Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.55/2002 /dxc

Arrêt du 30 octobre 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Merkli,
greffière Rochat.

A._____,
recourant, représenté par Me Jocelyn Ostertag, Avocat,
avenue des Alpes 6, case postale 236, 3960 Sierre,

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, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

impôt fédéral direct d'un bénéfice de liquidation pour 1999

(recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais des 24 janvier et 21 février 2001)

Faits:
A.
A._____ a exploité une carrosserie, en raison individuelle, sur la commune de X._____, jusqu'en 1999.

Pour la période de taxation 1995/1996, la Commission d'impôt de district pour la commune de X._____ (ci-après: la Commission d'impôt) a, sur la base de la déclaration du contribuable, accompagnée des comptes de son activité indépendante, admis une perte d'exploitation annuelle moyenne de 158'727 fr. et fixé le revenu imposable à 155'357 fr. Cette taxation, qui n'a pas fait l'objet d'une réclamation, est entrée en force.

Pour la période de taxation 1997/1998, A._____ n'a pas produit de comptes, ni déposé de déclaration, de sorte que la Commission d'impôt l'a taxé d'office, en fixant à 24'000 fr. le revenu annuel moyen provenant de l'activité lucrative indépendante. Compte tenu d'autres revenus et des déductions ordinaires, le revenu imposable a été arrêté à 27'330 fr. pour l'impôt cantonal et communal et à 27'800 fr. pour l'impôt fédéral direct. Cette taxation est également entrée en force, faute de réclamation.

Pour la période de taxation 1999/2000, le contribuable n'a pas non plus déposé de déclaration d'impôt, de sorte qu'après sommation, la Commission d'impôt a aussi procédé à une taxation par estimation. Sur la base du même revenu indépendant annuel moyen de 24'000 fr., le revenu imposable a été arrêté à 27'320 fr. pour l'impôt cantonal et communal et à 24'600 fr. pour l'impôt fédéral direct. Cette taxation a été notifiée par bordereaux du 8 mars 2000.
B.
Entre-temps, soit en 1999, A._____ a cessé son activité lucrative indépendante et a vendu l'immeuble abritant son entreprise, ainsi qu'un terrain de nature privée, pour le prix de 2'400'000 fr. Après enquête, la Commission d'impôt a arrêté le bénéfice de liquidation imposable à 951'800 fr. par décision du 22 mars 2000.

Lors d'une séance qui s'est tenue le 4 avril 2000, le contribuable a contesté oralement le montant arrêté à

titre de bénéfice imposable sur divers points, en faisant notamment valoir des frais pour un montant de 344'876 fr.

Le 5 avril 2000, la Commission d'impôt a également procédé à une taxation intermédiaire avec effet au 1er juin 1999 (150 jours) pour cause de cessation d'activité et de mise au bénéfice des rentes AVS. Pour la fin de 1999 (210 jours) et 2000, elle a fixé le revenu imposable à 68'270 fr. pour l'impôt cantonal et communal et à 30'600 fr. pour l'impôt fédéral direct, la fortune imposable étant arrêtée à 1'101'576 fr.

Par décision du 3 mai 2000, la taxation intermédiaire a cependant été corrigée, le revenu imposable étant fixé à 47'270 fr. dès le 1er juin 1999 (210 jours) pour l'impôt cantonal et communal; pour l'impôt fédéral direct, le revenu imposable a été arrêté à 9'600 fr. à partir du 1er juin 1999. Au surplus, les taxations du 8 mars 2000 étaient confirmées pour la période du 1er janvier au 30 mai 1999. Quant à la fortune imposable, elle a été ramenée à 401'576 fr.

Dans ses lettres des 10 et 19 mai 2000, A._____ a maintenu son opposition à la "taxation du 22 mars 2000 pour cessation d'activité" puis, le 23 juin 2000, il a déposé plusieurs pièces justificatives. Par courrier du 7 août 2000, la Commission d'impôt a informé le contribuable qu'elle acceptait de rectifier sa décision du 22 mars 2000, en ramenant le bénéfice de liquidation imposable à 758'900 fr. brut, soit à 709'457 fr. après déduction des cotisations sociales.

Le 25 octobre 2000, A._____ a transmis à l'Administration fiscale cantonale les comptes d'exploitation de sa carrosserie, qui relevaient les pertes suivantes:

93'810 fr. 65, en 1994,
165'387 fr. 35, en 1995,
140'174 fr. 85, en 1996,
181'971 fr. 60, en 1997, et
149'689 fr. 10, en 1998, soit, au total:
731'035 fr. 55

Il en concluait qu'après déduction des pertes d'exploitation, le bénéfice de liquidation imposable était nul.

Par décision du 30 octobre 2000, la Commission d'impôt a rejeté la demande de déduction des pertes et confirmé sa taxation.

C.

A._____ a recouru contre cette décision auprès de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais. Il alléguait notamment que la situation difficile de son entreprise l'avait empêché de fournir des comptes pour les années 1994 à 1998 et demandait à pouvoir bénéficier d'une révision au sens de l'art. 154 de la loi fiscale cantonale du 10 mars 1976.

Dans sa décision des 24 janvier et 21 février 2001, la Commission de recours a estimé que les pertes reconnues fiscalement des exercices 1993 et 1994 devaient être admises en déduction du bénéfice de liquidation, soit un montant de 310'714 fr. pour les deux années. Partant, elle a admis partiellement le recours et fixé le bénéfice de liquidation imposable à 398'743 fr. en matière d'impôts cantonaux et communaux et à 393'803 fr. en matière d'impôt fédéral direct. En revanche, la Commission de recours a rejeté la déduction des pertes pour des exercices ultérieurs (1995 à 1998), dont les comptes n'avaient pas été soumis à l'autorité compétente. Elle a considéré en bref que la taxation pour la période fiscale 1997/1998, de même que celle courant du 1er janvier au 30 mai 1999, avaient retenu un bénéfice annuel moyen, non contesté, de 24'000 fr. Quant à la demande de révision présentée par le recourant contre ces taxations, elle devrait de toute façon être rejetée, si elle était prise en compte. En effet, les difficultés financières alléguées ne pouvaient être considérées comme un motif ayant empêché le recourant de respecter les obligations qui lui incombaient dans les procédures de taxation (art. 154 al. 2 LF).

D.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, A._____ conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision de la Commission de recours en matière fiscale des 24 janvier et 21 février 2001. A titre principal, il demande au Tribunal fédéral de porter en déduction du bénéfice de liquidation imposable l'ensemble des pertes des exercices 1994 à 1998, soit une somme de 731'033 fr. 55. Subsidiairement, il demande la déduction des pertes des exercices 1997 et 1998, soit les montants respectifs de 181'971 fr. 60 et 149'689 fr. 10, en alléguant qu'il avait élevé une réclamation, à tout le moins une demande de révision, contre la taxation 1999/2000 qui, selon lui, a retenu à tort un bénéfice annuel de 24'000 fr.

La Commission de recours en matière fiscale conclut au rejet du recours et le Service cantonal des contributions se réfère à la décision attaquée.

L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours dont il est saisi (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58, 66 consid. 1 p. 67).
1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue en dernière instance cantonale en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, le présent recours est en principe recevable comme recours de droit administratif au regard des art. 97 ss OJ et de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Il n'est en revanche pas recevable comme recours de droit public en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal et communal, dans la mesure où la décision attaquée n'a pas été prise en dernière instance cantonale (art. 86 OJ), mais pouvait encore faire l'objet d'un recours auprès de la Cour de droit public du Tribunal cantonal.
1.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 128 II 56 consid. 2b p. 60; 125 II 508 consid. 3a p. 509; 125 III 209 consid. 2 p. 211). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268 et les arrêts cités). En matière de contributions publiques, il peut en outre aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (cf. art. 114 al. 1 OJ).

Par ailleurs, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, 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 la procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; ATF 126 II 196 consid. 1 p. 198). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
2.
2.1 Il n'est pas contesté que, le recourant ayant cessé son activité lucrative à fin mai 1999, les conditions de l'art. 45 lettre b LIFD pour procéder à une taxation intermédiaire avec effet au 1er juin 1999 étaient réunies. La question litigieuse porte dès lors uniquement sur la possibilité de déduire ou non du bénéfice de liquidation imposable (art. 47 LIFD) les pertes d'exploitation, reconstituées après coup par le recourant.
2.2 Selon l'art. 31 LIFD, "les pertes subies durant les trois périodes de calculs précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes".

Le recourant reproche à la Commission de recours d'avoir donné une interprétation erronée de l'art. 31 LIFD en admettant que seules les pertes reconnues fiscalement étaient déductibles, alors que le texte de cette disposition ne mentionne que les "pertes subies", par quoi il faut comprendre toutes les pertes qui n'auraient pas été déduites des revenus antérieurs, pour autant qu'elles soient attestées selon les règles comptables usuelles.
2.3 Le report des pertes prévu à l'art. 31 al. 1 LIFD correspond à celui de l'ancien droit. Cela signifie que le

report des pertes sur les bénéfices d'années antérieures, qui aurait pour conséquence de devoir revenir sur des taxations déjà entrées en force, est exclu (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 31, p. 116). Seule est autorisée la déduction des pertes des trois périodes de calcul précédentes du revenu moyen de la période de calcul, c'est-à-dire du revenu soumis à l'impôt ordinaire. La pratique admet certes que les pertes soient déduites du bénéfice de liquidation, mais il doit s'agir des pertes résultant de taxations précédentes, qui ne pouvaient pas être prises en compte (arrêt 2A.557/1996 du 4 février 2000, consid. 4b). Il n'en résulte toutefois pas que les taxations précédentes entrées en force puissent être remises en cause lors de l'imposition du bénéfice de liquidation. Quand l'autorité fiscale a procédé à la taxation d'office du contribuable en application de l'art. 130 al. 2 LIFD, les pertes ne peuvent pas être déduites ultérieurement, si leur montant n'a pas pu être arrêté définitivement lors de la taxation d'office.
En l'espèce, il est constant que le recourant n'a pas satisfait à ses obligations en ne déposant pas sa déclaration d'impôt pour les périodes fiscales 1997/1998 et 1999/2000, de sorte qu'il a été taxé d'office sur la base d'un revenu d'exploitation positif. Par la suite, avant son recours au Tribunal fédéral, il n'a jamais contesté la taxation du 8 mars 2000, ni la taxation intermédiaire du 3 mai 2000 concernant la période du 1er janvier au 30 mai 1999 (150 jours) qui confirmait un revenu de 27'300 fr. pour l'impôt cantonal et communal et de 24'600 fr. pour l'impôt fédéral direct sur la base d'un résultat d'activité indépendante de 24'000 fr. En particulier, il n'a jamais déposé de réclamation écrite et motivée répondant aux exigences strictes de l'art. 132 LIFD, notamment celles découlant de l'alinéa 3 de cette disposition. La Commission de recours en a donc déduit à juste titre que la réclamation du 25 octobre 2000 portait uniquement sur le bénéfice de liquidation imposable. Il s'ensuit que les taxations d'office pour les périodes 1997/1998 et 1999/2000 portant sur les exercices 1995 à 1998 sont définitives. Au demeurant, la comptabilité du recourant, reconstituée après coup, paraît d'une force probante pour le moins douteuse.

Dans ces conditions, le recourant ne peut prétendre à la déduction des pertes d'exploitation invoquées.
3.
Le recourant se plaint aussi d'une violation de l'art. 147 LIFD, prescrivant qu'une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (al. 1 lettre a). La révision est toutefois exclue "lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui" (al. 2).

En raison du caractère subsidiaire de la révision, qui ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires (Peter Agner/Beat Jung/ Gotthard Steinmann: op. cit., n. 3 ad art. 147, p. 441), la règle contenue à l'art. 147 al. 2 LIFD doit être appliquée de manière stricte (voir arrêt 2A.294/1998 du 2 novembre 1998, publié in RDAF 1999 p. 138 ss). Or, il est établi qu'à partir de 1997 en tout cas, le recourant n'a pas respecté ses obligations fiscales en ne produisant pas les comptes de son entreprise. Il n'est pas davantage intervenu auprès de l'autorité de taxation pour l'avertir de ses difficultés financières - qui ne constituent de toute façon pas un motif valable pour ne pas remplir une déclaration - ou pour obtenir un arrangement, voire une remise d'impôts. Vu son inactivité et ses négligences à l'égard du fisc jusqu'à ce qu'il soit imposé sur le bénéfice de liquidation de son entreprise, il ne saurait, après coup, demander la révision de la taxation 1997/1998 qui est entrée en force, ni de celle des taxations des 8 mars et 3 mai 2000 pour les 150 premiers jours de l'année 1999. Le présent recours doit dès lors être rejeté en tant qu'il porte sur la révision de ces taxations.
4.
Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable, avec suite de frais à la charge du recourant, qui succombe entièrement (art. 156 al. 1 OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer à des dépens aux parties (art. 159 al. 1 et 2 OJ).
Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, 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 30 octobre 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: