

BGer 2C 544/2018 vom 21. Dezember 2018

Bundesgericht, 2018-12-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_544_2018

FR: TF 2C 544/2018 du 21 décembre 2018

IT: TF 2C 544/2018 del 21 dicembre 2018

Regeste

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2010 à 2014 |
Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte.

E. 1.2

L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal et communal, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.), ce qui est le cas en l'espèce.

E. 1.3

Le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF). En revanche, le "complément au recours" que la recourante a adressé au Tribunal fédéral le 25 juin 2018, du reste non par l'entremise de ses avocats, mais par B.Y. _____ lui-même, l'a été hors délai, de sorte qu'il ne sera pas pris en compte. Au surplus, le recours a été formé par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Pour statuer, il se fonde sur les faits constatés par l'instance précédente (art. 105 al. 1 LTF). Impôt fédéral direct

E. 3

Le premier point litigieux porte sur la question de savoir si les conditions ouvrant le droit de procéder à des taxations d'office pour les périodes fiscales 2010 à 2014 étaient remplies.

E. 3.1

La Commission de recours retient en substance que tel était le cas, parce que, malgré la sommation du Service cantonal, la recourante avait refusé de mettre à sa disposition les documents qu'il voulait consulter pour contrôler les déclarations d'impôt, contrairement à son obligation de collaborer. Cette violation d'obligations de procédure habilitait le Service cantonal à procéder à des taxations d'office. La recourante conteste ce raisonnement.

Invoquant une violation de l' art. 130 al. 2 LIFD , elle soutient que le droit de procéder à une taxation d'office suppose qu'il existe une incertitude sur les faits. Or, il n'y avait aucune incertitude sur les faits dans son cas, puisqu'elle avait déposé des déclarations d'impôt complètes, accompagnées de comptes audités et de leurs annexes, pour toutes les périodes fiscales litigieuses. Le Service cantonal étant en possession de tous les éléments probants pour procéder à la taxation de la recourante, il aurait dû expliquer pour quels motifs il avait besoin de renseignements complémentaires, ce qu'il n'avait pas fait.

E. 3.2

Aux termes de l' art. 130 al. 1 LIFD , la taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut: l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable (cf. arrêts 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3, in StE 2010 B 23.2 Nr. 39, RDAF 2009 II 489). Il est vrai que, s'agissant des personnes morales, le bénéficiaire imposable est celui qui ressort du compte de résultats, si les comptes ont été établis conformément aux règles du droit commercial, à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices particulières (principe d'autorité du bilan commercial; cf. art. 58 LIFD ; ATF 141 II 83 consid. 3.1 p. 85; 140 I 114 consid. 3.3.1 p. 122). S'il existe une présomption selon laquelle une comptabilité établie conformément aux dispositions du droit commercial est exacte (cf. arrêt 2C_554/2013 du 30 janvier 2014 consid. 2.1), il n'en demeure pas moins, et contrairement à ce que semble soutenir la recourante, que l'autorité de taxation est habilitée à demander des renseignements à la personne morale contribuable, afin de vérifier que l'imposition peut bien avoir lieu sur la base des comptes produits. En effet, dans la procédure de taxation, le contribuable est soumis à un devoir étendu de collaboration (système de procédure de taxation mixte; art. 124 ss LIFD ; cf. ATF 142 II 69 consid. 5.1 et 5.1.1 p. 76; arrêts 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 5.1; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.1 et 5.2, in RDAF 2009 II 489; 2C_1101/2014 du 23 novembre 2015 consid. 3; 2C_554/2013 du 30 janvier 2014 consid. 2.2). L' art. 126 LIFD prévoit en particulier que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1) et que, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2).

E. 3.3

Selon l' art. 130 al. 2 1 e phrase LIFD, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse 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. Outre la condition d'une sommation, l' art. 130 al. 2 LIFD prévoit deux conditions ouvrant la procédure de taxation d'office: 1) le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou 2) les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Une interprétation textuelle de cette disposition (conjonction "ou") laisse entendre que ces deux conditions sont alternatives. En vertu d'une telle interprétation, la seule violation d'obligations de procédure suffirait pour que l'autorité de taxation soit habilitée à procéder à une taxation d'office (après sommation). Il ressort toutefois de la jurisprudence constante que le droit de procéder à une taxation d'office suppose fondamentalement qu'il existe, ou qu'il subsiste, après examen par l'autorité de

taxation, une incertitude dans les faits qui empêche cette dernière de procéder à la taxation de manière complète et exacte (cf. arrêts 2C_679/2016 du 11 juillet 2017 consid. 4.1, in StE 2017 B 93.5 Nr. 33; 2C_42/2017 du 20 janvier 2017 consid. 2.2; 2C_1101/2014 du 23 novembre 2015 consid. 3; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5; 2C_554/2013 du 30 janvier 2014 consid. 2.5; 2C_273/2013 du 16 juillet 2013 consid. 3.4 in fine, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27; 2C_1205/2012 du 25 avril 2013 consid. 2.2; 2C_279/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.2, in RF 67/2012 p. 59, traduit in RDAF 2012 II 283; 2C_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700). En d'autres termes, le fait que le contribuable ait violé des obligations de procédure n'ouvre pas le droit à procéder par taxation d'office, si l'autorité de taxation a pu par ailleurs établir d'office tous les éléments déterminants pour effectuer à la taxation (cf. dans le même sens notamment ZWEIFEL/ CASANOVA/ BEUSCH/ HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2e éd. 2018, p. 282 § 10; MARTIN ZWEIFEL, in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3e éd. 2017, n° 30 ad art. 130 DBG; ISABELLE ALTHAUS-HOURIET, in Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017 n° 15 ad art. 130 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, n° 11 et 17 ss ad art. 130 DBG; THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen?, in RF 2001 p. 260).

E. 3.4

En l'espèce, il n'est pas contesté que le Service cantonal a procédé à une sommation avant d'établir d'office les taxations litigieuses. Or, malgré cette sommation, la recourante n'a pas satisfait à ses obligations de procédure. Certes, elle avait déposé des déclarations d'impôt, accompagnées de comptes, mais elle n'a pas donné suite aux demandes de renseignements du Service cantonal, qui lui avait indiqué vouloir procéder au contrôle de la comptabilité produite. A deux reprises, la recourante a ainsi déclaré qu'elle refuserait de laisser le Service cantonal procéder à un contrôle aussi longtemps qu'elle n'obtiendrait pas de garanties de confidentialité de sa part. Or, la recourante n'a jamais prétendu, et à juste titre, qu'elle était en droit de refuser de collaborer tant que des garanties de confidentialité ne lui seraient pas fournies, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel droit. Dans ces circonstances, son refus persistant de collaborer avec le Service cantonal ne pouvait, rationnellement, qu'avoir pour but d'empêcher ce dernier de procéder au contrôle des déclarations d'impôt et des comptes produits, parce que les pièces qu'elle aurait alors dû mettre à sa disposition n'étaient pas propres à confirmer leur exactitude. A cela s'ajoute que la recourante avait fait l'objet de mesures spéciales d'enquête de la DAPE, dont on rappelle qu'elles ne sont engagées qu'en cas de soupçon fondé de graves infractions fiscales (cf. art. 190 al. 1 LIFD), et que ces mesures ont en l'occurrence abouti à des reprises dans le bénéfice imposable de la recourante, qui a été fixé à 1'952'472 fr. pour la période fiscale 2009 (cf. supra consid. A). Le Service cantonal était légitimé à vouloir procéder au contrôle de la comptabilité produite pour déterminer si l'imposition pouvait bien intervenir sur la base des montants déclarés, à savoir des bénéfices de respectivement 95'622 fr., 234 fr. et 50'311 fr. pour les périodes fiscales 2010, 2011 et 2014, et à des pertes de 314'519 fr. et 3'683'203 fr. pour les périodes fiscales 2012 et 2013. Il existait ainsi une incertitude quant aux chiffres figurant dans les déclarations de la recourante.

E. 3.5

Or, en raison du défaut de collaboration de la recourante, le Service n'a pas pu lever cette incertitude et déterminer avec toute la précision voulue les éléments imposables. Dans ces

circonstances, l'arrêt attaqué n'a pas violé l' art. 130 al. 2 LIFD . Le fait que l'instance précédente ait laissé entendre que seule l'absence de collaboration de la recourante justifiait la taxation d'office n'y change rien, le Tribunal fédéral appliquant le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) et les circonstances de fait précitées faisant apparaître que les conditions de l' art. 130 al. 2 LIFD étaient remplies. Le grief de violation de l' art. 130 al. 2 LIFD est partant rejeté.

E. 4

La recourante se plaint ensuite que les taxations d'office ont été établies de manière manifestement inexacte et arbitraire. En substance, elle fait valoir que le Service cantonal s'est arbitrairement écarté des comptes produits à l'appui de ses déclarations d'impôt, en augmentant ses bénéfices imposables de manière irréaliste et à concurrence d'un pourcentage fixe, ce qui était contraire à la jurisprudence, et en ne tenant pas compte de l'impact négatif qu'avait eue la médiatisation de son cas sur la marche de ses affaires.

E. 4.1

Selon 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.

E. 4.1.1

Selon la jurisprudence, le contribuable qui forme une réclamation contre une taxation d'office doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'alors et communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit bien plus exposer en quoi celle-ci ne correspond pas à la situation réelle et mentionner les moyens de preuve y relatifs. Ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Cette preuve doit en outre être complète, de simples preuves partielles ne suffisant pas. Il s'agit là d'une exigence formelle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (cf. ATF 131 II 548 consid. 2.3 p. 551; 123 II 552 consid. 4c p. 557; arrêts 2C_166/2018 du 12 novembre 2018 consid. 2.2; 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.3; 2C_799/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.2 et 3.3; 2C_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2).

E. 4.1.2

Lorsque l'autorité qui doit statuer sur réclamation n'est pas entrée en matière pour des raisons formelles, faute de motivation suffisante, l'autorité de recours doit uniquement examiner si c'est à bon droit que celle-ci a prononcé une décision d'irrecevabilité. Si tel est le cas, l'autorité de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation (cf. ATF 131 II 548 p. 552 consid. 2.3 in fine p. 551; arrêts 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.3; 2C_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2). Dans une telle constellation, le Tribunal fédéral ne peut qu'examiner la question de la recevabilité de la réclamation, mais pas le contenu matériel des décisions de taxation d'office, puisque l'objet de litige ne peut être étendu devant lui (cf. art. 99 al. 2 LTF [interdiction des conclusions nouvelles], arrêts 2C_783/2018 du 29 novembre 2018 consid. 2.1; 2C_920/2016 du 20 mars 2017 consid. 3.1; 2C_372/2016 du 7 juin 2016 consid. 1.2.2, in RF 71/2016 p. 877).

E. 4.2

En l'espèce, dans sa décision sur réclamation du 17 octobre 2016, le Service cantonal a "rejeté" la réclamation pour "défaut de motivation". La Commission de recours a confirmé le défaut de motivation, soulignant que la recourante n'avait pas démontré le caractère manifestement inexact des taxations d'office, n'ayant fourni aucune pièce et s'étant contentée d'affirmations générales sur l'évolution négative de ses affaires. Le défaut de motivation de la réclamation aurait certes dû conduire le Service cantonal à constater formellement son irrecevabilité plutôt qu'à prononcer son rejet (supra consid. 4.1.1). Quoiqu'il en soit, la Commission de recours s'est limitée à bon droit à examiner si la recourante avait démontré le caractère manifestement inexact des taxations d'office, pour en déduire que tel n'était pas le cas. Elle a en conséquence rejeté le recours sans avoir elle-même à examiner le détail des taxations.

E. 4.3

Devant le Tribunal fédéral, la recourante ne peut que faire valoir que la Commission de recours a violé le droit fédéral en jugeant qu'elle n'avait pas prouvé le caractère manifestement inexact des taxations d'office (cf. consid. 4.1.2). Or, elle se contente de propos généraux selon lesquels les taxations d'office auraient été fixées de manière arbitraire, sans expliquer en quoi elle aurait apporté la preuve que ses taxations d'office étaient manifestement inexactes, ni soutenir que les pièces qu'elle aurait produites devant les instances précédentes n'auraient arbitrairement pas été prises en compte, ce qui ne suffit pas. Dans ces circonstances, le grief de la recourante est infondé, dans la mesure où il n'est pas irrecevable. Impôt cantonal et communal

E. 5

Conformément à l' art. 46 al. 3 LHID , dont la violation est invoquée par la recourante, l'art. 137 al. 2 de la loi valaisanne du 10 mars 1976 sur les impôts (LF; RS/VS 642.1), également citée par la recourante, dispose que l'autorité fiscale effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Selon l' art. 139 al. 1 2 e phrase LF, qui correspond à l' art. 48 al. 2 LHID , le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. Cette réglementation pose les mêmes règles que celle qui prévalent en matière d'impôt fédéral direct, de sorte que les considérants qui précèdent concernant ce dernier impôt s'appliquent à l'impôt cantonal et communal et qu'il suffit d'y renvoyer. Conséquences, ainsi que frais et dépens

E. 6

Ce qui précède conduit au rejet du recours tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art 68 al. et 3 LTF).

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