



9C 304/2023

Arrêt du 21 février 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. _____ SA,
représentée par Me Dominique Morand, avocat,
recourante,

contre

Département des finances et de l'énergie, avenue de la Gare 35, 1950 Sion,
intimé.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton du Valais et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2016 à 2019,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 19 janvier 2023.

Faits :

A.

A.a. Après avoir procédé à un contrôle des comptes de A. _____ SA (ci-après: la contribuable), le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: l'Administration fiscale) a annoncé à la contribuable l'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale relative aux exercices 2016 à 2019, par courrier du 17 août 2021. Le 30 août 2021, la fiduciaire B. _____ SA (ci-après: la fiduciaire) a indiqué avoir reçu copie du courrier du 17 août 2021 de la part de sa cliente et s'est en substance opposée à cette procédure.

Par décision du 14 octobre 2021 adressée par pli recommandé à la contribuable, l'Administration fiscale a fixé les amendes pour soustraction tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) que pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) des années 2016 à 2019. L'envoi n'a pas été réclamé par A. _____ SA.

Par courriel du 23 novembre 2021, la fiduciaire a indiqué à l'Administration fiscale que sa mandante avait appris qu'une amende fiscale lui aurait été notifiée, mais qu'aucun pli recommandé n'avait été délivré ou retiré par la contribuable, en précisant que "le bureau où aurait dû être délivré le recommandé était fermé du 15 octobre au 24 octobre suite à l'absence à l'étranger de son

responsable. Ce recommandé a dû donc vous [être] retourné[...] non retiré, d'où notre totale surprise". La fiduciaire faisait "opposition totale à [la] notification non reçue" et demandait la "réintroduction du délai légal de 30 jours [...] pour répondre à [la] notification".

A.b. Après avoir accordé un délai à la contribuable pour présenter un motif de restitution de délai, le Chef du Département des finances et de l'énergie du canton du Valais a déclaré la réclamation irrecevable, par décision sur réclamation du 24 janvier 2022.

B.

Statuant par décision du 19 janvier 2023, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours; aujourd'hui Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal du canton du Valais) a rejeté le recours de la contribuable.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ SA conclut à la réforme de la décision du 19 janvier 2023 et à ce qu'il soit "confirm[é], tant pour [l'IFD que pour les ICC], la recevabilité de réclamation contre le prononcé d'amende". Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à la Commission de recours ou à l'Administration fiscale "pour confirmer la recevabilité de la réclamation et la traiter au fond".

Considérant en droit :

1.

1.1. La décision attaquée a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans une seule décision de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Il y a donc lieu d'entrer en matière, les autres conditions de recevabilité étant remplies.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (cf. art. 106 al. 2 LTF; ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal fédéral statue 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 (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

3.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Commission de recours a confirmé le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité du 24 janvier 2022. Compte tenu des conclusions et motifs du recours, il s'agit d'examiner si la notification directe à la contribuable de la décision du 14 octobre 2021 - et non à la fiduciaire - était conforme au droit et, le cas échéant, si la recourante peut se prévaloir d'un motif de restitution de délai pour former réclamation.

4.

L'instance précédente a en premier lieu constaté que la décision relative à la soustraction fiscale du 14 octobre 2021 avait été valablement notifiée à la contribuable, puisque celle-ci n'avait pas conféré de pouvoirs de représentation à la fiduciaire. En effet et d'un point de vue formel, la procuration qu'avait donnée la recourante à la fiduciaire avait été signée postérieurement à l'écriture du 30 août 2021 et à la décision administrative du 14 octobre 2021. Il ne résultait pas davantage des circonstances "une volonté claire" de la contribuable de conférer à un tiers des pouvoirs de représentation. A cet égard, le fait que la fiduciaire avait donné des renseignements à l'Administration fiscale ne signifiait pas encore qu'elle l'avait désignée comme sa représentante. Les premiers juges ont également constaté que la réclamation avait été déposée en dehors du délai légal de trente jours pendant lequel un intéressé devait agir et considéré qu'il n'existait aucun motif justifiant d'octroyer une restitution de délai: l'administrateur et l'actionnaire de la recourante s'étaient absentés de Suisse pour partir en villégiature dans sa propriété en France. Partant, il aurait eu "tout le loisir" de prendre les dispositions nécessaires pour, par exemple, charger un tiers de relever son courrier et faire suivre sa correspondance, puisqu'une procédure était pendante. Dans ce contexte, était déterminant le fait que l'Administration fiscale avait, par courrier du 17 août 2021, informé la recourante qu'elle pouvait faire valoir ses observations d'ici au 17 septembre 2021 et qu'une fois que l'instruction serait terminée, elle rendrait une décision sujette à recours. En outre, l'Administration fiscale n'avait pas adopté un comportement contraire à la bonne foi en n'ayant pas procédé à un nouvel envoi par pli simple, à réception en retour du pli recommandé non-retiré, puisque celui-ci était réputé valablement notifié. En définitive, c'était à bon droit que l'intimé avait déclaré la réclamation irrecevable.

5.

5.1. Sous l'angle de la représentation par la fiduciaire, la recourante reproche à la juridiction cantonale d'avoir nié à tort l'existence d'un mandat de représentation. En effet, la fiduciaire s'était adressée à l'Administration fiscale dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal et elle s'était "affichée comme la représentante de la recourante". Dans ce contexte, l'Administration fiscale avait "trait[é] les éléments transmis par le représentant" de sorte qu'elle ne pouvait pas nier "la capacité de la fiduciaire à représenter la recourante". Il s'ensuivait une absence de notification valable de la décision du 14 octobre 2021 directement à la recourante; c'était uniquement à partir du moment où la fiduciaire avait eu connaissance de la décision, soit le 23 novembre 2021, que le délai pour former réclamation avait commencé à courir. Pour la recourante, l'Administration fiscale avait en outre fait preuve d'un comportement contraire à la bonne foi, puisque celle-ci aurait dû "adopter un comportement permettant de favoriser la notification de cette décision à la [r]ecourante" par l'envoi d'un pli simple ou la "faire suivre à la fiduciaire qui avait formulé des observations".

5.2.

5.2.1. Aux termes de l'art. 117 al. 1 LIFD, le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la présente loi, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire. L'al. 2 de cette disposition prévoit notamment que l'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite.

Selon la jurisprudence, le contribuable est présumé n'avoir octroyé aucun pouvoir de représentation en matière d'impôt fédéral direct. Cette présomption est renversée lorsqu'il existe une procuration écrite (cf. art. 33 CO) ou encore lorsque les autorités peuvent, de bonne foi, déduire des circonstances une volonté claire et sans ambiguïté du contribuable de se faire représenter. Certes, il ne peut être déduit de la LIFD une exigence de forme, mais en raison du secret fiscal (cf. art. 110 LIFD), il doit résulter des circonstances une volonté claire et univoque du contribuable de désigner un représentant. Il doit en tous les cas exister un rapport de représentation au sens des art. 32 ss CO entre le contribuable et son représentant. Un des cas typiques dans lesquels une telle procuration est réputée avoir été valablement conférée est celle dans lequel le contribuable désigne textuellement un représentant sur sa déclaration d'impôt (arrêts [9C_711/2022](#) du 17 novembre 2023 consid. 3.7.1 et les références, destiné à la publication; [2C_872/2018](#) du 18 décembre 2018 consid. 2.2 et les références; cf. [ATF 145 II 201](#) consid. 5.1). La communication des pouvoirs peut aussi résulter d'actes concluants du représenté, tels qu'ils peuvent être compris par le tiers selon le principe de la confiance (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 21 mai 1986 in Archives 60 p. 424 consid. 2a; arrêt du Tribunal fédéral du 1er octobre 1965 in Archives 34 p. 297 consid. 4b). Le Tribunal fédéral a toutefois jugé qu'un contribuable qui laissait uniquement à une société fiduciaire le soin de donner des renseignements à

l'autorité fiscale ne signifiait pas nécessairement l'avoir désignée comme son représentant (arrêt 2A.451/1996 du 21 mai 1997 consid. 2b, in RDAF 1999 II 440; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil III, 2015, n° 17 ad art. 117 LIFD).

Dans le cas où l'existence d'un pouvoir de représentation est incertain, l'administration peut (cf. art. 117 al. 2 LIFD) exiger la production d'une procuration; elle n'y est toutefois pas contrainte (arrêt 2C_872/2018 du 18 décembre 2018 consid. 2.2.5 et les références). S'il n'est pas possible d'établir que le représentant a été valablement mandaté, le fardeau de la preuve incombe à la partie qui entend en tirer une conséquence juridique (arrêt 9C_711/2022 du 17 novembre 2023 consid. 3.7.1 et les références, destiné à la publication; arrêt 2C_872/2018 du 18 décembre 2018 consid. 2.2 et les références).

Dans une affaire dans laquelle un contribuable n'avait pas fourni de procuration en faveur de sa fiduciaire, le Tribunal fédéral a néanmoins considéré qu'un pouvoir de représentation pouvait être établi sur la base d'actes concluants. En l'occurrence, la fiduciaire avait échangé toute la correspondance avec l'administration fiscale, avait sollicité à plusieurs reprises des prolongations de délai pour déposer les déclarations d'impôt, avait remis ces dernières pour le compte de sa mandante et avait fourni par la suite divers renseignements. En outre, l'administration fiscale avait procédé au contrôle des comptes dans les locaux de la fiduciaire et les décisions de taxation lui avaient été notifiées (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 1er octobre 1965 in Archives 34 p. 297 consid. 5).

5.2.2. Lorsque le contribuable a désigné formellement un représentant ou qu'il peut être déduit des circonstances que tel est le cas (supra consid. 5.2.1), c'est à l'adresse de ce dernier que l'autorité doit notifier ses décisions. S'il ne le fait pas, la notification est irrégulière et aucun désavantage en découlant ne peut être mis à la charge du contribuable (ATF 113 Ib 296 consid. 2b; arrêt 9C_711/2022 du 17 novembre 2023 consid. 3.7.1). A défaut d'une représentation contractuelle au sens de l'art. 117 al. 1 LIFD, les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable (cf. art. 116 al. 1 LIFD).

Selon la jurisprudence, le fardeau de la preuve de la notification d'un acte et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité qui veut se prémunir contre le risque d'échec de la preuve de la notification doit communiquer ses décisions sous pli recommandé (ATF 129 I 8 consid. 2.2). Lorsque le destinataire d'un envoi recommandé n'est pas atteint et qu'un avis de retrait est déposé dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, cet envoi est considéré comme notifié au moment où il est retiré. Si le retrait n'a pas lieu dans le délai de garde de sept jours, il est réputé notifié le dernier jour de ce délai (ATF 134 V 49 consid. 4; 130 III 396 consid. 1.2.3). Cette fiction de notification n'est cependant applicable que lorsque la communication d'un acte officiel doit être attendue avec une certaine vraisemblance, ce qui est le cas lorsque l'intéressé est partie à une procédure pendante (ATF 139 IV 228 consid. 1.1). En outre, il n'existe aucune obligation de la part de l'autorité de notifier à nouveau par pli simple le contenu d'un pli recommandé, qui n'aurait par hypothèse pas été retiré (cf. arrêts 1C_552/2018 du 24 octobre 2018 consid. 3.2 et la référence; 2A.339/2006 du 31 juillet 2006 consid. 4.2 et les références).

5.3. En premier lieu, lorsque la recourante se prévaut du fait que l'"expertise" menée par l'Administration fiscale dans le cadre de la procédure de soustraction aurait été effectuée dans les locaux de la fiduciaire, ce qui tendrait à démontrer que celle-ci "a accompagné la [r]recourante durant toute la procédure de contrôle", celle-ci invoque un fait qui n'a pas été constaté par la Commission de recours. Elle ne présente cependant pas de grief quant au caractère manifestement inexact ou incomplet des faits établis par la juridiction cantonale de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de celles-ci (supra consid. 2.2). Le fait en cause n'a pas à être pris en considération. Ensuite, c'est sans arbitraire ou en violation du droit fédéral que les premiers juges ont considéré qu'il n'existait aucune circonstance propre à établir que la recourante avait manifesté une volonté univoque et reconnaissable de confier des pouvoirs de représentation à la fiduciaire, en l'absence de procuration écrite. En effet, il n'apparaît pas que cette fiduciaire soit, à titre d'exemple, intervenue à plusieurs reprises auprès de l'Administration fiscale par l'envoi de courriers ou de demandes de prolongation de délai, ou encore qu'elle aurait déposé des déclarations d'impôt pour le compte de la recourante (cf. consid. 5.2.1 supra). De plus, on constate (art. 105 al. 2 LTF) que le courrier du 30 août 2021 auquel se réfère à plusieurs reprises la recourante ne mentionne nullement que la fiduciaire agirait pour le compte de la recourante. Le fait d'avoir indiqué que sa "cliente [lui] a transmis copie" du courrier de l'Administration fiscale du 17 août 2021 ou encore qu'elle a présenté certains arguments en lien avec la procédure pendante ne suffit pas encore, ainsi que l'a considéré la cour cantonale, pour conclure qu'il existerait une désignation claire et univoque d'un représentant au sens de l'art. 117

LIFD. Quoi qu'en dise la recourante, on ne saurait pas déduire du seul fait que l'Administration fiscale a pris en considération le courrier de la fiduciaire du 30 août 2021, dans sa décision du 14 octobre 2021, que l'administration avait admis une représentation fondée sur des actes concluants suffisants. Il s'ensuit que la notification de la décision administrative litigieuse pouvait être directement effectuée auprès de la recourante (cf. art. 116 LIFD; supra consid. 5.2.2).

En outre, la recourante se méprend lorsqu'elle prétend que, conformément au principe de la bonne foi, l'Administration fiscale aurait dû, dans le délai de réclamation qui n'était pas encore échu, essayer de lui notifier à nouveau la décision litigieuse par pli simple. En effet, il n'existe aucune obligation pour l'autorité de procéder de la sorte (cf. consid. 5.2.2 supra).

6.

6.1. Sans remettre en cause le caractère tardif de sa réclamation, la recourante reproche à la Commission de recours de ne pas lui avoir accordé une restitution de délai sur la base de l'art. 133 al. 3 LIFD et d'avoir violé le principe de proportionnalité et celui de l'interdiction du formalisme excessif. La contribuable fait valoir que son administrateur était à l'étranger et que même si une procédure était en cours, elle "ne pouvait absolument pas s'attendre à ce que la décision tombe absolument durant sa courte absence". La recourante se réfère à cet égard à des "circonstances particulièrement malheureuses, sans qu'une faute quelconque puisse [lui] être imputée".

6.2.

6.2.1. En matière d'IFD, 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 (art. 132 al. 1 LIFD). Aux termes de l'art. 133 al. 3 LIFD, passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement.

Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et doit être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé. L'absence temporaire du domicile peut constituer un tel empêchement à la condition que le recourant ait agi avec diligence pour que les actes de procédure nécessaires soient accomplis en temps utiles, au besoin par un tiers (arrêt 2C_1044/2017 du 20 décembre 2017 consid. 5.1 et les références).

6.2.2. Selon la jurisprudence, il y a formalisme excessif, constitutif d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst., lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi et complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux. En tant que l'interdiction du formalisme excessif sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, elle poursuit le même but que le principe de la bonne foi (**ATF 149 IV 9** consid. 7.2 et les références).

Toutefois, l'application stricte des règles sur les délais de recours ne relève pas d'un formalisme excessif, mais se justifie dans l'intérêt d'un bon fonctionnement de la justice et de la sécurité du droit, ainsi que pour des motifs d'égalité de traitement (cf. **ATF 149 IV 97** consid. 2.1; **104 Ia 4** consid. 3).

6.3. En l'espèce et selon les constatations cantonales, l'administrateur de la recourante savait par avance qu'il allait partir en vacances en France. Il a cependant omis de charger un tiers ou un mandataire professionnel de s'occuper de son courrier. Une telle négligence, qui ne constitue pas un cas d'impossibilité objective ou subjective due à des circonstances personnelles excusables au sens de la jurisprudence, est imputable à la recourante et empêche par conséquent la restitution du délai pour déposer une réclamation. Partant, c'est en conformité au droit fédéral que la juridiction cantonale a refusé d'octroyer à la recourante une telle restitution de délai au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD. De plus et en ayant appliqué strictement les règles sur les délais pour déposer une réclamation, la juridiction cantonale n'a pas fait preuve de formalisme excessif (supra consid. 6.2.2), pas plus qu'elle aurait "violé de manière crasse" le principe de la proportionnalité.

7.

7.1. La LHID ne contient pas de règles régissant la représentation ni *a fortiori* la preuve de celle-ci, de sorte que les cantons disposent en cette matière d'une autonomie législative; le Tribunal fédéral voit donc son pouvoir d'examen limité dans ce contexte: il ne revoit pas librement le droit cantonal, mais seulement sous l'angle de l'arbitraire ou de la violation des règles fondamentales de procédure, dans la limite des griefs soulevés et motivés d'une manière conforme à l'art. 106 al. 2 LTF par la partie recourante (cf. **ATF 134 II 207** consid. 2; arrêt 2C_55/2014 du 6 juin 2014 consid. 4.3).

Cela étant, et dans la mesure où l'art. 126 al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; rs/VS 642.1) a une teneur identique à l'art. 117 al. 1 LIFD, on peut renvoyer aux considérants qui ont été développés en matière d'IFD s'agissant de la représentation contractuelle (supra consid. 5.3). Il s'ensuit que la cour cantonale n'a pas arbitrairement appliqué l'art. 126 al. 1 LF/VS.

7.2. De même, bien que 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; arrêt 2C_661/2022 du 15 novembre 2022 consid. 7). Partant, les considérations développées ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent *mutatis mutandis* à l'impôt cantonal et communal (supra consid. 6.3) et la Commission de recours n'a dès lors pas davantage fait une application arbitraire de la norme topique de droit cantonal.

8.

Compte tenu de ce qui précède, le recours est entièrement mal fondé, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôts cantonaux et communaux.

9.

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du Valais, Cour de droit fiscal, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 21 février 2024

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

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser