

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

Faits

A. X _____ et Y _____ sont domiciliés à A _____. X _____ a été autorisée à pratiquer la profession de psychologue-psychothérapeute à titre indépendant sur le territoire du canton du Valais par décision du 5 novembre 1999 du Département de la santé, des affaires sociales et de l'énergie. Lors de la période fiscale 2018, ici litigieuse, la contribuable a exercé cette profession en tant que salariée auprès de B _____ Sàrl, société de siège à A _____ dont elle est l'associée majoritaire et gérante. Cette société compte deux autres associés, à savoir C _____ et D _____.

B. Depuis l'année 2014, le Ministère public du canton du Valais (MP) instruit une procédure pénale contre X _____ pour complicité d'actes d'ordre sexuel avec des enfants, escroquerie, escroquerie par métier et faux dans les titres. Cette dernière est également visée, depuis le 1^{er} juin 2015, par une procédure disciplinaire ouverte par la Commission cantonale de surveillance des professions de la santé (CSPS) à la suite d'une dénonciation de l'Association des Psychologues du Valais. Le 12 février 2016, la Commission de déontologie de la Fédération suisse des psychologues (FSP) a également ouvert une procédure de plainte à son encontre (p. 63 du dossier du TC). Selon ses dires, X _____ serait en outre visée par des plaintes émanant de C _____ et D _____ (p. 29 du dossier du TC).

X _____ a elle-même déposé, en réponse, diverses plaintes notamment pour diffamation et dénonciation calomnieuse, à savoir le 13 mai 2016 contre plusieurs confrères (p. 20 et 40 du dossier du Service cantonal des contributions [SCC]), le 27 février 2017 contre une ancienne secrétaire (p. 34 du dossier du SCC), le 7 novembre 2016 contre deux cadres d'une caisse d'assurance-maladie (p. 38 du dossier du SCC). En décembre 2016, elle a en outre déposé une plainte pénale pour escroquerie contre deux ex-employeurs (p. 66, 67 et 84 du dossier du TC).

C. Dans leur déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2018, X _____ et Y _____ ont déclaré un revenu de l'activité salariée de l'épouse de 49'955 francs. Au titre de ses dépenses professionnelles, ils ont revendiqué la déduction de frais d'avocat et de procédure pour un montant total de 49'514 fr. 45, en annexant les justificatifs suivants (p. 101 ss du dossier du SCC ; p. 72 du dossier du TC) :

Intitulé et justificatif	CSPS	FSP	MP
Tribunal fédéral - Demande d'avance de frais du 2 novembre 2018	2000		
Me E _____ - Note d'honoraires du 10 octobre 2018		430,80	
Tribunal arbitral VS - Facture du 26 juin 2018 relative à des frais de photocopies			136,50
Tribunal cantonal VS - Facture du 25 juin 2018 relative à des frais de photocopies		28	
Tribunal cantonal VS - Facture du 28 septembre 2018 relative à des frais de justice		1200	
Tribunal cantonal VS - Demande de sûretés du 20 mars 2018			1000
Tribunal cantonal VD - Demande de sûretés du 2 août 2018		550	
Me F _____ - Versement du 16 mai 2018			2456,45
Me F _____ - Versement du 21 août 2018			1000
Me F _____ - Versement du 1 ^{er} octobre 2018			500
Me F _____ - Versement du 8 octobre 2018			700
Me F _____ - Versement du 6 novembre 2018	2395,8		
Me F _____ - Versement du 12 novembre 2018			493,80
Me F _____ - Versement du 12 novembre 2018			4000
Me F _____ - Versement du 14 novembre 2018	2000		
Me F _____ - Versement du 30 novembre 2018		1000	
Me F _____ - Versement du 24 décembre 2018		1000	
FSP - Récépissé postal du 21 décembre 2018		600	
Me G _____ - Note d'honoraires du 15 août 2019		3700	
Me H _____ - Note d'honoraires du 31 décembre 2016			453,60
Me I _____ - Virements bancaires des 25 juillet 2018 et 6 août 2018			1269,50
Me I _____ - Honoraires selon PV de l'audience du 5 décembre 2018 devant le Juge de commune de Martigny			2000
Juge de commune de Martigny - Frais de justice selon PV de l'audience du 5 décembre 2018			100
Me J _____ - Virement bancaire du 15 mars 2018 (dépens en faveur de D _____)		500	
Me K _____ - Virement bancaire du 26 octobre 2018		10'000	
Me K _____ - Virement bancaire du 9 novembre 2018			10'000
Total	6395,8	19'008,80	24'109,85

Sur requête du SCC du 1^{er} avril 2020, les contribuables ont transmis un extrait de l'arrêt du Tribunal fédéral 1B_501/2018 du 10 décembre 2018 évoqué dans leur liste de frais, prononcé qui avait déclaré irrecevable, sous suite de frais fixés à 1000 fr., le recours

formé par X _____ dans le cadre d'une demande de consultation de son dossier pénal par le Service de la santé publique (SSP).

Le 14 mai 2020, le SCC a procédé à la taxation des contribuables pour la période fiscale 2018. Il a refusé d'admettre les frais d'avocat et de procédure et a mis X _____ au bénéfice de la déduction forfaitaire de 2700 fr. au titre des frais professionnels.

D. Le 5 juin 2020, X _____ et Y _____ ont formé réclamation contre cette décision en s'en prenant à la rectification des frais professionnels de l'épouse. Ils ont fait valoir qu'il s'agissait de dépenses organiques nécessaires à l'acquisition de son revenu. Les procédures en question avaient été engagées, car des personnes malintentionnées tentaient de « détruire » sa réputation professionnelle. L'une de ces procédures tendait au retrait de son titre FSP, sans lequel elle ne pourrait plus être remboursée par les assurances sociales en tant qu'indépendante, ni être engagée par un employeur en qualité de salariée. Les frais de procédure et d'avocat litigieux apparaissaient directement liés à l'acquisition du revenu.

Le 20 juillet 2020, le SCC a invité les contribuables à compléter leur réclamation en produisant la décision entrée en force du Tribunal fédéral.

Le 14 août 2020, X _____ a transmis au SCC plusieurs pièces visant à démontrer que les frais dont la déduction était requise concernaient des procédures liées à son activité professionnelle (soit un formulaire de requête à la Cour européenne des droits de l'homme ainsi que divers arrêts, décisions et courriers liés aux procédures en cause).

Le 4 septembre 2020, le SCC a informé les contribuables que les frais d'avocat relatifs à des recours rejetés n'étaient pas considérés comme des frais d'acquisition du revenu. Il leur a annoncé que la décision de taxation serait dès lors maintenue.

Par courriel du 14 septembre 2020, les contribuables ont indiqué maintenir leur réclamation, objectant que les frais relatifs au recours perdu ne concernaient qu'une infime partie des frais judiciaires déclarés. Les autres frais portaient sur des procédures toujours pendantes et nécessaires à l'obtention du revenu.

E. Par décision du 26 juillet 2023, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré que si des frais d'avocat pouvaient, sur le principe, constituer des frais d'acquisition du revenu en application de l'art. 25 LIFD, la jurisprudence sur le sujet était toutefois restrictive. En l'occurrence, l'objet des procédures judiciaires dont la déduction des frais était requise n'était pas déterminable au vu des pièces produites. En outre, certains frais concernaient

des litiges entre la contribuable et ses avocats. S'agissant des frais liés aux honoraires de Me K _____, ils concernaient des procédures de recours qui avaient été perdues et n'étaient donc de toute manière pas déductibles.

F. Le 23 août 2023, X _____ et Y _____ ont recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à ce que les frais d'avocat et de procédure soient déduits du revenu imposable. A l'appui de leurs conclusions, ils invoquent une violation des art. 25 LIFD et 9 al. 1 LHID, ainsi qu'une violation de la liberté économique (art. 27 Cst.). Ils maintiennent en substance que les procédures visant l'épouse mettaient en cause son droit de pratiquer la psychothérapie, ce qui constituait une atteinte directe à sa capacité de gain. Au titre des moyens de preuve, les recourants produisent notamment une décision du 22 juillet 2022 du Département de la santé, des affaires sociales et de la culture, autorisant la recourante à pratiquer à charge de l'assurance-maladie obligatoire des soins.

Le 9 novembre 2023, le SCC a conclu au rejet du recours en observant que les recourants n'avaient fait valoir aucun élément nouveau permettant d'établir un lien de connexité entre les frais d'avocat allégués et l'acquisition des revenus de la contribuable.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé les recourants de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

G. Le 6 janvier 2024, les recourants ont répliqué devant la Cour de céans, maintenant les conclusions prises au pied de leur recours. Ils ont exposé qu'un retrait de l'autorisation de pratiquer empêcherait l'épouse d'exercer sa profession et donc de maintenir son revenu. Les frais liés aux procédures en cause visaient donc directement à préserver sa capacité de gain. Ces procédures étaient par ailleurs toujours en cours, ce qui laissait présager d'une issue favorable à X _____. En outre, dans la mesure où le SCC allait vraisemblablement imposer les recourants sur les possibles gains tirés des procédures litigieuses, le refus de déduire les frais y relatifs constituait une double imposition prohibée (art. 127 al. 2 Cst.). Les recourants ont produit divers courriers en lien avec les procédures en cause, ainsi que plusieurs notes d'honoraires de Me F _____ (soit une note d'honoraires du 20 septembre 2018 intitulée « MP », une note d'honoraires du 18 octobre 2018 intitulée « MP et L _____ », une note d'honoraires du 10 janvier 2019 intitulée « FSP » et une note d'honoraires du 21 mars 2019 intitulée « Escroquerie/B _____ »).

Le SCC a dupliqué le 19 janvier 2024 en maintenant qu'il n'était pas possible de déterminer, sur le vu des pièces produites par les recourants, à quoi se rapportaient les affaires judiciaires concernées. Concernant les autres frais, le lien de connexité avec l'acquisition du revenu de la contribuable n'était pas démontré.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a déposé des observations le 14 mars 2024, concluant au rejet du recours. Les frais revendiqués ne pouvaient en aucun cas constituer des frais professionnels indispensables à l'exercice de l'activité lucrative salariée de X _____ au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD. En outre, il n'existait pas de lien direct et étroit entre ces frais et le revenu de la contribuable au sens de l'art. 25 LIFD – cette dernière disposition n'étant de toute manière pas applicable en raison de la primauté de l'art. 26 LIFD. Par ailleurs, les notes d'honoraires déposées ne permettaient pas de constater la nature des actes effectués, qui se rapportaient en grande majorité à des procédures pénales menées à l'encontre de la contribuable pour de « graves actes » qui lui étaient reprochés. De tels frais n'étaient ni indispensables à l'exercice de l'activité salariée, ni en lien de connexité direct avec celle-ci. De même, les pièces au dossier ne permettaient pas d'établir que les frais litigieux étaient liés à des procédures disciplinaires. Par ailleurs, certaines notes d'honoraires ne concernaient pas la période fiscale litigieuse et leur paiement n'avait pas été démontré. L'AFC a également produit des copies de cinq arrêts rendus par le Tribunal fédéral en défaveur de la recourante entre les années 2018 et 2023 dans des procédures pénales la concernant, ce qui démontrait l'absence de lien avec les revenus soumis à l'impôt. Elle a également fait valoir que ces procédures étaient toujours en cours et que leur longue durée était partiellement imputable à la contribuable.

Le 27 mars 2024, les recourants ont objecté qu'aucun des frais dont la déduction était requise ne concernaient leur sphère privée. En outre, il n'appartenait pas à l'AFC de se prononcer sur la gravité des faits reprochés à l'épouse, qui bénéficiait toujours de la présomption d'innocence et disposait toujours d'une autorisation de pratiquer. Au fond, ses démarches judiciaires lui avaient permis de continuer à exercer sa profession et à générer des revenus. La durée de la procédure pénale s'expliquait notamment par le fait qu'elle avait dû procéder, devant le Tribunal des mesures de contrainte, à une mise sous scellés des dossiers de ses patients afin de respecter son secret professionnel. Les recourants ont versé en cause de nouvelles correspondances et décisions liées aux procédures en question. Ils ont au surplus sollicité l'audition du doyen du Tribunal des mesures de contraintes au sujet de la collaboration de la contribuable dans la procédure de mise sous scellés, ainsi que les auditions de Me F _____, Me K _____ et

Me M _____ sur la nécessité de leurs actes de procédures pour préserver ses revenus.

Cette écriture a été transmise le 2 avril 2024 au SCC et à l'AFC, qui n'ont pas déposé d'observations complémentaires.

Considérant en droit

I. Procédure

1

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.

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).

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

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

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

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 [OFP]).

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).

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 1^{er} septembre 2017 consid. 5.1). Toutefois, un lien quelconque avec l'acquisition du revenu ne suffit pas (cf. art. 1 al. 1 OFP). 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).

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

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, 2^{ème} 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, 5^{ème} 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, 4^{ème} éd. 2023, n° 52 ad art. 26 LIFD ; SUTER/MEIER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 52 ad art. 26 LIFD).

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

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).

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, 2^{ème} éd. 2017, n° 16 ss ad art. 26 LIFD).

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).

2.7

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

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 tout 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.

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

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.

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

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.

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.

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.

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.).

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).

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

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

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).

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,

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).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge des recourants, qui n'ont pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à X _____ et Y _____, à A _____, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (IFD), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 29 avril 2025