Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 803/2019

Arrêt du 26 février 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Beusch.
Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure

A. _____,
représentée par Me Emmanuel Crettaz, avocat,
recourante,

contre

Servi ce cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet

Impôts fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2007 à 2013,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 13 juin 2019.

Faits :

A.

A. _____ est domiciliée dans le canton du Valais où elle exerce en tant que logopédiste indépendante depuis plusieurs années. Elle a régulièrement été taxée à ce titre.

Lors de la taxation pour la période fiscale 2014, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a procédé à une vérification de la déclaration d'impôt en relation avec les charges de personnel ressortant de la comptabilité de la contribuable et a constaté que celle-ci comptabilisait deux salaires annuels de 6'000 fr., correspondant à la rémunération de chacune de ses deux filles, nées en 1984 et 1989. Après avoir contacté la cadette, qui a affirmé que ni elle, ni sa soeur n'avait jamais exercé d'activité pour leur mère, l'autorité de taxation a refusé de prendre en compte les charges salariales déclarées par A. _____ et a notifié la décision de taxation pour l'année 2014.

B.

Le 9 septembre 2016, l'autorité précitée a ouvert une procédure en rappel d'impôt relative à l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et aux impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) des périodes fiscales 2007 à 2013, portant sur des charges non justifiées par l'usage commercial, en l'occurrence les salaires déclarés des deux enfants de la contribuable. Le 29 septembre 2016, elle a notifié les décisions de taxation de ces années en procédant à des reprises sur le revenu de l'activité indépendante de 13'800 fr. pour 2007, 13'416 fr. pour 2008, 18'584 fr. pour 2009, 16'637 fr. pour 2010, 14'357 fr. pour 2011, 14'490 pour 2012 et 14'885 fr. pour 2013. A. _____ a élevé réclamation contre ces décisions le 28 octobre 2016. Le Service cantonal a demandé à l'intéressée divers documents, puis a rendu une décision sur réclamation le 28 novembre 2017, dans laquelle il a rejeté la réclamation de A. _____ en considérant en bref que celle-ci n'avait pas établi l'existence de contrats de travail pour ses filles, ni de versements effectifs de salaires justifiés commercialement. La contribuable a contesté cette décision le 29 décembre 2017 auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (ci-après: la Commission de recours).

Cette autorité a procédé à l'audition des filles de la contribuable, puis, par décision du 13 juin 2019 notifiée le 22 août 2019, a rejeté le recours.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission de recours du 13 juin 2019, respectivement du Service cantonal du 28 novembre 2017; subsidiairement d'annuler les décisions précitées et de renvoyer la cause à la Commission de recours pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La Commission de recours, le Service cantonal et l'Administration fédérale des contributions concluent tous au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

1.1. 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 la contribuable destinataire de l'acte attaqué (art. 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

1.2. Dans la mesure où la recourante demande l'annulation de la décision du Service cantonal du 28 novembre 2017, sa conclusion est irrecevable en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès de la Commission de recours (ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543).

2.

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 132 V 387 consid. 5.1 p. 390), la recourante, citant l'art. 29 al. 2 Cst., se plaint de ce que ni elle, ni son comptable n'ont été entendus par la Commission de recours. Elle estime qu'il s'agit là d'une violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où, selon elle, ces témoignages sont centraux.

2.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 p. 52 s.; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299 et les références). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299 et les références).

2.2. En premier lieu, dans la mesure où la recourante invoque une violation de son droit d'être entendue par le fait que la Commission de recours ne l'a pas auditionnée, elle méconnaît que les garanties minimales en matière de droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprennent en principe pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76 et les références). Le droit cantonal peut certes, selon les cas, offrir une protection plus étendue aux justiciables (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.4.2.1 p. 95 s. a contrario; arrêt 2C 747/2019 du 19 novembre 2019 consid. 3.2). La recourante ne fait toutefois pas valoir que cela serait le cas en l'espèce. Le refus de la Commission de recours d'auditionner la recourante ne viole donc pas l'art. 29 al. 2 Cst.

2.3. En outre, en tant que la recourante estime que l'autorité précédente aurait dû auditionner son comptable, force est de constater que celle-ci a expressément expliqué pourquoi cette audition n'était pas nécessaire. Elle a ainsi procédé à une appréciation anticipée du moyen de preuve proposé et c'est donc bien plus d'un établissement inexact des faits dont la recourante aurait dû se plaindre en l'occurrence. Or, se limiter à affirmer que ce témoignage est central pour la cause ne constitue pas une motivation suffisante au sens de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 3.1 ci-dessous).

2.4. Les griefs de violation du droit d'être entendu, respectivement d'établissement inexact des faits

en relation avec l'audition du comptable doivent par conséquent être écartés.

3.

3.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) sans être lié ni par les motifs de l'autorité précédente, ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours en se fondant sur d'autres arguments 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).

3.2. Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). 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, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

4.

4.1. Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD (cf. art. 53 al. 1 phr. 1 LHID et 158 al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF/VS; RSVS 642.1], dont la teneur est semblable à celle de l'art. 151 al. 1 LIFD), lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. A cet égard, l'art. 151 al. 1 LIFD envisage en premier lieu la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêt 2C 760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.1 et les références).

4.2. A teneur de l'art. 123 al. 1 LIFD (cf. art. 46 al. 1 LHID; art. 131 al. 1 LF/VS), les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD; art. 42 al. 1 LHID). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD; art. 132 al. 2 LF/VS). Pour sa part, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD; art. 46 al. 1 LHID; art. 137 al. 1 LF/VS). L'autorité de taxation peut en principe compter sur le fait que la déclaration d'impôt est complète et exacte. Il n'existe une obligation d'entreprendre des investigations complémentaires que lorsque la déclaration contient des erreurs qui sont clairement reconnaissables, respectivement manifestes. Ce ne sont que ces défauts évidents qui conduisent à reconnaître une violation du devoir d'instruction de l'autorité et qui ont pour conséquence de retenir qu'il n'existe pas de "faits inconnus" au sens de l'art. 151 al. 1 LIFD, respectivement de l'art. 131 al. 1 LF/VS pour justifier un rappel d'impôt (arrêt 2C 94/2010 du 10 février 2011 consid. 4.1 et les références).

4.3. En l'occurrence, la Commission de recours n'a aucunement examiné si les conditions du rappel d'impôt étaient réunies. En outre, la recourante, pourtant représentée par un avocat, n'a pas non plus soulevé cette question. Dans la mesure où il s'agit de droit fédéral (art. 151 al. 1 LIFD), respectivement de droit cantonal harmonisé (art. 53 al. 1 phr. 1 LHID et 158 al. 1 LF/VS; arrêt 2C 123/2012 du 8 août 2012 consid. 10), le Tribunal fédéral s'en saisira d'office (art. 106 al. 1 LTF; cf.

consid. 3.1 ci-dessus).

Il ressort de la décision entreprise que la recourante a établi des certificats de salaire pour chacune de ses filles, relatifs aux années en cause. Elle a par ailleurs dûment allégué le versement de ces salaires dans ses déclarations d'impôt. L'existence de ces salaires ne constituait par conséquent aucunement un fait inconnu de l'autorité fiscale lorsque celle-ci a procédé aux diverses taxations de la recourants. La question de la qualification juridique de ces dépenses salariales, effectuées par la recourante en faveur de ses filles, c'est-à-dire le point de savoir si l'acquittement de ces salaires était justifié par l'usage commercial, unique élément traité par la Commission de recours, est pour sa part une question de droit, dont la mauvaise appréciation ne figure pas à l'art. 151 al. 1 LIFD (ni aux art. 53 al. 1 phr. 1 LHID et 158 al. 1 LF/VS) comme condition permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt. L'autorité fiscale devait donc l'examiner lors des diverses procédures de taxation de la recourante, comme elle l'a d'ailleurs fait pour la période fiscale 2014. En ne le faisant pas pour les années 2007 à 2013, elle a ainsi décidé de ne pas procéder plus avant à des investigations en relation avec les éléments

ouvertement déclarés par la recourante, ce qui l'empêche de revenir sur ce point plusieurs années après, par le biais d'une procédure de rappel d'impôt, les conditions pour l'ouverture d'une telle procédure n'étant pas réunies.

5.

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours est admis, dans la mesure où il est recevable, tant en matière d'IFD que d'ICC. La décision entreprise est annulée. Les frais judiciaires sont mis à la charge du canton du Valais, dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué de dépens, dans la mesure où la motivation du recours n'était aucunement pertinente pour la résolution de la présente cause (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF). La Commission de recours procédera à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle (art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

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

2.

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

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du canton du Valais.

4.

La cause est renvoyée à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

5.

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

Lausanne, le 26 février 2020
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Tissot-Daguette