Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.517/2003 /svc

Arrêt du 29 juin 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Yersin et Meylan, Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin.

Parties
A._____ et B._____, recourants,
représentés par Me Jean-Luc Addor, avocat,

contre

Service cantonal des contributions
du canton du Valais, bâtiment Planta 577,
avenue de la Gare 35, 1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, Palais du Gouvernement,
1951 Sion.

Objet
impôt fédéral direct 1993-1998 (impôt à la source
des artistes),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 20 décembre 2002.

Faits:
A.
A._____ exploite l'entreprise « C._____ » qui organise des spectacles, essentiellement sur le territoire des communes de R._____ et de S._____. Jusqu'à fin 1994, il exerçait cette activité en association avec son frère B._____.

Les 13 janvier et 15 avril 1998, le Service cantonal des contributions a effectué un contrôle des comptes de l'entreprise précitée pour les exercices 1993 à 1996. Dans le rapport d'expertise du 18 juin 1998, le Service cantonal des contributions a relevé, s'agissant de l'impôt à la source que l'organisateur de spectacles doit prélever sur les cachets versés à des artistes étrangers, que soit aucun montant n'avait été déclaré (ainsi pour les années 1993 et 1996), soit les montants déclarés étaient nettement inférieurs à la réalité (ils représentaient seulement « 20% du cachet payé duquel un forfait de 20% était encore déduit à titre de frais d'acquisition »). Il a arrêté les montants non déclarés à 773'679 fr. au total, après déduction forfaitaire de 30% des cachets bruts, à titre de frais d'acquisition du revenu. Il a fixé le taux d'imposition à 5% pour l'impôt fédéral direct, en admettant que les recettes journalières moyennes par personne étaient comprises entre 1'001 et 3'000 fr.

En se basant sur le rapport d'expertise, le Service cantonal des contributions a établi le 30 juin 1998 un décompte fixant à 100'578 fr. 30 l'impôt cantonal et fédéral dû par A._____ et B._____ pour les années 1993 à 1996.

A._____, agissant pour « C._____ », a contesté ce décompte, en faisant valoir notamment que les frais d'acquisition étaient sensiblement plus élevés que les 30% retenus.

Par décision du 26 novembre 2001, le Service cantonal des contributions a taxé de manière définitive l'impôt à la source fédéral, cantonal et communal dû pour les années 1993 à 1998. Il a admis une déduction forfaitaire de 30% à titre de frais d'acquisition du revenu et fixé les taux d'imposition en fonction du montant de la rétribution des artistes, en tenant compte du nombre de personnes intervenant dans les divers spectacles. L'impôt fédéral se montait à respectivement 6'894, 7'604, 6'708, 6'674, 4'338 et 2'339 fr. pour les années précitées.
La réclamation de A._____, agissant pour « C._____ », a été rejetée par décision du 1er mars 2002.
B.
A._____, agissant pour « C._____ », a recouru contre cette décision à la Commission cantonale de recours en matière fiscale (ci-après: la Commission de recours). Après avoir prévenu les recourants du risque de reformatio in pejus et leur avoir donné la possibilité de s'exprimer (courrier du 28 octobre 2002), celle-ci, par décision du 20 décembre 2002, a rejeté le recours et réformé la décision attaquée à leur détriment: seule une déduction forfaitaire de 20% a été admise au titre des frais d'acquisition du revenu. S'agissant de l'impôt fédéral, les montants dus pour les années 1993 à 1998 ont été arrêtés à respectivement 7'878, 8'690, 7'666, 7'606, 4'957 et 2'673 fr.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, A._____ et B._____ contestent cette décision en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct et demandent au Tribunal fédéral principalement de l'annuler et subsidiairement de la réformer en ce sens que la déduction forfaitaire pour frais d'acquisition est portée de 20 à 30% et le taux d'imposition réduit de 5 à 2,4%, le tout sous suite de frais et dépens. Ils se plaignent d'une violation des art. 92 al. 2 et 3 et 143 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (entrée en vigueur le 1er janvier 1995; en abrégé LIFD; RS 642.11) ainsi que d'une constatation manifestement inexacte, incomplète et contraire à des règles essentielles de procédure de faits pertinents.

La Commission de recours et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours de droit administratif est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD.
1.2 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 126 II 196 consid. 1 p. 198).
2.
2.1 Les recourants contestent la reformatio in pejus à laquelle l'autorité intimée a procédé. Ils soutiennent que la décision attaquée est insuffisamment motivée à cet égard et ne fait aucun cas de l'argumentation qu'ils ont développée à plusieurs reprises. Ils prétendent également que, dans son courrier du 28 octobre 2002, l'autorité intimée ne leur a pas donné d'indications suffisamment précises pour leur permettre de « faire valoir utilement leurs moyens ». En réformant dans ces circonstances la décision à leur détriment, l'autorité intimée aurait « abusé de son pouvoir d'appréciation dans l'application de l'art. 143 al. 1 LIFD » et violé leur droit d'être entendus.

Le grief de violation du droit d'être entendu doit être examiné en priorité, puisque ce droit est de nature formelle et que sa violation peut conduire à l'annulation de la décision attaquée, indépendamment du bien-fondé du recours sur le fond (ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132).
2.2 En vertu des art. 143 al. 1 LIFD et 110 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994; en abrégé AIFD; RO 1940 II p. 2021 ss et modifications ultérieures), la commission cantonale de recours peut réformer la décision attaquée au détriment du recourant, à condition de l'avoir entendu au préalable (voir aussi l'art. 2 al. 2 du règlement d'organisation et de fonctionnement de la Commission cantonale de recours en matière fiscale, du 22 mars

2000, RS/VS 642.101; arrêt 2A.403/2002 du 24 mars 2003, StR 58/2003 p. 454, StE 2003 B 96.12 no 13, RDAF 2003 II p. 369).

Dans son courrier du 28 octobre 2002, l'autorité intimée a exposé qu'elle envisageait de ramener la déduction forfaitaire pour les frais d'acquisition de 30 à 20%, car c'était ce taux qui était prévu par les « directives du Service cantonal des contributions », les contribuables pouvant cependant obtenir une déduction supérieure, à condition de prouver le montant des frais encourus. Quoi qu'en disent les recourants, ce courrier indiquait donc clairement non seulement le point sur lequel l'autorité intimée envisageait de réformer la décision à leur détriment, mais encore les motifs de cette démarche. A la lecture de ce courrier, les recourants pouvaient donc parfaitement réaliser qu'il leur appartenait de prouver le montant des frais d'acquisition effectifs, s'ils voulaient obtenir une déduction dépassant le forfait de 20%. Il est donc faux de prétendre qu'ils n'ont pas pu « faire valoir utilement leurs moyens ».

S'agissant de la décision attaquée elle-même, il n'est pas exact non plus qu'elle soit insuffisamment motivée. L'autorité intimée a exposé au considérant II/2 d - auquel le considérant II/3 b renvoie s'agissant de l'impôt fédéral direct - que les recourants n'avaient pas produit de « pièces justificatives établissant l'existence de frais d'acquisition supérieurs à 20% ». Quoique sommaire - la détermination de l'autorité intimée dans la présente procédure est à cet égard plus complète et plus précise -, cette motivation est suffisante.

Le grief de violation du droit d'être entendu en relation avec la reformatio in pejus doit ainsi être rejeté.
3.
En vertu de l'art. 92 LIFD (cf. aussi art. 5 al. 1 lettre a et al. 2 LIFD), s'ils sont domiciliés à l'étranger, les artistes tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de télévision, de spectacles de variétés et les musiciens, doivent l'impôt à la source sur le revenu de leur activité personnelle en Suisse, y compris les indemnités qui y sont liées. Il en va de même des revenus et indemnités qui ne sont pas versés à l'artiste lui-même, mais au tiers qui a organisé ses activités (al. 1). Le taux de l'impôt est fonction de l'importance des recettes journalières: il est de 0,8% lorsqu'elles ne dépassent pas 200 fr., de 2,4% lorsqu'elles sont comprises entre 201 et 1000 fr., de 5% lorsqu'elles sont comprises entre 1001 et 3000 fr. et de 7% lorsqu'elles dépassent 3000 fr. (al. 2). Les recettes journalières comprennent les recettes brutes, y compris tous revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition (al. 3). L'organisateur du spectacle est solidairement responsable du paiement de l'impôt (al. 4).
Des dispositions d'exécution sont contenues dans l'ordonnance du Département fédéral des finances du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur l'imposition à la source; OIS; entrée en vigueur le 1er janvier 1995; RS 642.118.2). Selon ce texte, une déduction forfaitaire de 20% des revenus bruts est admise à titre de frais d'acquisition du revenu; des frais plus élevés peuvent être déduits sur la base de pièces justificatives (art. 7 al. 3). S'agissant de groupes, aux fins de déterminer le taux de l'impôt, on calcule la recette journalière moyenne par personne, si la part de chaque membre du groupe n'est pas connue ou difficile à établir (art. 7 al. 2). Les mêmes règles sont contenues dans le modèle de circulaire de l'administration fiscale cantonale sur l'imposition à la source d'artistes, de sportifs et de conférenciers qui ne sont ni domiciliés, ni en séjour en Suisse, établi par l'Administration fédérale des contributions (et reproduit in Agner/Digeroniimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 282).

L'arrêté concernant la perception d'un impôt fédéral direct ne prévoyait pas expressément la perception à la source de l'impôt fédéral direct, notamment pas pour les artistes se produisant occasionnellement en Suisse. De nombreux cantons avaient cependant introduit en pareil cas un impôt à la source sur lequel ils imputaient l'impôt fédéral, et ce mode de perception était reconnu en droit fédéral (Heinz Masshardt/François Gendre, Impôt fédéral pour la défense nationale, Commentaire, Lausanne 1973, n. 4 et 5 ad art. 2, n. 8 ad art. 3 AIFD; Heinz Masshardt, Wehrsteuerkommentar, Zurich 1980, n. 5 ss ad art. 2 AIFD). Tel était manifestement le cas du canton du Valais.

Il découle de ce qui précède que les questions soulevées par le recours se posent de manière différente selon qu'il s'agit des années 1993 et 1994 ou des années ultérieures. Il convient donc de soumettre celles-ci et

celles-là à un examen distinct (respectivement consid. 4 et 5 ci-après).
4.
4.1 Les recourants critiquent le fait que la déduction forfaitaire pour frais d'acquisition a été ramenée de 30 à 20 %. Ils font valoir en substance que le taux de 30% retenu dans le rapport d'expertise et appliqué par l'autorité de taxation est justifié au vu des pièces qu'ils ont produites. Ils relèvent en particulier que, selon les calculs effectués par l'auteur du rapport d'expertise en relation avec quatre manifestations, les frais d'acquisition représentaient entre 26 et 40% des montants versés aux artistes. Par ailleurs, ils prétendent que le droit à la protection de la bonne foi leur permet de se prévaloir des « assurances découlant de l'avis de l'expert, puis des nombreux courriers par lesquels le SCC admettait un forfait de 30% pour la période postérieure au début de l'expertise, soit pour les montants prétendument dus pour l'année 1998 ».
Cette argumentation méconnaît le fait que l'ordonnance sur l'imposition à la source prévoit comme alternative soit une déduction forfaitaire de 20%, soit la déduction des frais effectifs sur présentation de pièces justificatives. Une déduction forfaitaire plus importante n'est donc pas possible, même lorsqu'une analyse par sondages, comme celle effectuée par l'auteur du rapport d'expertise, fait apparaître dans certains cas des frais d'acquisition supérieurs à 20% des montants versés aux artistes (sans compter que, dans deux de ces quatre cas, selon les dires de l'expert, les montants des frais retenus n'étaient pas établis par des pièces justificatives).

Les recourants ne sauraient donc se prévaloir de ces cas que si, renonçant au système de la déduction forfaitaire, ils avaient allégué et démontré pour chaque manifestation des frais d'acquisition effectifs plus élevés, ce qu'ils n'ont pas fait. En particulier, les tableaux auxquels ils se réfèrent ont été établis par eux-mêmes et ne sauraient tenir lieu de justificatifs sans être étayés par des pièces. Or, comme l'autorité intimée le relève dans sa détermination, celles-ci font défaut pour la plupart des manifestations.

Au demeurant, c'est en vain que les recourants invoquent le droit à la protection de la bonne foi s'agissant de l'impôt dû pour l'année 1998: les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (arrêt 2A.101/1994 du 17 juillet 1996 consid. 4c, StE 1997 B 93.4 no 4). Par conséquent, le fait que, dans le rapport d'expertise et dans des courriers ultérieurs se rapportant aux années 1993 à 1996, l'autorité de taxation a admis une déduction forfaitaire de 30% ne pouvait constituer l'assurance qu'il en irait de même pour 1998.
4.2 En se plaignant d'une constatation manifestement inexacte de faits pertinents ainsi que d'un « abus du pouvoir d'appréciation dans l'application de l'art. 92 al. 3 LIFD », les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir interprété trop largement la notion de recettes brutes au sens de cette disposition et d'avoir retenu des montants « manifestement supérieurs » à ceux ressortant des pièces du dossier. Ils soutiennent apparemment que les frais de mise en scène ou de décors devaient en être préalablement déduits.
Cette argumentation ne peut être suivie. Selon le texte clair de l'art. 92 al. 3 LIFD, les recettes journalières comprennent les recettes brutes « y compris tous revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition ». Ainsi, la seule déduction autorisée est celle des frais d'acquisition du revenu et c'est seulement à ce titre que les frais tels que ceux de mise en scène ou de décors peuvent être défalqués, à supposer que les intéressés aient opté pour la déduction des frais effectifs.
4.3 Les recourants soutiennent que, sur la base des pièces du dossier, il se justifie d'appliquer un taux d'imposition de 2,4%, correspondant à des recettes journalières comprises entre 201 et 1'000 fr. En retenant un taux de 5%, correspondant à des recettes journalières supérieures à 1'000 fr., l'autorité intimée aurait constaté les faits de manière manifestement inexacte et incomplète et « abusé de son pouvoir d'appréciation dans l'application de l'art. 92 al. 2 LIFD ».

Il n'est pas exact que le taux de 5% ait été appliqué de manière uniforme, même si telle était la proposition de l'auteur de l'expertise. Il ressort en effet des décomptes établis par l'autorité de taxation (et apparemment joints à sa décision du 26 novembre 2001) que celle-ci a appliqué plusieurs taux différents, en fonction de la recette journalière. A cet égard, elle a distingué entre le cachet de la vedette et les montants versés aux autres personnes intervenant dans le spectacle. S'agissant de ces personnes, elle a calculé la recette (journalière) moyenne, en divisant les montants versés (après déduction du forfait de 30% à titre de frais d'acquisition) par leur nombre. Cette façon de procéder est admise par l'ordonnance sur l'imposition à la source, lorsque la part revenant à chaque personne est difficile à déterminer, comme cela est manifestement le cas en l'espèce. Par

ailleurs, les taux retenus par l'autorité de taxation et, à sa suite, par l'autorité intimée, sont conformes à l'art. 92 al. 2 LIFD. Enfin, en se limitant à renvoyer à leurs tableaux et à leurs écritures précédentes, les recourants ne démontrent pas en quoi les éléments de fait que l'autorité intimée a retenus comme bases de calcul de l'impôt seraient
manifestement inexacts. Or, il s'agit là de constatations de fait qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 2 OJ).

Les griefs soulevés par les recourants doivent ainsi être rejetés.
5.
En ce qui concerne les années 1993 et 1994, il ressort des décomptes précités que l'impôt a été calculé de la même manière que pour les années suivantes, en appliquant les règles consacrées à l'art. 92 LIFD. En particulier, les taux appliqués sont les mêmes que ceux prévus par cette disposition et ils ont été déterminés de la même façon que pour les années suivantes.

Cette façon de procéder n'est guère satisfaisante: en l'absence de dispositions fédérales sur la perception à la source de l'impôt fédéral direct dû par les artistes étrangers se produisant en Suisse sans y avoir ni domicile ni lieu de séjour et, partant, faute d'un tarif applicable en pareil cas, l'impôt - même perçu à la source par le canton (cf. consid. 3 ci-dessus) - aurait dû être calculé selon les règles ordinaires des art. 40 et 44 AIFD. Toutefois, compte tenu des conséquences liées à l'application de cette dernière disposition (fixation du taux sur la base du revenu global), il y a tout lieu de penser que ce mode de procéder aurait conduit à retenir des taux d'imposition nettement plus élevés que ceux qui ont été appliqués en l'occurrence. A cela s'ajoute que l'application de l'art. 44 AIFD se serait heurtée à des difficultés pratiques quasiment insurmontables.

Au surplus, le fait d'avoir appliqué aux revenus des années 1993 et 1994 les taux valables pour l'impôt à la source à partir du 1er janvier 1995 est d'autant moins critiquable que les barèmes ordinaires n'ont pas changé entre les périodes fiscales 1993/94 et 1995/96 (comp. les barèmes de l'art. 40 al. 1 et 2 AIFD, établis par l'ordonnance du 15 avril 1992 sur la compensation des effets de la progression à froid en matière d'impôt fédéral direct [RO 1992 II p. 1072]avec les barèmes de l'art. 36 al. 1 et 2 LIFD, arrêtés par l'ordonnance du 13 juin 1994 sur l'adaptation des barèmes et des déductions exprimées en francs pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct [RO 1994 II p. 1436]) et que le barème de l'impôt à la source n'a pas été modifié entre l'adoption de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, le 14 décembre 1990, et son entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (cf. déjà l'art. 98 du projet de loi, selon le message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, du 25 mai 1983, FF 1983 III 1 ss).

Au vu de ce qui précède, le mode de calcul de l'impôt peut ainsi être confirmé aussi en ce qui concerne les années 1993 et 1994.
6.
Les recourants font encore valoir l'apport de leur entreprise sur le plan culturel dans le Valais central. Selon eux, il y aurait un intérêt public à ce qu'ils ne soient pas « acculés à la faillite par une interprétation arbitraire de la loi fiscale » et à ce que leur entreprise puisse continuer d'exister.

Cette argumentation méconnaît le fait que l'organisateur des spectacles est le débiteur de l'impôt à la source, mais non le contribuable. Il lui appartient de prélever l'impôt sur la rémunération versée aux artistes étrangers qui en sont les contribuables (art. 100 LIFD). Par conséquent, l'impôt à la source, s'il est prélevé de manière régulière, ne saurait grever les comptes de l'organisateur de spectacles.
7.
Il résulte de ce qui précède que le recours est mal fondé et doit être rejeté. Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire (art. 153, 153a et 156 al. 1 OJ) et n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.

Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge des recourants.
3.
Il n'est pas alloué de dépens.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie 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, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 29 juin 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: