



2C 661/2022

Arrêt du 15 novembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition
Mme et MM. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente,
Donzallaz et Beusch,
Greffier : M. Rastorfer.

Participants à la procédure
A.A._____ et B.A._____,
recourants,

contre

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

Objet
Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct pour la période fiscale 2015,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 19 mai 2022.

Considérant en fait et en droit :

1.

1.1. Par bordereaux de taxation du 17 décembre 2020, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a fixé les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) dus par les époux A._____ pour la période fiscale 2015. A cette occasion, il a procédé à une reprise de 434'852 fr. sur le revenu de l'activité lucrative indépendante de B.A._____, montant qui correspondait au bénéfice réalisé par l'intéressé sur une promotion immobilière effectuée en 2015.

Par courrier daté du 16 janvier 2021, envoyé par pli recommandé le 18 janvier 2021, les époux A._____ ont demandé au Service cantonal qu'il leur fournisse des explications concernant le procès-verbal de taxation 2015, dans les termes suivants : "Je fais référence aux documents cités en titre, datés du 17 décembre 2020, vis-à-vis desquels, je sollicite de votre part des explications plus détaillées, concernant les aspects suivants", à savoir "la détermination du montant de la rubrique 100 du procès-verbal" notamment, en tant qu'il concernait la promotion litigieuse. Le Service cantonal a fourni les informations demandées le 25 janvier 2021, en précisant que le tableau récapitulatif

détaillant le montant en cause avait été transmis au mandataire des intéressés le 11 janvier 2021 déjà, sur demande du même jour de ce dernier.

Par courrier du 25 février 2021, les époux A. _____ ont déclaré contester leur taxation 2015 s'agissant de la reprise du bénéfice de la promotion immobilière réalisée la même année.

1.2. Par décision du 20 juillet 2021, le Service cantonal (recte: la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques du canton du Valais [ci-après: la Commission cantonale]; art. 105 al. 2 LTF) a déclaré la réclamation irrecevable.

1.3. Par décision du 19 mai 2022, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours interjeté par les époux A. _____ contre la décision d'irrecevabilité du 20 juillet 2021 de la Commission cantonale, et a confirmé celle-ci. Il a en substance été retenu que le courrier du 16 janvier 2021 des contribuables ne pouvait pas, au regard de son contenu, être considéré comme une réclamation contre les décisions de taxation du 17 décembre 2020, et que la réclamation du 25 février 2021 n'avait pas été déposée dans le délai légal de 30 jours suivant la notification des décisions précitées, de sorte que celle-ci était tardive. Aucun motif d'empêchement n'avait au surplus été invoqué.

2.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les époux A. _____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et de dépens, de réformer la décision de la Commission de recours du 19 mai 2022 en ce sens que la réclamation qu'ils ont déposée est recevable; subsidiairement, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à la Commission de recours ou au Service cantonal "pour statuer dans le sens des griefs invoqués".

La Commission de recours renonce à déposer des observations et conclut au rejet du recours. La Commission cantonale se détermine et conclut également au rejet du recours. Les contribuables ont répliqué.

3.

L'arrêt attaqué concerne aussi bien l'IFD que l'ICC de l'année fiscale 2015. Comme ces domaines relèvent du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD et art. 73 al. 1 LHID). Au surplus, les autres conditions de recevabilité sont également réunies (cf. art. 42, 46 al. 1 let. b; 86 al. 1 let. d et al. 2, 89 al. 1, 90, 100 al. 1 LTF), si bien qu'il convient d'entrer en matière.

4.

Saisi d'un recours, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (art. 106 al. 2 LTF; cf. ATF 146 I 62 consid. 3). Son raisonnement juridique est conduit sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.3).

1. Impôt fédéral direct

5.

Les recourants ne contestent pas que leur courrier du 25 février 2021 a été transmis au-delà du délai légal de réclamation de 30 jours depuis la notification des décisions de taxation du 17 décembre 2020. Ils affirment toutefois que leur courrier du 16 janvier 2021 - envoyé par recommandé le 18 janvier 2021 et, partant, dans le délai précité - vaudrait réclamation. Sous cet angle, citant l'art. 29 al. 1 Cst., ils font grief à l'autorité précédente d'avoir fait preuve de formalisme excessif en considérant que le courrier du 16 janvier 2021 ne pouvait pas être qualifié de réclamation et en confirmant la décision d'irrecevabilité du 20 juillet 2021 de la Commission cantonale. Ils invoquent également, à tout le moins implicitement, une violation de l'art. 132 al. 1 LIFD.

5.1. Le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. Il est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 142 IV 299 consid. 1.3.2). Selon la jurisprudence, commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. l'autorité qui n'entre

pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir ([ATF 142 II 154](#) consid. 4.1; [135 I 6](#) consid. 2.1). Il peut en résulter une violation de la garantie de l'accès au juge ancrée à l'art. 29a Cst. Cette disposition donne en effet le droit d'accès à une autorité judiciaire exerçant un pouvoir d'examen complet sur les faits et le droit (cf. [ATF 137 I 235](#) consid. 2.5; arrêt [2C_212/2020](#) du 17 août 2020 consid. 3.2). Cette garantie ne s'oppose cependant pas aux conditions de recevabilité habituelles d'un recours ou d'une action ([ATF 143 I 344](#) consid. 8.2; cf. également [ATF 141 I 172](#) consid. 4.4).

Conformément au principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), les déclarations d'une partie doivent être interprétées selon le sens que l'on peut raisonnablement leur prêter et sans s'arrêter aux formulations manifestement inexactes dont peut user le justiciable, en particulier lorsqu'elle n'est pas assistée d'un avocat (cf. [ATF 124 II 265](#) consid. 4; [116 la 56](#) consid. 3b; [113 la 94](#) consid. 2).

5.2. A teneur de l'art. 132 al. 1 LIFD, le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification. Le délai commence à courir le lendemain de la notification (art. 133 al. 1 LIFD).

Conformément à la jurisprudence, il n'est pas nécessaire que la réclamation (sous réserve du cas particulier de la taxation d'office prévu à l'art. 132 al. 3 LIFD) soit motivée; il suffit que le contribuable exprime - à tout le moins implicitement - sa volonté inconditionnelle d'attaquer la décision de taxation (cf. arrêts [2C_393/2015](#) du 26 janvier 2016 consid. 3.1; [2C_554/2013](#) du 30 janvier 2014 consid. 4.1; [2C_80/2012](#) du 16 janvier 2013 consid. 4.3 et la référence citée; cf. HUGO

CASANOVA/CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, n° 18 ad art. 132 LIFD; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [éd.], 4e éd. 2022, n° 18 ad art. 132 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n° 12 et 22 ad art. 132 LIFD et les références citées). Une telle volonté doit toutefois ressortir avec suffisamment de clarté de l'écriture déposée (cf. MICHAEL BEUSCH/BETTINA BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer - dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, in Beusch/Isis [éd.], Steuerrecht 2007: Best of zsis, p. 43). Lorsque l'écriture laisse planer des doutes quant à la volonté réelle de son auteur de contester ou non la taxation, il appartient à l'autorité de taxation d'interpeller l'intéressé, en lui fixant un délai, pour qu'il s'exprime à ce sujet (cf. ZWEIFEL/HUNZIKER, op. cit., n° 19 ad art. 132 LIFD; LOCHER, op. cit., n° 22 ad art. 132 LIFD; BEUSCH/BÄRTSCHI, op. cit., ibid.).

5.3. En l'espèce, il ressort des constatations de la décision attaquée, que les recourants ne contestent pas sous l'angle de l'arbitraire et qui lie par conséquent le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF; cf. *supra* consid. 4), que, dans leur courrier du 16 janvier 2021, ceux-ci se sont limités à solliciter au Service cantonal des "explications plus détaillées" concernant notamment la détermination du montant de la rubrique 100 du procès-verbal de taxation 2015. Rien, dans le contenu du courrier litigieux, ne fait expressément mention d'une quelconque volonté des intéressés de s'opposer aux décisions de taxation du 17 décembre 2020. Ils l'admettent d'ailleurs eux-mêmes (cf. recours, p. 6).

5.4. Les intéressés affirment toutefois que cette volonté était implicite. Celle-ci ressortirait, d'une part, de l'écart "très important" entre le montant de la reprise et leur revenu imposable déclaré, raison pour laquelle ils avaient sollicité du Service cantonal qu'il leur fournisse des explications à cet égard et, d'autre part, du fait que leur courrier du 16 janvier 2021 avait été envoyé audit Service par recommandé.

On ne voit toutefois pas en quoi le Service cantonal aurait dû déduire des éléments précités une volonté inconditionnelle des contribuables de s'opposer à leur taxation, respectivement aurait dû s'interroger sur l'existence d'une telle volonté et interpeller les intéressés à ce sujet. S'agissant du premier motif invoqué, l'écart important entre le montant de la reprise et le revenu déclaré était manifeste dès la réception des décisions de taxation du 17 décembre 2020, si bien que les intéressés pouvaient contester celui-ci à ce stade déjà, sans nécessairement avoir à demander à l'autorité de taxation des explications quant à la détermination du montant litigieux, ce d'autant plus que la réclamation n'avait en l'espèce pas besoin d'être motivée (cf. *supra* consid. 5.2). Dans ces conditions, le fait d'envoyer un courrier demandant des informations complémentaires sur ce point ne saurait être de nature à en déduire de la part de son expéditeur une volonté implicite de déposer une réclamation contre la taxation. Tel est d'ailleurs autant moins le cas que, tel que cela ressort de l'arrêt attaqué (art. 105 al. 1 LTF), le Service cantonal avait déjà transmis au mandataire des recourants, le 11 janvier 2021, un tableau récapitulatif déterminant le résultat de la promotion immobilière tel que mentionné

sous chiffre 100 du procès-verbal de taxation 2015, de sorte que les intéressés étaient déjà, depuis cette date, en mesure de confronter leur propre appréciation à celle du Service cantonal. Dans ce contexte, le fait pour ledit Service de recevoir, cinq jours après son envoi au mandataire des intéressés, une demande de ces derniers sollicitant des explications "plus détaillées" s'agissant du montant litigieux ne pouvait pas être considéré comme traduisant la volonté des intéressés d'attaquer les décisions en cause ou, tout au moins, comme permettant de douter de l'existence d'une telle volonté et de les interpeller pour se déterminer à ce sujet. Il n'y avait au contraire pas lieu de le faire, puisque le sens de la requête était clair.

Quant au fait que le courrier du 16 janvier 2021 ait été envoyé par courrier recommandé, il ne saurait, en l'absence de tout autre élément confirmant l'intention des intéressés de déposer une réclamation, être considéré comme un indicateur implicite de la volonté des recourants de s'opposer à leur taxation. Admettre le contraire aurait au demeurant pour effet de favoriser les contribuables remettant leur réclamation à un office de poste par pli recommandé par rapport à ceux utilisant un pli ordinaire. On ne peut enfin que relever l'incohérence dans l'argumentation des recourants puisque, à retenir que leur courrier du 16 janvier 2021 était une réclamation, on ne voit pas pourquoi ils en auraient déposé une seconde en date du 25 février 2021. Cet élément indique au contraire que la correspondance du 16 janvier 2021 n'était pas destinée à être une réclamation et qu'elle ne peut donc pas être qualifiée, a posteriori, de la sorte.

5.5. En définitive, en confirmant que le courrier du 16 janvier 2021 ne pouvait pas être qualifié de réclamation déposée à l'encontre des décisions de taxation du 17 décembre 2020, avec pour conséquence qu'aucune réclamation n'avait été déposée dans le délai légal prescrit par l'art. 132 al. 1 LIFD (celle du 25 février 2021 étant manifestement tardive; cf. *supra* consid. 5), l'autorité précédente n'a pas fait preuve de formalisme excessif.

Le grief de violation de l'art. 29 al. 1 Cst. et celui, implicite, de l'art. 132 al. 1 LIFD est partant rejeté.

6.

Au surplus, dans la mesure où les recourants ne prétendent pas que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, ils auraient été empêchés de présenter leur réclamation du 25 février 2021 en temps utile et qu'ils auraient déposé celle-ci dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (cf. art. 133 al. 3 LIFD), la confirmation de l'irrecevabilité de ladite réclamation ne viole également pas, sous cet angle, le droit fédéral (art. 106 al. 1 LTF).

II. Impôts cantonal et communal

7.

La teneur de l'art. 132 al. 1 LIFD correspond à celle de l'art. 48 al. 1 LHID ainsi qu'à celle de l'art. 139 al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RS/VS 642.1). Par ailleurs, même si la LHID ne comporte aucune disposition réglant la recevabilité des réclamations par suite d'empêchement, le droit cantonal connaît une norme identique à l'art. 133 al. 3 LIFD (cf. art. 140 al. 3 LF/VS). Partant, les considérations développées ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent *mutatis mutandis* à l'impôt cantonal et communal.

III. Issue du litige, frais et dépens

8.

Compte tenu de ce qui précède, le recours, manifestement mal fondé, est rejeté en ce qui concerne l'IFD et l'ICC 2015, en application de la procédure simplifiée de l'art. 109 LTF. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2015.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal de la période fiscale 2015.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux recourants, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Lausanne, le 15 novembre 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : H. Rastorfer