

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 797/2017

Arrêt du 19 mars 2018

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Aubry Girardin.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par Me Guérin de Werra, avocat,
recourant,

contre

Chef du Département des finances et de l'énergie, avenue de la Gare 35, 1950 Sion.

Objet

Amende fiscale en matière d'impôt sur les gains immobiliers 2008,

recours contre la décision de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais du 26 avril 2017.

Faits :

A.

Par acte authentique du 27 décembre 2007, A. _____ a vendu une villa dont il était propriétaire sur la commune de B. _____ pour un prix de 3'200'000 fr. Le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après le Service cantonal) a procédé à la taxation du gain immobilier en retenant le prix de vente précité, conformément à la déclaration d'impôt déposée.

B.

Le 17 janvier 2013, la police cantonale valaisanne a auditionné l'intéressé lors d'une enquête pénale ouverte à son encontre pour faux dans les titres et obtention frauduleuse d'une constatation fautive, en lien avec un montant de 1'800'000 fr. de dessous de table qui lui aurait été versé dans le cadre de la transaction immobilière précitée.

Le 17 avril 2013, le Ministère public du canton du Valais (ci-après: le Ministère public) a demandé à l'autorité fiscale de lui remettre les déclarations d'impôt de l'intéressé des années 2009 à 2012. Le Service cantonal a tout d'abord refusé, puis accepté de transmettre les informations demandées, après avoir appris du Ministère public que les faits reprochés pouvaient relever de la fraude fiscale.

Par jugement du 9 février 2017, rendu en procédure simplifiée, le Tribunal du district de Sion a reconnu A. _____ coupable d'obtention frauduleuse d'une constatation fautive et d'usage de faux et l'a condamné à une peine privative de liberté de 16 mois avec sursis.

C.

Le 6 mai 2013, un conseiller fiscal a pris contact pour le compte de l'intéressé avec l'adjoint du chef du Service cantonal, afin d'aborder la question d'une dénonciation spontanée. A cette occasion, il aurait informé ce dernier qu'une procédure pénale dirigée contre l'intéressé était en cours au sujet du montant précité de 1'800'000 fr. Ledit adjoint lui aurait alors indiqué qu'une déclaration spontanée était possible, l'important selon lui étant qu'il n'y ait pas eu de condamnation pénale. Le 29 mai 2013, l'intéressé a annoncé au Service cantonal l'existence du montant précité de 1'800'000 fr. Dans un courriel du 4 septembre 2013, le Service cantonal a indiqué au conseiller fiscal de l'intéressé (art. 105 al. 2 LTF) que les conditions d'une dénonciation spontanée étaient remplies. Il est ensuite revenu sur cette déclaration.

D.

Le 2 octobre 2014, le Service cantonal a prononcé à l'encontre de l'intéressé une amende de 170'000 fr. pour soustraction consommée de l'impôt sur les gains immobiliers 2008. L'intéressé a formé réclamation contre ce prononcé, laquelle a été rejetée le 22 janvier 2016 par le Chef de l'ancien Département des finances et des institutions du canton du Valais.

L'intéressé a recouru contre cette décision sur réclamation auprès de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours), en se prévalant de la protection de la bonne foi à la suite des promesses que lui aurait faites le Service cantonal concernant la possibilité d'effectuer une dénonciation spontanée. Le 26 avril 2017, la Commission de recours a rejeté son recours.

E.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite des frais et dépens, d'annuler la décision précitée du 26 avril 2017.

La Commission de recours, le Service des contributions et l'Administration fédérale des contributions concluent tous trois au rejet du recours et renoncent, à tout le moins en détail, à se prononcer.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours porte sur une décision finale (art. 90 LTF) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'article 83 LTF. Le recours en matière de droit public est par conséquent ouvert. Cette voie de droit est confirmée par l'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), dès lors que le recours a pour objet une amende pour soustraction fiscale en matière d'impôts cantonal et communal (ci-après: ICC; impôt sur les gains immobiliers), soit une matière harmonisée (titre 6, chapitre 1 LHID).

1.2. Le recourant a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteint par la décision entreprise et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est recevable.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). En revanche, il n'examine la violation de 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, conformément au principe d'allégation (art. 106 al. 2 LTF; ATF 142 II 369 consid. 2.1 p. 372; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41).

3.

Le Tribunal fédéral conduit 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 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288).

Dans la mesure où le recourant présente une argumentation appellatoire, en complétant librement l'état de fait retenu dans la décision attaquée, sans invoquer l'arbitraire ou, lorsque c'est le cas, sans démontrer en quoi les faits retenus par l'instance précédente aurait été établis de manière insoutenable ou en violation du droit, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte.

4.

Le litige porte sur l'amende pour soustraction fiscale en matière d'impôt sur les gains immobiliers 2008 prononcée le 2 octobre 2014 et confirmée sur recours le 26 avril 2017. Le recourant estime que le droit à la protection de la bonne foi doit lui permettre de bénéficier du régime de la dénonciation spontanée et ainsi échapper à l'amende.

4.1. D'emblée, il faut relever que la Commission de recours a admis à juste titre que les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas remplies, ce que le recourant n'a du reste jamais contesté. Il ressort en effet des faits de l'arrêt entrepris que le Ministère public avait déjà ouvert une procédure pénale pour notamment faux dans les titres, obtention frauduleuse d'une constatation fautive et usage de faux au sens de la législation fiscale cantonale (art. 105 al. 2 LTF) en lien avec la soustraction en cause avant la dénonciation effectuée par le recourant en mai 2013 (cf. supra let. B). La condition voulant qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction avant la dénonciation n'était ainsi pas réalisée (cf. art. 203 al. 3 let. a de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 [ci-après: LF/VS; RS/VS 642.1]; art. 56 al. 1bis let. a LHID; ces dispositions correspondent à l'art. 175 al. 3 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11; cf. également FF 2006 8347 p. 8373], de sorte que les mêmes principes sont applicables; concernant la notion d'autorité fiscale au sens de ces dispositions, voir RETO SUTTER, Die straflose Selbstanzeige im

Bereich der direkten Steuern der Schweiz, in Abhandlungen zum Schweizerischen recht, ASR Nr. 797, 2014, p. 102 s.; ROLF BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale, in StR 66 2011 182, p. 190).

4.2. La Commission de recours considère que les conditions à la protection de la bonne foi ne sont pas réalisées. En particulier, elle n'estime pas remplie la condition voulant que l'administré, sur la base des assurances reçues, doit avoir pris des dispositions auxquelles il ne peut renoncer sans subir de préjudice (cf. infra consid. 4.4). Selon elle, la soustraction fiscale aurait été portée à la connaissance du Service cantonal dans son entier au plus tard à l'issue de la procédure pénale menée par le Ministère public et le préjudice subi, à savoir l'amende fiscale, serait donc survenu indépendamment d'une dénonciation par le recourant. Par ailleurs, la Commission de recours doute que le Service cantonal ait disposé des informations nécessaires à la formulation d'une promesse qui le lierait. Dans ce contexte, elle émet des réserves quant à la réalisation de la condition d'une intervention de l'autorité dans une situation concrète, mais laisse toutefois cette question ouverte.

4.3. Le recourant se plaint d'arbitraire dans l'établissement des faits et dans l'application du droit. Selon lui, la Commission de recours a arbitrairement retenu que le Service cantonal ne disposait pas des informations nécessaires pour lui donner des renseignements dans un cas concret. Par ailleurs, il est manifestement insoutenable de considérer, comme l'a fait l'autorité précédente, que les renseignements donnés par le Service cantonal au sujet d'une dénonciation spontanée ne lui ont pas occasionné de préjudice. A ce titre, il fait valoir que si ledit service ne lui avait pas indiqué qu'une telle dénonciation était possible, il n'aurait pas choisi la voie de la procédure simplifiée dans la procédure pénale menée pour obtention frauduleuse d'une constatation fautive et complicité d'usage de titre faux (cf. supra let. B). Selon lui, cette dernière procédure aurait alors pu conduire à un acquittement et, de ce fait, aucune amende fiscale n'aurait été prononcée. Il souligne, que dans le courriel du 4 septembre 2013, le Service cantonal lui a confirmé qu'il ne serait pas sanctionné par une amende en lien

avec la dénonciation spontanée.

4.4. Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances. Parmi les conditions, cumulatives, fixées par la jurisprudence figure celle de l'intervention de l'autorité dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées et celle voulant que l'administré se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice (cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 p. 193; 131 II 627 consid. 6.1 p. 636).

Par ailleurs, une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou contredit de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution serait concevable, voire préférable. Le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si sa décision apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. Il ne suffit pas que les motifs de la décision soient insoutenables; encore faut-il que celle-ci soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 III 564 consid. 4.1 p. 566).

L'appréciation des preuves et l'établissement des faits sont arbitraires lorsque le juge s'est manifestement mépris sur le sens et la portée d'un moyen de preuve, lorsqu'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée, ou encore lorsqu'il a tiré des déductions insoutenables à partir des éléments recueillis (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375; 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560).

4.5. En l'occurrence, le recourant perd de vue que la Commission de recours a laissé ouverte la question de savoir si l'administration disposait des informations suffisantes pour se prononcer dans un cas concret. Cette question est donc sans influence sur l'issue du litige. Le grief d'arbitraire dans l'établissement des faits, aussi bien que dans l'application du droit lié à cette question doit partant être écarté.

4.6. L'appréciation de la Commission de recours concernant l'absence de préjudice entraîné par les informations obtenues ne prête, pour sa part, pas le flanc à la critique. On ne voit effectivement pas quelles dispositions le recourant a pris suite aux informations prétendument reçues sur lesquelles il ne pourrait revenir sans subir un préjudice. En particulier, la dénonciation effectuée le 29 mai 2013 n'a pas porté atteinte à ses intérêts. Comme déjà mentionné, les autorités fiscales avaient déjà connaissance de la soustraction en cause ou allaient être renseignée à ce sujet de façon complète (cf. art. 302 al. 1 CPP, concernant l'obligation des autorités pénales de dénoncer aux autorités compétentes les infractions qu'elles ne peuvent poursuivre elles-même). L'amende prononcée ne dépendait donc pas de la dénonciation du recourant, de sorte que les éventuelles assurances données par les autorités fiscales sur le caractère non punissable de cette dénonciation sont sans incidence.

4.7. En outre, l'allégation du recourant selon laquelle, sans les assurances données par l'administration fiscale, il n'aurait pas accepté une procédure simplifiée dans la procédure pénale parallèle ne convainc pas. La dénonciation de la soustraction d'impôt (cf. art. 56 LHID) à l'autorité fiscale ne l'empêchait pas de refuser une procédure simplifiée et de contester les faits liés spécifiquement aux infractions d'obtention frauduleuse d'une constatation fautive (cf. art. 253 CP) et d'usage de titre faux (art. 59 al. 1 LHID). La dénonciation effectuée en mai 2013 ne lui a donc pas porté préjudice dans le cadre de la procédure pénale menée par le Ministère public. Au demeurant, le recourant perd de vue qu'au moment où il a fait état d'une soustraction auprès des autorités fiscales, il avait déjà été entendu par la police dans le cadre d'une enquête pénale ouverte à son encontre. Ce n'est donc pas sa dénonciation qui est à l'origine de sa condamnation pénale.

4.8. Par surabondance, on ne voit pas comment une autorité pourrait donner des assurances dans un cas concret de dénonciation spontanée, sans être mise au courant de la soustraction en cause et donc partant sans que la dénonciation ne soit déjà réalisée. C'est ce qui s'est produit en l'espèce. En effet, il ressort des faits de l'arrêt entrepris, non remis en question par le recourant sur ce point, que le conseiller fiscal de ce dernier s'est entretenu avec le Service cantonal le 6 mai 2013, en mentionnant l'existence d'une poursuite pénale en lien avec le

montant de 1'800'000 fr. Bien que les conditions d'une impunité n'étaient alors pas remplies (cf. supra consid. 4.1), cette démarche correspondait déjà en soi à une dénonciation spontanée, laquelle n'est soumise à aucune condition de forme (SANSONETTI/HOSTETTLER, in Commentaire romand, 2e éd., 2017, n°50 ad art. 175). En outre, une dénonciation par le biais d'un représentant est possible (SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit. n°50 ad art. 175) et le recourant doit se laisser imputer les actes de son représentant. Dans ces circonstances, le recourant ne peut dès lors pas tirer avantage des éventuelles assurances reçues de l'administration fiscale, notamment par courriel du 4 septembre 2013, puisque sa dénonciation du 6 mai 2013 est intervenue antérieurement ou au plus tard simultanément à ces dernières.

4.9. La condition, cumulative, de la possibilité d'un préjudice (cf. supra consid. 4.4) n'étant pas remplie, il n'y a pas lieu d'examiner les autres conditions permettant de faire valoir la protection de la bonne foi. L'autorité précédente a donc sans arbitraire et sans violer le droit fédéral retenu que le recourant ne pouvait pas se prévaloir d'une telle protection.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant supportera les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, au Chef du Département des finances et de l'énergie, à la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 19 mars 2018

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier