

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 435/2018

Arrêt du 24 mai 2018

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. _____ et B.X. _____,
tous les deux représentés par Me Stéphane Riand, avocat,
recourants,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet
Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct des périodes fiscales 2006 à 2013,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 8 février 2018.

Considérant en fait et en droit :

1.

Par arrêt du 8 février 2018, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a rejeté le recours déposé par A.X. _____ et B.X. _____ contre la décision sur réclamation du 15 décembre 2016 du Service cantonal des contributions du canton du Valais confirmant, d'une part, les taxations d'office des périodes fiscales 2008 et 2013 en lien avec leur activité lucrative indépendante de fabrication, commercialisation et promotion des produits de la marque Y. _____ et déclarant, d'autre part, irrecevables les réclamations des périodes fiscales 2006, 2007, 2009 à 2012 en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal. Le droit d'être entendu des contribuables avait été respecté et pour autant que nécessaire son éventuelle violation guérie devant elle. Les conditions formelles et matérielles pour procéder à la taxation d'office des périodes fiscales 2008 et 2013 en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal étaient remplies. Les taxations des périodes fiscales 2006, 2007, 2009 à 2012 en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal n'avaient pas fait l'objet de réclamation dans les délais légaux.

2.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les contribuables demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 8 février 2018 par la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais. Ils procèdent à un exposé détaillé des faits de la cause et proposent des preuves à son appui. Ils se plaignent de la violation de leur droit d'être entendu en ce que leurs offres de preuve en instance cantonale ont été rejetées par l'instance précédente. Ils se plaignent aussi de la violation du principe de la bonne foi. Ils font valoir en substance que la taxation d'office est manifestement inexacte.

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

3.

3.1. Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui

correspond à celle d'arbitraire de l'art. 9 Cst. (ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62) - 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 (cf. art. 97 al. 1 LTF), ce qu'il appartient à la partie recourante d'exposer et de démontrer de manière claire et circonstanciée (cf. ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.; 332 consid. 2.1 p. 334). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560).

3.2. En l'espèce, les recourants se bornent à présenter leur version des faits de la cause (mémoire de recours chapitre II), sans exposer en quoi les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF seraient réunies. Il n'est par conséquent pas possible de s'écarter des faits retenus dans l'arrêt attaqué. Tel qu'il est formulé, leur grief relatif aux faits manifestement inexacts repose non pas sur l'art. 97 al. 1 LTF mais bien sur les art. 132 al. 3 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 48 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 139 al. 1 dernière phrase de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1) fixant les conditions d'ouverture de la voie de la réclamation contre une taxation d'office, qui seront examinées ci-dessous.

3.3. Sous le grief d'une violation du droit d'être entendu, les recourants se plaignent de ce que l'instance précédente a rejeté leurs offres de preuves. Ce faisant ils font valoir une violation de l'interdiction de l'arbitraire dans l'appréciation anticipée des preuves par l'instance précédente, ce que confirme le fait qu'ils fondent leurs reproches sur les art. 115 LIFD, 127 LF/VS et sur un exposé des droits garantis par l'art. 29 Cst.; en particulier sur le principe de l'appréciation anticipée des preuves. Ils n'exposent toutefois concrètement pas en quoi l'appréciation anticipée des preuves rejetées par l'instance précédente serait insoutenable conformément aux exigences accrues de motivation de la violation des droits constitutionnels prévue par l'art. 106 al. 2 LTF. Non motivé sous cet angle, le grief ne peut par conséquent pas être examiné.

4.

Les recourants ne formulent aucun grief à l'encontre la confirmation par l'instance précédente de l'irrecevabilité des réclamations formées contre les décisions de taxation des périodes fiscales 2006, 2007, 2009 à 2012 en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal. Il n'y a pas lieu d'examiner d'office cet aspect de l'arrêt attaqué, qui est confirmé.

5.

Le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (art. 95 let. a LTF) et applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'est en principe pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 142 III 782 consid. 3 p. 783).

I. Impôt fédéral direct

6.

6.1. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 LIFD). En vertu de l'art. 123 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable; en contre-partie, en vertu de l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultats ne reflète pas le bénéfice réel, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (arrêt 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 2). En vertu de l'art. 130 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation

conscientieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 130 al. 2 LIFD).

6.2. A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557).

Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (ATF 131 II 548 consid. 2.3 p. 551; 123 II 552 consid. 4c p. 557; Archives 67 p. 409 consid. 3a p. 413). Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte. L'art. 132 al. 3 LIFD subordonne la recevabilité de la réclamation puis l'examen de la taxation d'office notamment à la démonstration - qui incombe au contribuable - de son caractère manifestement inexact. Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, la Commission de recours - qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD) - doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, la Commission de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 LIFD).

6.3. En l'espèce, les recourants n'allèguent pas avoir produit en procédure de taxation ou en procédure de réclamation - comme l'autorité intimée le leur a dûment demandé en application des art. 125 al. 2 et 130 al. 2 LIFD, sous sommation et menace de taxation d'office - les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Force est dès lors de constater qu'ils ne se sont pas prêtés en procédure de réclamation à la collaboration requise par la loi qu'ils avaient négligée en procédure de taxation, c'est-à-dire en remettant les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Il s'ensuit que la décision de l'autorité intimée du 15 décembre 2016 aurait dû déclarer les réclamations relatives aux taxations d'office des périodes fiscales 2008 et 2013 irrecevables pour défaut de motivation au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus et que l'arrêt attaqué aurait dû confirmer l'irrecevabilité des dites réclamations et rejeter les conclusions formulées devant elle par les recourants pour ce motif, ce qui, dans son résultat, équivaut à la décision entreprise. Le présent recours est par conséquent rejeté et l'arrêt attaqué confirmé par substitution de motifs.

II. Impôt cantonal et communal

7.

Les art. 42 al. 3, 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID ainsi que les art. 133 al. 2, 137 al. 2 et 139 al. 1 dernière phrase LF/VS ont une teneur identique aux dispositions de la loi sur l'impôt fédéral direct en la matière, de sorte que le recours doit être rejeté en matière d'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2008 et 2013 pour les mêmes motifs que ceux exposés en matière d'impôt fédéral direct.

8.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2006 à 2013 et au rejet du recours en matière d'impôt cantonal et communal

pour les périodes fiscales 2006 à 2013. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2006 à 2013.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2006 à 2013.

3.

Les frais de justice, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, 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 24 mai 2018

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey