direct, cantonal et communal pour les années 2003 à 2011,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 23 mars 2016.

Considérant en fait et en droit :

1.

B.X._____ est décédé en juin 2011, laissant pour héritiers son épouse A.X._____ et leurs trois enfants (ci-après : l'hoirie), qui ont tous répudié la succession.

A.X._____ est seule actionnaire et administratrice de la société Y._____ SA. Un rapport de contrôle rédigé le 9 octobre 2012 par le Service cantonal des contributions du canton du Valais indiquait que les revenus immobiliers perçus par A.X._____ pour la location d'un atelier et d'un espace administratif à Y._____ SA de 12'000 fr. pour les périodes fiscales 2003 à 2008 et de 18'000 fr. pour les périodes fiscales 2009 et 2010 n'avaient pas été déclarés par celle-là. Il ajoutait qu'une reprise de 3'000 fr. pour chacune des périodes 2008 à 2010 devait être ajoutée dans le chapitre de A.X._____ au titre de part privée aux frais de véhicule privé indûment comptabilisés dans les comptes de la société.

Par courriers des 11 octobre 2012 et 19 novembre 2012 adressés à "Hoirie de B.X._____ par A.X._____", le Service cantonal des contributions du canton du Valais a ouvert une procédure de rappel d'impôts pour les montants exposés ci-dessus. En réponse à ces courriers, le mandataire de l'hoirie a demandé que soit déduit des loyers payés par la société anonyme un montant pour les frais pris en charge par A.X._____.

Les 17 et 24 janvier 2013, l'autorité de taxation valaisanne a notifié les nouveau bordereaux d'impôts pour les périodes fiscales 2003 à 2011. Le 14 février 2013, l'hoirie et A.X._____ ont déposé réclamation contre les bordereaux des 17 et 24 janvier 2013, qui a été finalement rejetée le 9 février 2015. A.X._____ et l'hoirie ont interjeté recours contre la décision sur réclamation du 9 février 2015 auprès de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Le 31 janvier 2013, le Service cantonal des contributions a informé A.X. _____ de l'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale à son encontre.

2.

Par décision du 23 mars 2016, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a partiellement admis le recours dans la mesure où il était recevable. Elle a renvoyé le dossier au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe la part de A.X. _____ au rappel d'impôt conformément aux considérants. Les conclusions relatives à la période fiscale 2002 étaient irrecevables. La répudiation de la succession ne permettait pas de faire porter à l'hoirie les dettes fiscales du de cujus, de sorte que le recours devait être admis sur ce point. A.X. _____ ne contestait pas avoir reçu et eu connaissance de tous les courriers et décisions. Elle faisait preuve de mauvaise foi en invoquant l'existence d'une notification irrégulière au motif que les courriers et décisions avaient été adressés à "l'hoirie par A.X. _____" et non pas à elle-même directement. Pour le surplus, les reprises de loyer et de frais de véhicule privé avaient été ajoutées au revenu total du couple et l'entier du montant supplémentaire d'impôt avait été facturé à A.X. _____, sans toutefois qu'une décision séparée ne fixe les parts respectives dont répondent les époux à l'impôt global après décès de l'un d'eux, ce qui était erroné, raison pour laquelle le dossier était renvoyé à l'autorité de taxation.

3.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission de recours en matière d'impôt du canton du Valais du 23 mars 2016, la décision sur réclamation du 9 février 2015, ainsi que les taxations contestées d'impôt fédéral direct, cantonal et communal, pour autant qu'il n'y ait pas lieu de constater leur nullité. Ce recours a été enregistré sous les numéros d'ordre 2C_498/2016 et 2C_499/2016 distinguant l'impôt fédéral direct des impôts cantonal et communal. Les causes présentant toutefois les mêmes problèmes sont jointes.

Il n'a pas été ordonné d'échange des écritures.

4.

L'autorité précédente a rendu une seule décision valant pour les deux catégories d'impôts, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.).

Le recours est dirigé contre un arrêt de renvoi qui revêt un caractère final dès lors que les considérants de l'arrêt attaqué exigent de l'autorité de première instance qu'elle calcule la part de l'impôt global due par la recourante, de sorte qu'il n'y a plus qu'à procéder à une simple calcul (cf. art. 90 LTF; cf. ATF 134 II 14 consid. 1.3 p. 127 s.).

Dans la mesure où la recourante demande l'annulation de la décision sur réclamation du Service des contributions et des décisions de taxation, ses conclusions ne sont pas recevables en raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès de la Commission de recours en matière d'impôt.

5.

Invoquant les principes élémentaires du droit, ainsi que le droit d'être entendu, la recourante soutient que l'instance précédente ne pouvait lui opposer les décisions adressées à l'hoirie et non pas à elle séparément.

L'instance précédente a correctement rappelé la jurisprudence relative aux effets de l'absence de notification ou de la notification irrégulière pour le destinataire d'une décision ainsi que le rôle de la bonne foi en la matière; elle a dûment fait application de ces règles dans le cas d'espèce, de sorte qu'il peut être renvoyé aux considérants convaincants de l'arrêt attaqué sur ce point (art. 109 al. 3 LTF). En effet, la recourante ne nie pas avoir reçu et eu connaissance de l'ensemble des courriers et décisions concernant l'hoirie. Si elle avait eu un doute sur les véritables destinataires, il lui appartenait de se renseigner, ce qu'elle n'a pas fait. Au contraire, elle a procédé devant l'autorité de réclamation sans réserve sur ce point, comme le rappelle à juste titre l'instance précédente. Le grief est rejeté.

6.

Réitérant les griefs qu'elle avait fait valoir en instance cantonale de recours à l'appui de l'annulation des décisions de taxation, la recourante soutient que les décisions de taxation seraient nulles, parce

qu'elles n'ont pas été précisées par une décision de répartition de la part d'impôt due par l'épouse à la suite du décès de son conjoint.

Le grief doit être rejeté sur le plan de l'impôt fédéral direct. En effet, les décisions de taxation (conjointe) des époux ont pour effet de fixer le montant global des impôts dus par les époux qui vivent en ménage commun dont ils répondent solidairement (art. 13 al. 1, 1^{ère} phrase, LIFD) pour l'entier de la dette (cf. art. 143 al. 1 CO; cf. arrêts 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 5.1; 2C_142/2014 du 13 avril 2015 consid. 3.4.3). La solidarité prend fin ex lege, lorsque les époux ne vivent pas (plus) en ménage commun (art. 13 al. 2 LIFD). En outre l'assujettissement prend fin au jour du décès (art. 8 al. 2 LIFD). Dès cet instant, le conjoint survivant ne répond que de sa part à l'impôt global. Comme le précise à juste titre la circulaire no 30 de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2010 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), il faut alors rendre, le cas échéant, une décision distincte fixant la part des époux (ch. 6.2.4). La part d'un époux à l'impôt dû correspond au rapport entre son propre revenu imposable et le revenu global imposable des époux.

Du moment que l'époux de la recourante était décédé, c'est à bon droit que l'instance précédente a constaté que l'autorité de première instance ne pouvait plus facturer à cette dernière l'entier du montant supplémentaire d'impôt résultant des rappels. Pour être conforme au droit fédéral, il convenait de procéder à la fixation de la part de la recourante des impôts globalement dus; en tant qu'elle ne vise qu'à une répartition, une telle décision n'affecte en aucune manière les décisions de taxation ou de rappel d'impôts déterminant le montant global d'impôt dû par les époux. Il ne saurait par conséquent être question d'annulation voire de nullité de l'ensemble des décisions de taxation ou de rappels d'impôts, dont le contenu n'est du reste pas contesté par la recourante.

L'extinction de la solidarité entre époux n'étant pas une matière harmonisée (arrêt 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 7), mais une question de pur droit cantonal, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), la recourante ne peut en invoquer la violation en tant que telle devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF e contrario). Il est néanmoins possible de faire valoir que l'application du droit cantonal consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine cependant de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l'art. 106 al. 2 LTF (ATF 136 II 304 consid. 2.5 p. 314; arrêt 2C_330/2013 du 10 septembre 2013 consid. 2.1). En l'espèce, le mémoire de la recourante ne remplit pas ces conditions, raison pour laquelle il n'est pas entré en matière sur les griefs de la recourante en matière d'impôt cantonal et communal.

7.

Le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable en application de la procédure simplifiée de l'art. 109 al. 2 let. a LTF. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C_498/2016 et 2C_499/2016 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

3.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

5.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions du canton du Valais, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 3 juin 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey