Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 748/2013, 2C 749/2013

Arrêt du 17 octobre 2013

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier: M. Vianin.

Participants à la procédure
1. A._____
2. B._____
représentés par Me Michel De Palma, avocat,
recourants,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, avenue de la Gare 35, 1950 Sion.

Objet
Impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal 2010, qualité pour recourir,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 20 mars 2013.

Faits:

A.
La société à responsabilité limitée C._____ (ci-après: la société), sise à Sion, a été inscrite au registre du commerce le xx.xxxx.xx. A._____ en est l'associé-gérant avec une participation de 19'000 fr. B._____ est associée avec une part de 1'000 fr.
Le premier exercice de la société a été clos le 31 décembre 2010. Les comptes, établis par une fiduciaire, faisaient ressortir un bénéfice de 442'216 fr., le bilan faisant au surplus mention d'un prêt à long terme aux associés de 415'674 fr.
La Commission d'impôt des personnes morales du canton du Valais (ci-après: la CIPM) a déterminé le bénéfice imposable de la société en se fondant sur les comptes, sous réserve d'une reprise de 12'000 fr. pour part privée. La taxation en matière d'impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) date du 27 avril 2012, celle relative à l'impôt fédéral direct (IFD) du 6 juillet 2012.

B.
Le 4 juin 2012, la société informa le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le SCC) qu'elle avait retrouvé des factures de location de personnel pour l'année 2010, lesquelles n'avaient pas été prises en considération dans la comptabilité produite. Elle sollicitait l'autorisation de revoir le bouclement 2010 et produisait en annexe les factures en question, d'un montant de l'ordre de 229'000 fr.

Par décision du 18 octobre 2012, la CIPM considéra la requête, s'agissant des ICC, comme une demande de révision de la taxation entrée en force et la rejeta. Pour l'IFD, la demande avait en revanche été faite dans le courant de la procédure de taxation. Les comptes ne pouvant être modifiés une fois déposés à l'appui de la déclaration, la requête devait de même être rejetée; la taxation entre-temps intervenue était maintenue.
Le même jour, le juge du district de Sion prononça la faillite de la société.

C.
A l'encontre de la décision du 18 octobre 2012, A._____ et B._____ ont recouru à la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours), en concluant notamment à son annulation et à l'admission de la demande de révision. Ils ont exposé en substance que les factures produites constituaient des moyens de preuve nouveaux qui devaient être pris en considération, la société ayant fait tout ce qui était possible pour les déposer en temps utile, le retard étant imputable à l'entreprise qui avait émis lesdites factures.
Par décision du 20 mars 2013, la Commission de recours a estimé que les prénommés n'avaient pas qualité pour recourir et a déclaré leur acte irrecevable.

D.
A._____ et B._____ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Ils concluent en substance à l'annulation du prononcé du 20 mars 2013, à ce que leur qualité pour recourir soit reconnue et la cause renvoyée à l'autorité précédente pour qu'elle se prononce sur le fond du litige.
Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

Considérant en droit:

1.
La Commission de recours a rendu une seule décision valant pour les deux catégories d'impôts (IFD et ICC), ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours au Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.). 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'IFD (2C 749/2013) et l'autre les ICC (2C 748/2013). 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]).

2.
Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), 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]), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Les recourants sont légitimés à recourir contre la décision attaquée, par laquelle l'autorité précédente n'est pas entrée en matière sur leur recours en leur déniant la qualité pour agir (cf. art. 89 al. 1 LTF; arrêt 2C 1158/2012 du 27 août 2013 consid. 2.1 et les références). Au surplus, déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est en principe recevable.

I. Impôt fédéral direct

3.

3.1. L'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), applicable en vertu de l'art. 149 al. 3 LIFD, reconnaît le droit du contribuable de recourir à une commission de

recours indépendante des autorités fiscales.
En raison du principe de l'unité de la procédure, la qualité pour recourir devant les instances précédant le Tribunal fédéral doit être admise de manière au moins aussi large que devant le Tribunal de céans (cf. art. 111 al. 1 LTF). Il s'ensuit qu'en l'espèce la légitimation des recourants pour procéder devant la Commission de recours doit être examinée à la lumière de l'art. 89 LTF (cf. arrêt 2C 1158/2012 précité consid. 2.2 et les références).

3.2. Aux termes de l'art. 89 al. 1 LTF, a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est particulièrement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c).
L'intérêt digne de protection consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait au recourant, en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait (ATF 138 III 537 consid. 1.2.2 p. 539). Un intérêt seulement indirect à son annulation ou à sa modification n'est pas suffisant (ATF 138 V 292 consid. 4 p. 296).
La qualité pour recourir d'un tiers, qui n'est pas le destinataire de la décision attaquée, ne peut être admise que de façon très limitée. Elle suppose que le tiers soit lui-même atteint de manière particulière par le prononcé litigieux (ATF 139 II 279 consid. 2.2 p. 282; 137 III 67 consid. 3.5 p. 74).
Selon la jurisprudence, l'actionnaire, même unique ou majoritaire, n'est généralement pas touché directement et n'a par conséquent pas qualité pour recourir contre une décision adressée (exclusivement) à la société (arrêts 2C 1158/2012 précité consid. 2.3.3; 2C 762/2010 du 2 février 2011 consid. 4.3.2 et les références).
Par ailleurs, l'éventualité d'une procédure en responsabilité ou pénale ne confère pas aux organes d'une personne morale un intérêt propre à recourir contre une décision rendue à l'encontre de cette dernière (arrêt 2C 762/2010 précité avec renvoi à l'arrêt 2A.573/2003 du 30 juillet 2004 consid. 2.1 ss).

3.3. En l'occurrence, la décision du 18 octobre 2012 concernait la société comme sujet fiscal soumis à l'impôt sur le bénéfice (et le capital pour ce qui est des ICC). Conformément à la jurisprudence citée ci-dessus (consid. 3.2), en tant qu'associés, les recourants n'avaient pas qualité pour recourir en leur propre nom contre ce prononcé. Seule la société était habilitée à le faire, étant précisé que les compétences de ses organes ont été limitées, à partir du prononcé de la faillite, par celles de l'administration de la masse (cf. art. 739 al. 2 et 740 al. 5 CO, applicables par renvoi de l'art. 826 al. 2 CO). Les recourants citent des passages de doctrine, aux termes desquels un "tiers peut avoir la qualité pour recourir [contre une décision de taxation], à condition qu'il soit atteint par la décision en question et qu'il ait un intérêt digne de protection à l'attaquer", mais ce sont là d'autres situations que la leur qui sont visées, de sorte que ces références ne leur sont d'aucune aide.
C'est ainsi à bon droit que l'autorité précédente a dénié aux recourants la qualité pour agir en leur propre nom et déclaré leur acte irrecevable en tant qu'il concernait l'IFD.

II. Impôts cantonal et communal

4.
L'art. 150 al. 1 LF - applicable en vertu de l'art. 156 al. 3 LF - prévoit, conformément à l'art. 50 al. 1 LHID, que le contribuable peut recourir à la Commission de recours. L'autorité précédente s'en est tenue au texte de cette disposition, en considérant que celle-ci réserve en principe la qualité pour recourir au contribuable. Quoi qu'en disent les recourants, cette interprétation n'apparaît pas comme arbitraire, au regard en particulier aussi de l'art. 89 LTF - disposition qui est pertinente en vertu de l'art. 111 al. 1 LTF (cf. arrêt 2C 1158/2012 précité consid. 2.2) - et de la jurisprudence y relative (cf. consid. 3.2 ci-dessus). Partant, le recours est mal fondé aussi en ce qui concerne les ICC.

5.
Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.
Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire, solidairement entre eux (cf. art. 66 al. 1 et 5 LTF). Ils n'ont pas droit à des dépens (cf. art. 68 LTF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Les causes 2C 748/2013 et 2C 749/2013 sont jointes.

2.
Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct (cause 2C 749/2013).

3.
Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonal et communal (cause 2C 748/2013).

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

5.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 17 octobre 2013

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

Le Greffier: Vianin