

# **BGer 2C 499/2013 vom 18. Dezember 2013**

Bundesgericht, 2013-12-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_499\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_499_2013)

FR: TF 2C 499/2013 du 18 décembre 2013

IT: TF 2C 499/2013 del 18 dicembre 2013

## **Regeste**

Impôts cantonaux et communaux 2004 | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le présent litige porte sur le revenu imposable, au titre tant de l'IFD que de l'ICC. La Commission de recours a rendu une seule décision valant pour les deux catégories d'impôts, ce qui est admissible (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher au recourant d'avoir pris des conclusions valant pour les deux impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'ICC (2C\_499/2013), l'autre l'IFD (2C\_500/2013). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

### **E. 2.1**

La décision attaquée concerne le revenu imposable de la période fiscale 2004. Comme ce domaine relève du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l' art. 82 let. a LTF . L' art. 146 LIFD confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. S'agissant de l'ICC, l'imposition du revenu étant une matière harmonisée aux art. 7 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est aussi réservée par l' art. 73 al. 1 LHID (cf. ATF 134 II 186 ss).

### **E. 2.2**

Déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF ), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF ) rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF; RS/VS 642.1]). Par ailleurs, il a été interjeté par le contribuable destinataire de la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 3**

A titre préliminaire, le recourant se plaint de violation de son droit d'être entendu au sens de l' art. 29 Cst. Il reproche à la Commission de recours d'avoir statué à nouveau, après l'édition des dossiers fiscaux des sociétés Z. \_\_\_\_\_ SA et Immeuble Y. \_\_\_\_\_ SA, sans lui avoir offert la possibilité de se déterminer sur ces nouveaux éléments.

### **E. 3.1**

Ce grief doit être examiné en premier lieu. En effet, compte tenu du caractère formel du droit d'être entendu, si la violation devait être avérée, elle entraînerait l'annulation de la décision attaquée quelles que soient les chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197; 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285).

### **E. 3.2**

Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable au sens des art. 29 ss Cst. , le droit d'être entendu garantit notamment le droit pour une partie de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique ( ATF 138 III 252 consid. 2.2 p. 255) et 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 138 V 125 consid. 2.1 p. 127; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282). Dans les procédures judiciaires, ce droit existe que la cause soit ou non soumise à l'art. 6 § 1 CEDH , l' art. 29 Cst. devant, sous cet angle, être interprété de la même manière ( ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157; 133 I 100 consid. 4.4 à 4.6 p. 103 ss). Lorsque le Tribunal fédéral annule la décision attaquée et renvoie la cause à l'autorité précédente, la procédure reprend devant celle-ci dans l'état où elle se trouvait lors du prononcé de ladite décision. Les écritures que les parties avaient déposées jusque-là conservent leur validité. L'autorité à laquelle la cause a été renvoyée ne doit ainsi pas nécessairement effectuer un nouvel échange d'écritures. Elle n'est pas tenue de le faire en particulier si elle n'a pas à procéder à des investigations supplémentaires, mais doit seulement trancher des questions juridiques déjà soulevées auparavant (arrêt 8C\_668/2012 du 26 février 2013 consid. 5.1). En revanche, s'il y a lieu de compléter l'instruction, elle doit donner aux parties la possibilité de s'exprimer sur le résultat de ces mesures, conformément aux règles énoncées ci-dessus.

### **E. 3.3**

En l'occurrence, la cause a été renvoyée à la Commission de recours pour qu'elle se prononce à nouveau sur la question de savoir si le fait que la société Immeuble Y. \_\_\_\_\_ SA avait mis son immeuble à disposition comme sûreté d'un prêt accordé à Z. \_\_\_\_\_ SA constituait une distribution au sens de l' art. 20a al. 1 let. a LIFD , en examinant si, au regard de l'ensemble des circonstances, un tiers y aurait consenti. Afin de procéder à cette comparaison avec ce qui aurait été convenu entre des personnes indépendantes, l'autorité précédente a demandé la production des dossiers fiscaux des deux sociétés en cause. Avant de statuer derechef en se fondant essentiellement sur les éléments comptables qui en ressortaient, la Commission de recours devait informer le recourant de ce que ces pièces avaient été versées au dossier et lui donner la possibilité d'en prendre connaissance et de s'exprimer à leur propos. Or, tel n'a pas été le cas selon les allégations du recourant, qui ne sont pas contestées. Le droit d'être entendu de ce dernier a donc été violé et cette violation ne peut être réparée devant le Tribunal de céans, du moment que le pouvoir d'examen de celui-ci est moins étendu que celui de la juridiction cantonale (cf. art. 105 al. 1 LTF ; ATF 138 II 77 consid. 4 p. 84; 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s. ; 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285). La décision attaquée doit en conséquence être annulée et la cause renvoyée à la Commission de recours pour qu'elle statue à nouveau après avoir permis au recourant d'exercer son droit d'être entendu.

### **E. 3.4**

Le recours doit ainsi être admis tant pour l'ICC (cause 2C\_499/2013) que pour l'IFD (cause 2C\_500/2013), sans qu'il y ait lieu d'examiner les autres griefs soulevés par le recourant.

### **E. 3.5**

Il convient toutefois de relever que, comme l'Administration fédérale des contributions l'indique dans sa détermination, l'autorité précédente ne semble pas avoir tenu compte, pour la délimitation de l'assiette de l'impôt, de la circulaire no 14 du 6 novembre 2007, intitulée "Vente de droits de participation de la fortune privée à la fortune commerciale d'un tiers («liquidation partielle indirecte») ". Les directives que l'Administration fédérale des contributions adresse aux administrations fiscales cantonales afin d'assurer une taxation et une perception correctes et uniformes n'ont certes pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux ( ATF 138 II 536 consid. 5.4.3. p. 543; 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 et les références). Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, ces derniers ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (arrêt 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3, in Archives 81 p. 71, RDAF 2012 II p. 72, RF 66/2011 p.963, Pra 2012 no 87 p. 583). En l'occurrence, en cas de distribution présentant les caractéristiques d'une liquidation partielle indirecte, la circulaire en question définit le rendement imposable comme la plus petite des valeurs suivantes (proportionnellement à la quote-part représentée par la participation vendue) : le produit de la vente, le montant des distributions, les réserves susceptibles d'être distribuées selon le droit commercial et la substance non nécessaire à l'exploitation (ch. 5.1.1). Lorsqu'il s'agira pour l'autorité précédente, le cas échéant, de définir dans sa nouvelle décision l'assiette de l'impôt, il conviendra qu'elle prenne en considération ces règles ou se détermine tout au moins par rapport à elles.

### **E. 4**

Au vu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge du canton du Valais (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF ), qui supportera également les dépens dus au recourant (cf. art. 68 al. 1 LTF ). Les frais et dépens seront fixés en tenant compte du fait que le recours est admis pour un motif formel (cf. arrêt 2C\_560/2012 du 21 janvier 2013 consid. 5 et références).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.