

F1 24 36 (CCR 2022 51)

ARRÊT DU 21 MAI 2024

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur ; Angèle de Preux-Bersier, greffière,

en la cause

X _____, recourante, représentée par **Y** _____ SA,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôts cantonaux et communaux 2020 ; réduction d'impôt en raison du caractère confiscatore de l'impôt sur la fortune ; irrecevabilité de la réclamation)

recours contre la décision du 28 septembre 2022

Faits

A. Par décision du 4 août 2022 notifiée le 8, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation de X _____, domiciliée à A _____, concernant les impôts fédéraux (IFD), cantonaux et communaux (ICC) 2020. Le revenu net imposable ICC a été fixé à 56'741 fr. et la fortune nette imposable à 12'885'040 francs. Le bordereau cantonal arrêta l'impôt sur la fortune à 24'237 fr. 50 après déduction d'un montant de 14'327 fr. 50 au titre de « réduction due au caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune » (cf. la rubrique correspondante sur le bordereau).

B. Le 9 septembre 2022, l'administration communale de A _____ a émis le bordereau d'impôt communal relatif à cette même période fiscale. L'impôt communal sur la fortune s'élevait à 46'386 fr. et une réduction de 1 fr. 82 au titre d'impôt confiscatoire était octroyée. Un nouveau bordereau communal (mentionnant une date inchangée) a été notifié le 16 septembre 2022, après que la fiduciaire du contribuable eut signalé téléphoniquement au préposé communal certaines inexactitudes. Ce bordereau corrigé indiquait une réduction pour impôt confiscatoire s'élevant désormais à 18'193 francs.

C. Le 20 septembre 2022, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux cantonal et communal et simultanément formé, dans la même écriture, une demande de correction de calcul. Justifiant la recevabilité de son écriture, elle a soutenu que le montant total de la réduction accordée par les autorités fiscales ne pouvait être connu qu'à réception des deux bordereaux, de sorte que le délai de réclamation ne pouvait commencer à courir avant la notification de la décision d'impôt communal. Cela constituait un sérieux motif l'ayant empêchée de présenter la réclamation dans le délai légal de 30 jours. Sur le fond, elle a fait valoir que la réduction totale – impôts cantonal et communal – pour impôt confiscatoire devait non pas s'élever à 32'520 fr. 50 (14'327 fr. 50 + 18'193 fr.), mais à 42'520 fr. 50. La franchise de 10'000 fr. prévue par l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance concernant la fixation du caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune du 14 août 2002 (ci-après : l'Ordonnance [RS/VS 642.300]) avait été appliquée à l'imposition minimale de la moitié de l'impôt sur la fortune. A suivre la recourante, cette franchise devait, à rigueur de texte, venir s'ajouter à la réduction totale.

Par décision du 28 septembre 2022 restée inattaquée, le SCC a rejeté la demande de rectification au motif que l'éventuelle erreur invoquée par la contribuable était d'ordre matériel.

Par décision séparée du même jour, le SCC a déclaré la réclamation irrecevable. La décision de taxation n'avait pas été attaquée dans le délai légal de 30 jours, de sorte qu'elle était entrée en force, sans qu'il existât un motif de restitution. Les impôts communaux se percevaient, en effet, sur les mêmes bases et avec les mêmes défalcatons que les impôts cantonaux correspondants. Leur montant était dès lors connu au plus tard à réception du bordereau d'impôt cantonal.

D. Par mémoire du 26 octobre 2022, X _____ a requis la Commission de recours en matière fiscale (CCR) de constater la nullité de la décision d'irrecevabilité et de renvoyer la cause au SCC pour décision sur le fond. Subsidiairement, elle a conclu à ce que le SCC, puis la commune, émettent de nouveaux bordereaux 2020 conformes au droit. A l'appui de ses conclusions, elle maintient en substance que la non-réception de la taxation communale l'avait empêchée d'agir en temps utile et observe que l'envoi d'un deuxième bordereau communal rectifié montrait que calculer l'impôt communal ne relevait pas de l'évidence.

Le 7 février 2023, le SCC a conclu au rejet du recours.

Le 21 mars 2023, la recourante a persisté dans ses conclusions. Elle a fait valoir que le délai pour contester une application erronée de la réduction prévue par l'ordonnance fixant le caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune devait courir à partir du jour où le contribuable était au fait de ses impôts cantonaux et communaux, ce qui n'était le cas qu'à réception du bordereau communal.

Le 4 mai 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Le 23 novembre 2023, elle a informé la recourante 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.

E. Par lettre du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé la recourante que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

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 26 octobre 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Un recours formé à l'encontre d'un prononcé d'irrecevabilité n'est recevable que dans la mesure où il s'en prend à la non-entrée en matière (RVJ 1994 p. 85 ; ZWEIFEL/HUNZIKER in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^e éd. 2022, n. 6 ad art. 140 DBG). Celui d'espèce respecte ce réquisit et 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).

2. La recourante conclut à la nullité de la décision d'irrecevabilité. La nullité ne frappe cependant que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement décelables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 148 IV 445 consid. 1.4.2). La mauvaise application des règles en matière de recevabilité de la réclamation dont argue implicitement la recourante ne revêt assurément pas un degré de gravité et d'évidence justifiant de recourir au mécanisme, exceptionnel, de la nullité plutôt qu'à celui de l'annulabilité.

3. La recourante reproche au SCC d'avoir jugé sa réclamation tardive. Elle soutient que le délai de 30 jours pour se plaindre d'une application erronée de la réduction pour imposition confiscatoire commençait à courir « le jour où le contribuable est au fait de ses impôts communaux cantonaux et communaux », donc à réception du bordereau communal. Dans une argumentation à caractère subsidiaire, elle excipe d'un motif d'empêchement.

3.1 Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation – à savoir, pour les contribuables dépendants, au SCC (cf. art. 218 al. 1 LF) – une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 139 al. 1 LF). Il s'agit d'un délai péremptoire qui ne peut être prolongé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_372/2016 - 2C_374/2016 du 7 juin 2016 consid. 3.3.1), mais être restitué si le contribuable établit qu'ensuite de service militaire, de maladie, d'absence du pays ou d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et

qu'il l'a déposée dans les trente jours dès la disparition de l'empêchement (art. 140 al. 3 LF).

3.2 La LF ne contient aucune disposition relative à la réduction pour impôt confiscatoire. Ce mécanisme est exclusivement régi par l'ordonnance mentionnée sous lettre C de l'arrêt (cf. art. 1 de l'Ordonnance), prise en application de la clause toute générale de l'art. 243 LF. L'art. 2 al. 1 de l'Ordonnance prévoit que les contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée dont les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune dépassent 20 pour cent du revenu net imposable ont droit à une réduction d'impôt. La réduction correspond à la différence entre les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune, et le 50 pour cent du rendement net de la fortune. Une franchise de 10'000 fr. est appliquée à la réduction totale à répartir à raison de moitié entre l'impôt cantonal sur la fortune et l'impôt communal sur la fortune. Une imposition minimale de la moitié de l'impôt sur la fortune subsiste dans tous les cas. L'art. 2 al. 5 de l'Ordonnance précise que le rendement net de la fortune correspond au rendement brut de la fortune diminué des frais d'acquisition au sens de l'art. 28 LF. Aux termes de l'art. 2 al. 6 de l'Ordonnance, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement entre le canton et les communes.

Même si l'Ordonnance ne le dit pas expressément, le mécanisme est en pratique appliqué d'office par le SCC (cf. PONCE, Le bouclier fiscal in : RF 78/2023 p. 542), ce qui n'a pas toujours été le cas. En effet, selon l'art. 2 al. 4 de l'Ordonnance en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011, il appartenait au contribuable de déposer une demande dans les 90 jours dès l'entrée en force de la taxation.

3.3 Selon l'art. 176 LF, les impôts communaux se perçoivent sur les mêmes bases et avec les mêmes défalcons que les impôts cantonaux correspondants (al. 1). Les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement, de taxation, de rappel d'impôt, de procédure et d'amendes sont également valables pour l'impôt communal (al. 2). Ainsi, du moment où l'autorité de taxation fixe les facteurs d'imposition, les impôts communaux peuvent être calculés arithmétiquement sur la base des taux applicables en vigueur (cf. la calculette d'impôts mise à disposition par le SCC sur son site internet <https://taxcalculator.apps.vs.ch/home/ordinarysite>). De ce fait et contrairement à ce que soutient la recourante, il est possible d'examiner si un droit à la réduction pour impôt confiscatoire existe et, le cas échéant, de déterminer la déduction à laquelle le contribuable peut prétendre, avant même que le bordereau communal soit notifié. En l'espèce, la décision de taxation du 4 août 2022 a expressément fixé la part de réduction pour impôt confiscatoire sur l'impôt cantonal. Si elle pensait ne pas disposer

de tous les éléments nécessaires à la compréhension, respectivement à la vérification du calcul de réduction, il appartenait à la recourante de former réclamation dans les 30 jours suivant sa notification, intervenue le 8, conformément à la voie de droit qui lui avait été indiquée. Elle s'en est toutefois abstenue sans que l'on puisse considérer qu'elle ait été empêchée d'agir pour l'un des motifs visés par l'art. 140 LF.

3.4 En conséquence, la réclamation du 20 septembre 2022 se révèle effectivement tardive en tant qu'elle conteste la réduction sur l'impôt cantonal sur la fortune fixée dans la décision du 4 août 2022. L'irrecevabilité statuée par le SCC échappe sur ce point à la critique.

4. La recourante observe que sa réclamation du 20 septembre 2022 ne concernait pas uniquement l'impôt cantonal, mais qu'elle visait également l'impôt communal. Dans sa décision sur réclamation, le SCC semble partir de l'idée que la réclamation était irrecevable vu l'art. 176 LF mentionné précédemment. Cette appréciation ne saurait être suivie. L'Ordonnance est, en effet, totalement muette sur les modalités formelles de mise en œuvre du mécanisme de réduction pour impôt confiscatoire et sur les possibilités de contestation à disposition du contribuable. A cela s'ajoute que la part de réduction relative à l'impôt communal sur la fortune ne ressortait pas de la décision du 4 août 2022, qui ne détaillait pas non plus le calcul de l'impôt confiscatoire ni ne spécifiait la part de réduction qui serait appliquée à l'impôt communal. En pareilles circonstances, l'on ne saurait valablement retenir, sauf à tomber dans le déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst., que la recourante devait, sous peine de forclusion, contester la part de réduction sur l'impôt communal sur la fortune – qui figurait pour la première fois sur le bordereau communal – dans le cadre de la réclamation ouverte contre la décision du 4 août 2022 déjà. La réclamation du 20 septembre 2022 contre le bordereau communal ayant été formée en temps utile, il revenait au SCC (qui pourvoit de fait à l'application de l'Ordonnance) de la trancher en tant qu'elle contestait la part de réduction sur l'impôt communal sur la fortune.

5

5.1 En définitive, la décision d'irrecevabilité litigieuse doit être annulée en tant qu'elle concerne l'impôt communal. En la matière, l'affaire est renvoyée au SCC pour décision de fond. L'irrecevabilité est en revanche confirmée en tant qu'elle vise la réduction de l'impôt cantonal sur la fortune (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

5.2 Cette issue équivaut à une admission partielle du recours. En conséquence, il se justifie de faire supporter à la recourante la moitié, soit 750 fr., des frais de justice (art. 89 al. 1 LPJA ; art. 3 et 11 LTar) arrêtés au vu notamment des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations et compte tenu des critères d'appréciation et des limites des art. 13 et 25 LTar. Le solde est remis (art. 89 al. 4 LPJA). Le fisc versera une indemnité de dépens réduite de moitié à la recourante et fixée à 780 fr. (débours et TVA inclus), au vu notamment du travail effectué par son conseil juridique, qui a consisté principalement en la rédaction d'un recours de quatre pages et d'une détermination de deux pages (art. 150 al. 3 LF ; art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux.
2. Le recours est admis en tant qu'il concerne les impôts communaux. La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions afin qu'il tranche la réclamation en tant qu'elle conteste la part de réduction pour impôt confiscatoire relative à l'impôt communal sur la fortune.
3. La recourante supportera un émolument de justice réduit de 750 fr.
4. Le fisc versera à la recourante 780 fr. à titre de dépens réduits.
5. Le présent arrêt est communiqué à la recourante et au Service cantonal des contributions, à Sion.

Sion, le 21 mai 2024