

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 977/2018

Arrêt du 14 janvier 2019

Ile Cour de droit public

Composition

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

Participants à la procédure

Commune de Leytron,  
représentée par Me Jacques Philippoz, avocat,  
recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet

Réclamation; autonomie de la commune en matière fiscale,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 13 septembre 2018.

Faits :

A.

La commune de Leytron s'est adressée au Service cantonal des contributions du canton du Valais pour lui demander de fixer le domicile fiscal de A.X.\_\_\_\_\_ sur son territoire pour les périodes fiscales 2010 à 2012, de procéder à un rappel d'impôt portant reprise d'un montant de revenu de 45'000 fr. dans le chapitre fiscal des époux B.X.\_\_\_\_\_ et A.X.\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2011 et 2012 et d'examiner l'existence d'éventuelles soustractions fiscales de la part de ces contribuables.

Par décision du 3 avril 2017 et décision sur réclamation du 3 octobre 2017, le Service cantonal des contributions a déclaré irrecevables les demandes de la commune de Leytron.

Par arrêt du 13 septembre 2018, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a déclaré irrecevable le recours contre la décision sur réclamation rendue le 3 octobre 2017 par le Service cantonal des contributions. Les communes valaisannes ne disposaient que d'une autonomie très limitée dans la fixation des impôts communaux ordinaires : ceux-ci étaient perçus sur les mêmes bases et avec les mêmes défalcatons que les impôts cantonaux. Les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement, de taxation, de rappel d'impôt de procédure et d'amende en soustraction étaient également valables en matière d'impôt communal, de sorte que les communes valaisannes ne disposaient d'aucune autonomie sur ces questions.

B.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la commune de Leytron demande au Tribunal fédéral l'annulation des décisions du 13 septembre 2018 de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais et du 3 octobre 2017 du Service cantonal des contributions du canton du Valais et la reconnaissance d'un droit de recours et de réclamation contre les décisions de taxation fiscale des époux X.\_\_\_\_\_.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 144 II 184 consid. 1 p. 186).

2.

2.1. La commune de Leytron, qui est la destinataire de l'arrêt attaqué, a un intérêt digne de protection à en demander l'annulation indépendamment et sans préjudice du motif d'irrecevabilité retenu par le Tribunal cantonal, qui constitue l'objet de la contestation devant le Tribunal fédéral (ATF 135 II 145 consid. 3.1 p. 148; arrêt 2C 36/2018 du 27 mars 2018 consid. 1.2). Partant, il faut lui reconnaître la qualité pour recourir dans la présente procédure au sens de l'art. 89 al. 1 LTF. Autre est la question de savoir si, sur le fond, elle est fondée à invoquer cette disposition (cf. consid. 5 ci-dessous).

2.2. Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué qui constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue par un tribunal supérieur de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui échappe aux domaines exclus par l'art. 83 LTF, le recours en matière de droit public est recevable.

2.3. Le recours en matière de droit public (art. 83 ss LTF) peut être formé pour violation du droit au sens des art. 95 et 96 LTF. Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il ne connaît de la violation des droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante.

2.4. Sauf exceptions (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), la violation du droit cantonal ne constitue pas un motif de recours au Tribunal fédéral (art. 95 LTF a contrario; arrêt 2C 116/2011 du 29 août 2011 consid. 3.1, in SJ 2011 I p. 405, JdT 2011 I 383). Il est néanmoins possible de faire valoir que l'application de telles dispositions consacre une violation du droit fédéral, en particulier de la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine cependant de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiées prévues à l'art. 106 al. 2 LTF, c'est-à-dire s'ils ont été invoqués et motivés de manière précise (ATF 138 V 67 consid. 2.2 p. 69; 136 I 65 consid. 1.3.1 p. 68).

Hormis les dispositions de droit cantonal en vertu desquelles elle estime disposer d'autonomie dans le domaine fiscal, la commune de Leytron ne fait nullement mention, l'instance précédente du reste pas non plus, des art. 184 ss LF/VS qui se trouvent dans le chapitre "Répartitions intercommunales de l'impôt", parmi lesquels figurent en particulier les art. 191 et 192 LF/VS. Ces dispositions semblent non seulement prévoir que l'organe compétent pour procéder à la répartition intercommunale est le Service cantonal des contributions, mais semblent également ouvrir une voie de droit spéciale en précisant qu'en cas de désaccord, la procédure de réclamation et de recours est ouverte aussi bien aux communes qu'au contribuable. En l'absence toutefois de griefs (art. 106 al. 2 LTF) dirigés contre l'application ou le défaut d'application du droit cantonal (art. 95 a contrario LTF), le Tribunal fédéral ne peut pas se prononcer sur la portée de ces dispositions dans la présente cause.

3.

3.1. Formellement, le litige porte sur la décision de l'instance précédente de déclarer irrecevable le recours déposé par la commune de Leytron contre la décision du Service cantonal des contributions déclarant elle aussi irrecevables pour défaut de légitimité deux réclamations en matière d'impôt de la commune de Leytron.

3.2. Matériellement, le litige concerne, d'une part, une demande de détermination du domicile fiscal de A.X. \_\_\_\_\_ aux fins de perception de l'impôt communal (assujettissement intercommunal) pour les périodes fiscales 2010 à 2012, et, d'autre part, une demande d'ouverture d'une procédure de rappel et de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2011 à 2012 portant sur un montant de 45'000 fr. d'intérêts versés par le canton et non déclarés par les époux X. \_\_\_\_\_.

4.

Aux termes de l'art. 111 LTF, la qualité de partie à la procédure devant toute autorité cantonale précédente doit être reconnue à quiconque a qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral (al. 1);

l'autorité qui précède immédiatement le Tribunal fédéral doit pouvoir examiner au moins les griefs visés aux art. 95-98 LTF (al. 3). Il résulte de cette disposition que la qualité pour recourir devant les autorités cantonales ne peut pas s'apprécier de manière plus restrictive que la qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral, les cantons demeurant libres de concevoir cette qualité de manière plus large (ATF 135 II 145 consid. 5 p. 149 et les arrêts cités). En l'occurrence, il convient donc d'examiner la qualité pour recourir sous l'angle de l'art. 89 LTF. S'agissant de droit fédéral (art. 111 al. 1 LTF), le Tribunal fédéral examine cette question librement (ATF 138 II 162 consid. 2.1.1p. 164; 137 II 30 consid. 2.2 p. 32 s. et les références citées).

5.

Selon l'art. 89 al. 1 LTF, a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Avec raison, la commune de Leytron ne se prévaut pas de l'art. 89 al. 1 LTF pour défendre sa qualité pour recourir (ATF 141 II 161 consid. 2.3 p. 165; 136 II 274 consid. 4.2 p. 279 et les références citées). Elle aurait dû démontrer à cet effet qu'elle était touchée, au moins virtuellement, dans des intérêts centraux liés à sa puissance publique (ATF 140 I 90 consid. 1.2.2 p. 94; arrêt 2C 105/2016 du 20 février 2018 in ATF 144 I 81 consid. 1.3.1 non publié), ce qu'elle n'a pas fait.

6.

Ont aussi qualité pour recourir les personnes, organisations et autorités auxquelles une autre loi fédérale accorde un droit de recours (art. 89 al. 2 let. d LTF). Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 73 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), seules ont qualité pour recourir en matière d'impôts cantonaux l'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions (cf. art. 71 al. 1 LHID). Les communes ne sont en principe pas légitimées sauf exception inopérante en l'espèce (arrêt 2P.204/2006 du 21 mai 2007 consid. 6). La recourante ne fonde pas non plus, à juste titre, sa qualité pour recourir sur l'art. 89 al. 2 let. d LTF.

7.

7.1. Ont aussi qualité pour recourir les communes et les autres collectivités de droit public qui invoquent la violation de garanties qui leur sont reconnues par la constitution cantonale ou la Constitution fédérale (art. 89 al. 2 let. c LTF). La commune de Leytron invoque une violation de son autonomie communale en matière fiscale.

7.2. En vertu de l'art. 175 let. b de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RS VS 642.1), les communes municipales perçoivent un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques. En vertu de l'art. 176 al. 1 LF/VS, les impôts communaux se perçoivent sur les mêmes bases et avec les mêmes déductions que les impôts cantonaux correspondants. L'art. 176 al. 2 LF/VS précise encore que les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement, de taxation, de rappel d'impôt, de procédure et d'amendes sont également valables pour l'impôt communal.

7.2.1. S'agissant plus particulièrement du premier objet matériel du litige (cf. consid. 3.2) que constitue la question de l'assujettissement, le droit cantonal prévoit, selon l'art. 2 al. 1 et 2 LF/VS, que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton du Valais. Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral. Il résulte de cette disposition, dont la teneur est du reste identique à celle des art. 3 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 3 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), que la première condition requise pour la création d'un domicile fiscal principal au regard du droit fiscal est celle de la présence physique de la personne en un lieu donné (LOCHER, Kommentar zum DBG, le partie, Therwil/Bâle 2001, n° 13 ad art. 3 LIFD). Or, lorsqu'il est en Suisse, ce lieu se trouve géographiquement nécessairement sur le territoire d'un seul canton et aussi et surtout, ce qui importe en l'espèce, d'une seule commune. Par conséquent dans la mesure où les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement sont également valables pour l'impôt communal, comme le prévoit du reste expressément l'art. 176 al. 2 LF/VS, il faut constater que l'instance précédente n'est pas tombée

dans l'arbitraire en jugeant que la commune de Leytron ne dispose d'aucune autonomie en la matière, la décision d'assujettissement du ressort du canton impliquant la détermination d'un domicile fiscal sur le territoire d'une commune.

7.2.2. S'agissant du deuxième objet matériel du litige (cf. consid. 3.2) que constitue la question de l'ouverture d'une procédure de rappel et de soustraction d'impôt, l'art. 176 al. 2 LF/VS prévoit sans ambiguïté que les décisions prises pour l'impôt cantonal en ces matières sont également valables pour l'impôt communal, de sorte qu'il faut également constater que l'instance précédente n'est pas tombée dans l'arbitraire en jugeant que la commune de Leytron ne dispose pas non plus d'autonomie sur ces questions.

7.2.3. La recourante soutient en vain que la législation cantonale en matière fiscale lui aurait laissé une liberté de décision très importante, en ce qu'il lui appartient de tenir le registre de l'impôt, de recevoir les déclarations fiscales, en ce qu'il lui appartient de définir le coefficient aux taux de base prévus par l'art. 178 al. 1 et 4 LF/VS et en ce qu'elle perçoit directement l'impôt qui lui revient et peut prévoir un paiement par tranches (art. 193 LF/VS) et accorder les sursis (art. 194 LF/VS). Ces dispositions ne concernent en effet ni la détermination du domicile fiscal ni les conditions dans lesquelles une procédure de rappel d'impôt et de soustraction fiscale doit être ouverte.

7.3. Enfin, la commune de Leytron laisse entendre que le comportement de l'autorité intimée et de l'instance précédente lui causerait une perte fiscale importante. Ce faisant, elle entend fonder sa légitimation à recourir sur une atteinte à son existence (cf. à ce sujet : arrêt 2D 70/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4.3; ATF 132 I 140 consid. 1.3.1 p. 143; 129 I 313 consid. 4.1 p. 318; 121 I 218 consid. 2a p. 219), mais en vain, puisqu'elle omet de démontrer concrètement, comme l'exige l'art. 106 al. 2 LTF s'agissant de griefs en matière de droits fondamentaux, en quoi son existence serait effectivement et concrètement menacée.

7.4. Par conséquent, en jugeant que la Commune de Leytron n'avait pas la qualité pour agir ni recourir sous l'angle de l'autonomie communale dans les matières fiscales en cause, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

8.

Invoquant l'art. 29a Cst., la recourante soutient qu'elle n'a pas pu faire valoir la violation de son autonomie devant une instance judiciaire. Elle est d'avis, s'appuyant sur la doctrine (J. DUBEY, Droits fondamentaux, vol. II : Libertés, garanties de l'Etat de droit, droits sociaux et politique, Bâle 2018 n° 4128 p. 831), qu'elle peut se prévaloir de la garantie de l'art. 29a Cst. sans condition, c'est-à-dire même dans les domaines dans lesquels elle ne dispose pas d'autonomie.

8.1. Aux termes de l'art. 29a Cst., toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire présentant les garanties requises par l'art. 30 al. 1 Cst. L'art. 29a Cst. étend donc le contrôle judiciaire en principe à toutes les contestations juridiques. Il s'agit en particulier de contestations portant sur les droits et les obligations de personnes (physiques ou morales; ATF 137 II 409 consid. 4.2 p. 411; 136 I 323 consid. 4.3 p.328 s. et les références citées). La garantie de l'accès au juge suppose une cause, c'est-à-dire un différend juridique mettant en jeu des intérêts individuels dignes de protection ainsi qu'une atteinte aux droits et obligations (ATF 143 I 336 consid. 4.1 et 4.2 p. 338 ss). La garantie ne s'oppose cependant pas aux conditions de recevabilité habituelles du recours ou de l'action (ATF 141 I 172 consid. 4.4 p. 180; ATF 137 II 409 consid. 4.2 p. 411; ATF 136 I 323 consid. 4.3 p. 328). Le point de savoir si une collectivité publique peut invoquer l'art. 29a Cst. lorsqu'elle fait valoir une violation de son autonomie est généralement admis en doctrine (cf. arrêt 2C 327/2017 du 12 septembre 2017 consid. 5.1 et les références citées). Cette question a toutefois été laissée ouverte par le Tribunal fédéral (cf. arrêts 2C 327/2017 du 12 septembre 2017 consid. 5.1; 1C 33/2007 du 21 avril 2008 consid. 6.3). En l'occurrence, compte tenu de l'issue du litige, il n'y a pas non plus de nécessité d'y répondre.

8.2. En l'espèce, du moment que la commune de Leytron ne dispose pas d'autonomie communale en matière d'assujettissement, de rappel et de soustraction d'impôts (cf. consid. 7 ci-dessus), le refus de lui accorder la qualité pour agir et donc le refus de lui ouvrir les voies de droit pour ce motif ne viole pas l'art. 29a Cst.

8.3. Pour le surplus, la commune de Leytron, qui aurait dû se conformer aux exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF sur ce point, n'a ni allégué ni démontré (cf. consid. 2.4 ci-dessus) que

d'autres dispositions de droit cantonal telles que celles contenues dans les art. 184 ss LF/VS, qui se trouvent dans le chapitre "Répartitions intercommunales de l'impôt" et parmi lesquelles figurent en particulier les art. 191 et 192 LF/VS, auraient été interprétées ou appliquées par l'instance précédente, au demeurant également muette à cet égard, de manière contraire aux droits fondamentaux, en particulier à l'interdiction de l'arbitraire. Dans ces conditions, il n'est pas possible d'examiner l'existence d'une éventuelle voie de droit que le droit cantonal pourrait offrir, ou non, à la commune de Leytron ni, le cas échéant, les conditions de recevabilité de celle-ci à la lumière de la garantie de l'art. 29a Cst.

9.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la commune de Leytron, qui s'est adressée au Tribunal fédéral dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en cause, doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions du canton du Valais et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Lausanne, le 14 janvier 2019  
Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey