

VS_GERICHTE F1 24 90 vom 29. April 2025

VS Kantonsgericht, 2025-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_90

FR: VS_GERICHTE F1 24 90 du 29 avril 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 90 del 29 aprile 2025

Regeste

F1 24 90 (CCR 2023/64) ARRÊT DU 29 AVRIL 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X _____ et Y _____, recourants contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée (Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2018) recours contre la décision sur réclamation du 26 juillet 2023

Erwägungen

E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 23 août 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

E. 1.2

Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

E. 1.3

Il n'y a pas lieu de procéder à l'audition du doyen du Tribunal des mesures de contrainte sur la procédure de mise sous scellés dans la mesure où la durée de la procédure pénale ouverte contre la recourante n'exerce aucune influence sur l'issue du litige. Il ne se justifie pas non plus d'entendre les différents avocats de la recourante s'exprimer sur la nécessité des frais engagés pour préserver ses revenus, cet aspect relevant d'une question de droit qui ne dépend pas de l'appréciation de ces mandataires professionnels. Partant, les diverses offres de preuves des recourants sont rejetées par appréciation anticipée de leur utilité (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). II. Impôt fédéral direct

E. 2

Les recourants estiment que le refus du SCC de déduire les frais de procédure et d'avocat viole l'art. 25 LIFD.

E. 2.1

A teneur de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a

- 8 - LIFD. Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à

concurrence de 3300 fr. (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c). Ces autres frais sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant néanmoins justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD). Ne sont en revanche pas déductibles les dépenses d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées nécessitées par la position professionnelle du contribuable (art. 34 let. a LIFD ; art. 1 al. 2 de l'Ordonnance sur les frais professionnels [OFF]). L'art. 25 LIFD est une clause générale qui permet la déduction des frais d'acquisition (soit des déductions organiques) pour les revenus pour lesquels une déduction n'est pas explicitement mentionnée aux articles 26 ss LIFD (ATF 150 II 11 consid. 4.3, 149 II 19 consid. 6.1). Ainsi, l'art. 26 LIFD a, en tant que *lex specialis*, la primauté sur la clause générale de l'art. 25 LIFD (ATF 150 II 11 consid. 5.5).

E. 2.2

La notion de frais professionnels selon l'art. 26 LIFD recouvre d'une part les dépenses avec un but final, engagées pour obtenir le revenu (critère de finalité) et qui ont un lien direct avec celui-ci. D'autre part, en fonction des circonstances, les frais qui ont pour cause l'exercice de l'activité professionnelle, c'est-à-dire ceux qui constituent une conséquence directe de cette activité, peuvent aussi être déductibles (critère de causalité) (ATF 142 II 293 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1176/2016, 2C_1177/2016 du 1er septembre 2017 consid. 5.1). Toutefois, un lien quelconque avec l'acquisition du revenu ne suffit pas (cf. art. 1 al. 1 OFF). Une délimitation claire entre les frais d'acquisition du revenu et les frais d'entretien non déductibles au sens de l'art. 34 lit. a LIFD est difficile à établir (ATF 142 II 293 consid. 3.1).

E. 2.3

Selon la jurisprudence, les frais d'acquisition du revenu sont ceux que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu. Il n'est toutefois pas nécessaire que le revenu de l'activité lucrative n'ait pas pu être réalisé sans la dépense querellée ou que son paiement résultait d'une obligation légale (ATF 142 II 293 consid. 3.2). Dans le cadre de l'examen de l'ensemble des circonstances du cas concret, il convient toujours de vérifier si le lien entre les dépenses invoquées en déduction et la réalisation du revenu est suffisamment étroit (*ibidem*). Tel est notamment le cas lorsque la dépense est utile et qu'elle reste dans des proportions raisonnables par rapport aux usages (RIVIER, *Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd. 1998, p. 305). Sous l'angle de l'égalité de traitement, les indépendants et les personnes exerçant une activité lucrative dépendante ne devraient pas être traités

- 9 - différemment, le législateur ayant notamment délibérément voulu calquer les possibilités de déductions des salariés sur celles des indépendants (ATF 142 II 293 consid. 3.3). Il faut toutefois tenir compte du fait que pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante, les frais d'acquisition du revenu ne sont déductibles que dans les limites fixées à l'art. 26 al. 1 let. a à c LIFD. Dès lors, en cas d'activité lucrative dépendante, seuls les frais nécessaires, respectivement indispensables sont déductibles (*ibidem*). Sur la base de ces critères, la jurisprudence et la doctrine reconnaissent que sont déductibles des frais de justice et d'avocat visant à faire valoir des créances salariales litigieuses ou les frais liés à des conséquences en matière de responsabilité résultant de risques professionnels typiques qui ne peuvent pas être évités sans autre (arrêts du Tribunal

fédéral 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.3, 2C_266/2008 du 16 décembre 2008 consid. 5.3 et 5.4 ; LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Teil I, 2ème éd. 2019, n° 54 ad art. 26 LIFD). En revanche, les coûts liés à des procès qui n'ont aucun lien avec la réalisation du revenu ne peuvent pas être déduits (HUBER/FUNK, in : KLÖTI-WEBER/SCHUDEL/SCHWARB [édit.], *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 5ème éd. 2023, § 35 n° 19). De même, les frais liés à des procédures pénales ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu déductibles, car ils concernent en premier lieu la personne du contribuable et ne sont pas directement liés à son activité professionnelle. Font exception les frais qui concernent des risques habituels d'exploitation qui sont si étroitement liés à l'activité lucrative qu'il faut s'en accommoder (arrêt du Tribunal fédéral 2C_745/2020 du 29 octobre 2020 consid. 2.4.2 et 2.4.3 ; arrêt de la Commission de recours fiscale du canton de Bâle-Ville du 23 avril 2009 consid. 4b et 4c, in StE 2011 B 22.3 ; RICHNER et al., *Handkommentar zum DGB*, 4ème éd. 2023, n° 52 ad art. 26 LIFD ; SUTER/MEIER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 4ème éd. 2022, n° 52 ad art. 26 LIFD).

E. 2.4

Les dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu précis, mais à atteindre ou à conserver sa capacité de gain, ne sont pas déductibles (ATF 142 II 293 consid. 3.4 ; RICHNER et al., op. cit., n° 4 ad art. 26 LIFD). Ainsi, les coûts d'investissement, c'est-à-dire les dépenses pour mettre en place, développer ou améliorer une source de revenus, ne constituent pas des frais d'acquisition de celui-ci ; il s'agit notamment des dépenses engagées pour acquérir dans le futur une meilleure situation professionnelle ou pour pouvoir exercer une autre profession. Par contre, les dépenses engagées pour maintenir ou assurer la source de revenu existante sont déductibles (ATF 142 II 293 consid. 3.4, 124 II 29 consid. 3d ; RIVIER, op. cit., p. 304). Si les dépenses engagées n'ont pas de lien avec une activité lucrative déterminée, mais qu'elles sont la condition pour qu'une

- 10 - activité puisse à tout le moins être exercée, elles ne constituent pas des frais professionnels, mais des frais non déductibles en vertu de l'art. 34 let. a LIFD (ATF 142 II 293 consid. 4.1 ; RICHNER et al., op. cit., n° 7 ad art. 26 LIFD).

E. 2.5

Des dépenses ne peuvent être qualifiées de frais d'acquisition du revenu que si elles interviennent en même temps que l'exercice de l'activité procurant ce revenu (ATF 142 II 293 consid. 3.5 et 4.2 ; SUTER/MEIER, op. cit., n° 51 ad art. 26 LIFD). En outre, conformément au principe de périodicité, il convient en principe de ne prendre en compte que les factures payées durant l'année fiscale considérée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_266/2008 précité consid. 5.2 ; LOCHER, op. cit., n° 54 ad art. 26 LIFD ; ECKERT, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2ème éd. 2017, n° 16 ss ad art. 26 LIFD).

E. 2.6

Le contribuable qui fait valoir des frais plus élevés que les déductions forfaitaires autorisées doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 OFP). S'agissant des frais d'avocat, il doit apporter la preuve du lien direct entre les prestations du mandataire et l'obtention d'un revenu, étant précisé que les frais liés aux simples conseils juridiques ne sont pas déductibles (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_266/2008 précité consid. 5.4).

E. 2.7.1

En l'occurrence, s'agissant des frais de justice et d'avocat prétendument liés à la procédure disciplinaire ouverte par la CSPS (6395 fr. 80), le SCC a refusé leur déduction au motif qu'ils n'étaient pas directement liés aux revenus acquis par la contribuable. Cette appréciation n'apparaît pas critiquable. En effet, ces frais n'ont pas été engagés en vue d'obtenir le paiement du salaire de 49'995 fr. déclaré par la recourante en 2018. Ils ne portaient aucunement sur une créance à l'égard de la société B _____ Sàrl et n'avaient donc pas de lien de connexité direct avec le revenu soumis à l'impôt. Les recourants objectent qu'ils étaient nécessaires pour que la contribuable puisse continuer à pratiquer en tant que psychologue-psychothérapeute et à générer des revenus. Il est vrai qu'une autorisation est nécessaire pour exercer en tant que psychothérapeute sous sa propre responsabilité (cf. art. 22 LPsy) et qu'une violation des devoirs professionnels peut potentiellement conduire à une interdiction temporaire ou définitive de pratiquer (cf. art. 30 LPsy). Reste que l'octroi ou le maintien d'une telle autorisation n'a pas de lien direct avec les revenus effectivement réalisés durant la période fiscale litigieuse. En outre, contrairement à ce que prétendent les recourants, la procédure disciplinaire ne porte pas une « atteinte directe » aux revenus de la contribuable, mais vise à vérifier le bien-fondé de soupçons liés à une violation de ses devoirs professionnels. Le seul fait

- 11 - que ces frais visaient potentiellement à protéger le droit de pratiquer de la recourante ne suffit donc pas à en admettre la déductibilité. Partant, c'est à bon droit que le SCC a estimé que les frais prétendument liés à la procédure disciplinaire devant la CSPS ne constituaient pas des frais d'acquisition du revenu déductibles. De toute manière, même si la déduction de tels frais devait être reconnue sur le principe, les recourants ne pourraient s'en prévaloir au vu des pièces produites. En effet, l'on ne voit pas – et les recourants ne l'expliquent pas – en quoi les frais de justice de 1000 fr. mis à la charge de X _____ par le Tribunal fédéral dans son arrêt d'irrecevabilité du 10 décembre 2018 portant sur une demande de consultation du dossier pénal par le SSP seraient liés à l'acquisition des revenus réalisés par l'intéressée en 2018. Pour le même motif, les honoraires de 4395 fr. 80 de Me F _____, qui l'a représentée dans cette procédure, ne peuvent être admis en déduction. Pour le reste, il ne ressort ni du relevé des paiements de ce mandataire (p. 105 s. du dossier du SCC), ni des notes d'honoraires produites par les recourants (p. 45 à 52 du dossier du TC) que Me F _____ aurait effectué ou facturé d'autres prestations en lien avec la procédure ouverte devant la CSPS en 2018. Partant, les recourants n'ont pas établi avoir supporté des frais liés à cette procédure disciplinaire et utiles à l'acquisition du salaire de la contribuable.

E. 2.7.2

Les développements qui précèdent s'appliquent également aux frais de 19'008 fr. 80 prétendument liés à la procédure de plainte engagée par la Commission de déontologie de la FSP. En effet, à l'instar de la procédure devant l'autorité de surveillance, celle-ci n'a pas non plus de lien avec les revenus réalisés par la recourante durant l'exercice litigieux. En outre, il est quoi qu'il en soit douteux que cette procédure puisse aboutir au retrait du titre FSP de la recourante ou à toute autre décision restreignant son droit de pratiquer, contrairement à ce que celle-ci prétend. L'on observe en effet que le règlement sur le traitement des plaintes par la Chambre de déontologie de la FSP (disponible sur le site internet <https://www.psychologie.ch/fr/psychologues>) prévoit la possibilité d'ordonner un blâme, une amende, une exclusion de la FSP, une participation à des séminaires de

formation continue ou à des séances de supervision, ou l'obligation de réaliser une expérience thérapeutique personnelle (cf. art. 20 al. 1). Il prévoit également la possibilité d'aviser les autorités pénales ou de surveillance (art. 20 al. 3), mais ne mentionne nulle part un retrait des titres obtenus. La recourante ne démontre donc pas qu'une éventuelle sanction prononcée par cette association professionnelle pourrait avoir un impact sur ses possibilités de pratiquer la

- 12 - psychothérapie. Le lien de connexité direct avec la réalisation de ses revenus doit donc être nié pour ce motif supplémentaire. De surcroît, même si les coûts liés à cette procédure de plainte devaient être théoriquement déductibles, la grande majorité des frais allégués par les recourants à ce titre devraient être néanmoins refusés. En effet, la note d'honoraires de Me E _____ (p. 102 du dossier du SCC) concerne des prestations effectuées en 2014, soit bien avant l'ouverture de la procédure en cause. Quant aux frais facturés par les tribunaux cantonaux valaisan et vaudois, ils concernent en réalité des procédures pénales (p. 103, 104 et 105 du dossier du SCC). Il en va de même des honoraires de Me G _____, qui n'ont de surcroît pas été payés par les contribuables, mais par la société B _____ Sàrl (p. 107 et 108 du dossier du SCC), ainsi que l'a relevé à juste titre l'AFC. Quant aux virements bancaires effectués en faveur de Me J _____ (500 fr.) et de Me K _____ (10'000 fr.), aucune pièce ne permet d'attester qu'ils seraient d'une quelconque manière liés à la procédure menée par la FSP. Au demeurant, le premier de ces virements concerne des dépens payés par X _____ à son associée D _____ et ne sauraient dès lors constituer des frais professionnels déductibles.

E. 2.7.3

Concernant les frais de 24'109 fr. 95 prétendument liés à la procédure pénale menée par le Ministère public à l'encontre de la recourante, ils ne constituent pas non plus des frais professionnels déductibles. En effet, les infractions reprochées à la recourante ne peuvent en aucun cas être considérées comme relevant du risque habituel de la profession de psychologue-psychothérapeute. La recourante ne prétend du reste pas le contraire, faisant uniquement valoir que les faits pour lesquels elle a été dénoncée ne sont pas avérés. Or, si ladite procédure devait aboutir à un acquittement en sa faveur, les frais y relatifs ne seront pas mis à sa charge (cf. art. 426 al. 1 a contrario CPP). Quant aux frais d'avocat qui ne seraient pas couverts par une indemnité au sens de l'art. 429 CPP, ils n'ont de toute manière pas de lien avec les revenus de la recourante soumis à l'impôt. De même, le fait que la procédure pénale soit potentiellement liée aux procédures disciplinaires ouvertes contre la recourante n'est pas davantage déterminant attendu que les frais liés à ces dernières ne sont eux-mêmes pas déductibles, comme vu plus haut. En outre, l'on relève que plusieurs pièces produites par la recourante au regard des frais liés à cette procédure pénale ne permettent pas de déterminer si ces frais s'y rapportent effectivement ou s'ils concernent plutôt les plaintes pénales déposées par X _____ elle-même. Il en va ainsi de la note d'honoraires de Me F _____ du 18 octobre 2018 (p. 48 du dossier du TC), qui semble se rapporter à deux affaires distinctes, et de celle

- 13 - de Me H _____ (p. 109 du dossier du SCC), qui concerne essentiellement un avis de droit, mais n'indique pas l'affaire concernée et qui est de surcroît antérieure à la période fiscale litigieuse. Quant aux honoraires de Me I _____ (3269 fr. 50) et de Me K _____ (10'000 fr.), les justificatifs produits ne permettent nullement d'établir que ces avocats auraient effectivement représenté la contribuable dans la procédure pénale ouverte à son encontre, ni les actes accomplis à ce titre. Or, la déduction de frais d'avocat liés à des

plaintes pénales déposées à l'encontre de tiers n'entre pas en ligne de compte, une potentielle condamnation de ces derniers ne pouvant contribuer à l'acquisition des revenus de la recourante. Partant, le refus de déduire ces frais doit également être confirmé au vu du manque de précision et de force probante des pièces produites.

E. 2.8

La recourante soutient également que l'interprétation de la loi faite par le SCC serait contraire au principe de la capacité économique consacré à l'art. 127 al. 2 Cst. en ce sens que les frais litigieux étaient nécessaires et directement liés à sa capacité contributive. Elle ne peut pas être suivie sur ce point dans la mesure où ces frais n'avaient précisément pas de lien avec les revenus acquis durant la période fiscale 2018, comme exposé ci-dessus. D'ailleurs, le total des frais d'avocat et de justice allégués (49'514 fr. 45) avoisine pratiquement le salaire net réalisé par la recourante durant l'année 2018 (49'955 fr.), ce qui constitue un indice supplémentaire que ces frais n'étaient pas des frais d'acquisition du revenu, mais relevaient d'une utilisation de celui-ci par la contribuable. La recourante ne saurait ainsi raisonnablement prétendre qu'ils étaient nécessaires au maintien de sa capacité contributive. Les recourants arguent également que l'appréciation faite par le fisc serait contraire au principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.) au motif que la jurisprudence avait déjà statué favorablement par le passé sur la déduction fiscale d'honoraires d'avocats dans divers litiges. Ils perdent cependant de vue que les divers cas dont ils se prévalent – sans en donner les références – (litiges en droit du travail, en droit des assurances sociales ou en droit du voisinage) concernent des procédures visant l'obtention de revenus soumis à l'impôt. Or, tel n'est précisément pas le cas de la recourante, qui requiert la déduction de frais qui n'avaient pas pour but le paiement du salaire déclaré durant la période litigieuse. Pour le reste, l'on ne saisit pas à quels gains les recourants font référence lorsqu'ils soutiennent que le fisc les imposera en vertu de l'art. 37 LIFD si les procédures litigieuses devaient aboutir en faveur de la contribuable. Partant, il n'existe aucune double imposition prohibée sous cet angle.

- 14 -

E. 2.9

En définitive, c'est à juste titre que le SCC a refusé la déduction des frais de procédure et d'avocat allégués par la recourante au titre des dépenses professionnelles indispensables à l'acquisition de son revenu. Partant, les griefs y relatifs doivent être intégralement rejetés.

E. 3

La recourante soutient encore que le refus du SCC de déduire les frais allégués constitue une atteinte à sa liberté économique (art. 27 Cst.).

E. 3.1

La liberté économique est un droit individuel consacré par l'art. 27 Cst. Elle comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique privée et son libre exercice (ATF 143 I 388 consid. 2.1). Elle protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (ATF 143 II 598 consid. 5.1).

E. 3.2

En l'occurrence, l'on ne voit pas en quoi le refus du SCC de déduire les frais allégués aurait porté atteinte au droit de la recourante d'exercer la profession de psychothérapeute. Celle-ci ne s'exprime d'ailleurs pas sur ce point. Les recourants n'ont, en rapport avec ce droit fondamental, pas développé d'argument distinct de ceux qu'ils font valoir en lien avec la violation du droit fiscal fédéral. L'on peut à cet égard observer que X _____ a de fait exercé son activité professionnelle durant la période fiscale litigieuse et que, selon ses dires, elle l'exerce encore à ce jour. Cela étant, le grief tiré d'une violation de la liberté économique apparaît inopérant. III. Impôts cantonaux et communaux

E. 4

Les art. 21 et 22 al. 1 let. c LF correspondent pour l'essentiel aux art. 25 et 26 al. 1 let. c LIFD (ATF 142 II 293 consid. 5.1). En outre, ces dispositions sont harmonisées avec l'art. 9 al. 1 LHID (ibidem). Partant, les considérations développées en lien avec l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonaux. Il peut donc être renvoyé à la motivation développée ci-dessus. IV. Conclusion, frais et dépens

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 6

Vu l'issue du litige, les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr., sont mis solidairement à la charge des recourants, qui succombent et n'ont pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA,

- 15 - art. 64 al. 1 a contrario PA, art. 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

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