



9C_674/2022

Arrêt du 12 avril 2023

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

Association A. _____,
représentée par BEAU HLB (Genève) SA,
recourante,

contre

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

Objet

Impôts cantonaux et communaux pour les périodes fiscales 2015 à 2018,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 24 mars 2022.

Faits :

A.

A.a. L'Association A. _____ (ci-après: la contribuable ou l'association) a son siège à B. _____ (canton de Genève). Elle est propriétaire d'un immeuble au lieu-dit C. _____, situé sur la commune de D. _____ (canton du Valais). Elle a pour but de proposer à l'enseigne "Colonie de C. _____" des séjours de vacances aux enfants (...) et d'exploiter, sans but lucratif, à l'enseigne " (...) Hôtel de E. _____", le bâtiment de l'hôtel de E. _____ dont elle est propriétaire à C. _____.

A.b. Le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service des contributions valaisan) a procédé auprès de la contribuable à la taxation d'un impôt sur le capital et d'un impôt foncier, pour les années fiscales 2015 (décision du 20 juillet 2017), 2016 (décision du 28 septembre 2017), 2017 (décision du 27 septembre 2018) et 2018 (décision du 19 décembre 2019).

A.c. En réponse à une demande d'exonération déposée le 31 octobre 2018 par l'association, le Service des contributions valaisan l'a informée par courrier du 7 janvier 2018 [recte: 2019], qu'il appartenait à l'Administration fiscale genevoise du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale

genevoise), soit au canton du siège, d'examiner si elle remplissait les conditions d'exonération et de rendre une décision de principe à cet égard. Il ajoutait ce qui suit: "[l]a colonie organise six camps par année, d'une durée totale de 10 semaines [...] Durant le reste de l'année, l'hôtel de E. _____ est exploité sur des bases commerciales et ne sert ainsi qu'indirectement les buts d'utilité publique de l'association. Elle restera donc cas échéant partiellement soumise à l'impôt sur le capital et à l'impôt foncier en Valais, conformément à l'art. 79 al. 2 LF. L'assiette fiscale pour l'impôt sur le capital et l'impôt foncier pourrait correspond[re] aux 75 % des valeurs fiscales".

Par décision du 14 janvier 2020, l'Administration fiscale genevoise a accordé à la contribuable une exonération notamment des impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le capital (ci-après: ICC), ainsi que pour l'impôt fédéral direct sur le bénéfice (ci-après: IFD), pour une durée de cinq ans précédant et suivant l'année 2019, sous réserve d'une modification des statuts dans le délai imparti.

A.d. Le 4 septembre 2020, le Service des contributions valaisan a rejeté la demande du 9 mars 2020 de la contribuable, tendant à ce que ses décisions de taxation des années 2015 à 2018 soient révisées en raison de la décision d'exonération. Par décision sur réclamation du 8 mars 2021, la Commission d'impôt des personnes morales a rejeté la demande de révision.

B.

La Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais a, par décision du 24 mars 2022, rejeté le recours de la contribuable contre la décision sur réclamation du 8 mars 2021.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'association demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt cantonal et, en substance, de "dire et constater" que les décisions de taxation des années fiscales 2015 à 2018 doivent être révisées à l'aune de la décision d'exonération fiscale rendue par l'Administration fiscale genevoise le 14 janvier 2020. Elle conclut également au renvoi de la cause à l'instance cantonale, afin qu'elle ordonne au Service des contributions valaisan et à la Commune de D. _____ de rendre de nouvelles décisions de taxation en tenant compte de la décision d'exonération.

Après que le Service des contributions valaisan et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours, la contribuable s'est encore déterminée.

Considérant en droit :

1.

Le recours en matière de droit public, déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF) par l'intéressée qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), à l'encontre d'un arrêt final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d LTF) est recevable (cf. également art. 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]).

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il examine librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.4; arrêt 2C_804/2021 du 14 octobre 2022 consid. 2.1, non publié in ATF 148 II 504).

3.

Le litige porte sur le point de savoir si les décisions de taxation de la recourante, rendues par le Service des contributions valaisan pour les périodes fiscales 2015 à 2018, peuvent être remises en cause par le biais de la révision à la suite de la décision d'exonération en matière notamment d'ICC rendue le 14 janvier 2020 par l'Administration fiscale genevoise.

4.

La juridiction cantonale a considéré que, s'agissant des décisions de taxation des périodes fiscales 2015 à 2017, la décision d'exonération de l'Administration fiscale genevoise constituait un fait postérieur à ces décisions, de sorte qu'elle ne constituait pas un motif de révision. De plus, ce fait

nouveau n'était pas "latent", puisque la recourante n'avait pas fait valoir de demande d'exonération lors de ces périodes fiscales. Pour l'année 2018, la recourante aurait pu élever réclamation contre la décision de taxation le dernier jour du délai, soit le 20 janvier 2020, en invoquant l'exonération fiscale accordée, et cela quand bien même ce jour correspondait à la date de réception de la décision de l'Administration fiscale genevoise. En ne l'ayant pas fait, elle avait manqué de diligence de sorte que la révision était exclue.

5.

La recourante reproche en premier lieu à la juridiction cantonale d'avoir omis de constater de manière arbitraire "trois faits importants", à savoir qu'elle a bénéficié d'une exonération fiscale "pour l'exercice d'une activité publique", qu'elle avait modifié ses statuts le 23 juin 2020 et que le but social se fondait sur l'art. 2 de ses statuts. A cet égard, il y a notamment arbitraire dans l'établissement des faits lorsque le juge omet, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée (ATF 143 IV 500 consid. 1.1; 140 III 264 consid. 2.3 et les références). Or les faits prétendument omis par la cour cantonale ne seraient pas à même de modifier la décision entreprise s'ils étaient pris en considération, puisqu'ils sont sans influence sur l'issue du litige comme il ressort de ce qui suit. Le grief est dès lors mal fondé.

6.

La recourante reproche ensuite aux premiers juges une violation de l'art. 51 LHID et de l'art. 154 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF; rs/VS 642.1). Elle fait valoir en substance que son exonération fiscale existait "de manière non apparente, et donc de façon latente [...] et pouvait à tout moment se manifester", de sorte que la décision d'exonération du 14 janvier 2020 consistait en un fait nouveau pour les années fiscales 2015 à 2018. En outre, s'agissant plus particulièrement de la période fiscale 2018, la recourante fait valoir qu'il serait "excessivement sévère" de lui reprocher de n'avoir pas, immédiatement dès la notification de la décision d'exonération fiscale le 20 janvier 2020, formé réclamation contre la taxation de l'impôt cantonal 2018 dont le délai arrivait à échéance le même jour.

7.

7.1. Selon l'art. 51 al. 1 LHID, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière une règle essentielle de procédure et lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

L'art. 51 al. 2 LHID prévoit que la révision est exclue lorsque le requérant invoque 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.

L'art. 154 LF n'a pas de portée propre par rapport à l'art. 51 LHID (cf. arrêt 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 6.2), dont la teneur est identique à celle de l'art. 147 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Lorsque, comme en l'espèce, la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit harmonisé il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'impôt fédéral direct (arrêt 2C_290/2015 du 24 avril 2015 consid. 5.1 et les références).

Conformément à la jurisprudence rendue sur l'art. 147 al. 1 LIFD, est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt 2C_245/2019 cité consid. 5.2 et les références). En outre, le fait doit être important, en ce sens que son existence est de nature à influencer la décision dans un sens favorable au demandeur (arrêt 2C_93/2021 du 9 novembre 2021 consid. 7 et les références).

7.2. Selon l'art. 23 al. 1 let. f LHID, sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts (sur les conditions d'une exonération fiscale au sens de cette disposition, qui sont les mêmes pour les impôts cantonaux et communaux que pour l'impôt fédéral

direct, cf. [ATF 147 II 287](#) consid. 5; arrêt 2C_1050/2019 du 22 juillet 2020 consid. 7 non publié in [ATF 146 II 359](#)). Selon la jurisprudence, l'exonération fiscale au sens de l'art. 23 al. 1 let. f LHID peut être octroyée avant le début de la procédure de taxation par une décision préjudicielle ou décidée dans le cadre de la procédure et de la décision de taxation ([ATF 128 II 56](#) consid. 5b). La demande d'exonération peut être présentée en tout temps, aussi longtemps qu'une décision de taxation n'a pas été rendue et n'est pas entrée en force (MARCO GRETER/ALEXANDER GRETER, in *Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 4e éd., 2022, n° 2b ad art. 23 StHG).

7.3. Les personnes morales sont assujetties à l'impôt dans un canton à raison d'un rattachement personnel lorsqu'elles y ont leur siège ou leur administration effective (cf. art. 20 al. 1 LHID) et sont aussi assujetties dans un autre canton si elles y remplissent un critère de rattachement économique à l'impôt, ce qui est notamment le cas si elles y sont propriétaires d'un immeuble (cf. art. 21 al. 1 let. c LHID). Dans une telle situation intercantonale, la procédure de taxation ne se déroule pas seulement dans le canton du siège, mais aussi dans l'autre canton (cf. art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux [RS 642.141]). Dans chaque canton, la procédure de taxation se déroule en application des dispositions cantonales calquées sur les art. 39 ss LHID (cf. art. 2 al. 4 de l'ordonnance précitée). L'autre canton est donc (aussi) habilité à contrôler la déclaration d'impôt et à procéder aux investigations nécessaires (cf. art. 46 al. 1 LHID). L'art. 39 al. 2 LHID prévoit certes que le canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton, ce qui lui confère un rôle de canton "leader" et de coordinateur. L'art. 39 al. 2 LHID se limite toutefois à prévoir que le canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton. Sa propre taxation n'a donc pas pour effet de contraindre l'autre canton à se rallier à sa position. Chaque canton reste ainsi habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder ensuite à sa propre taxation et à sa propre répartition (arrêt 2C_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 4.1 et les références).

Il est incontesté que la recourante remplissait en l'occurrence un critère de rattachement économique à l'impôt dans le canton du Valais. En conséquence, le Service des contributions valaisan était habilité à procéder à sa propre procédure de taxation, sans être lié en principe par l'appréciation (future) de l'autorité fiscale du canton du siège quant au point de savoir si la recourante pouvait bénéficier d'une exonération au sens de l'art. 23 LHID. Partant, il apparaît douteux que la décision d'exonération rendue par l'Administration fiscale genevoise le 14 janvier 2020 constitue un fait nouveau au sens de l'art. 51 al. 1 LHID pour la taxation dans le canton du Valais. Cette question peut cependant demeurer indécise, comme il ressort de ce qui suit.

7.4.

7.4.1. Au regard des règles sur l'exonération rappelées ci-avant (consid. 7.2 supra), on constate que la recourante n'a pas fait valoir de motif d'exonération au cours de la procédure de taxation pour les années fiscales 2015 à 2017. Elle ne s'est pas non plus adressée au préalable au Service des contributions valaisan afin d'obtenir une décision relative à son exonération. Selon les constatations de la juridiction cantonale, que la recourante ne conteste pas, les démarches qu'elle a entreprises en ce sens sont postérieures à l'entrée en force des décisions de taxation. En conséquence, pour ces périodes fiscales, il appartenait à la recourante, conformément à la diligence qu'on pouvait exiger de sa part, de faire valoir une telle exonération dans le cadre de la procédure ordinaire (art. 51 al. 2 LHID). Comme l'a retenu à juste titre la juridiction cantonale, elle ne peut donc se prévaloir avec succès des règles sur la révision, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus avant son argumentation quant à l'existence "latente" de l'exonération dès 2015 déjà.

7.4.2. S'agissant de la période fiscale 2018, le Service des contributions valaisan a indiqué à la recourante, dans son courrier du 7 janvier 2019, qu'il appartenait à l'Administration fiscale genevoise "d'examiner si [elle] remplissait les conditions autorisant son exonération", tout en précisant que l'association "restera [...] cas échéant partiellement soumise à l'impôt sur le capital et à l'impôt foncier en Valais conformément à l'art. 79 al. 2 LF", qui traite des exonérations fiscales en droit cantonal valaisan. L'intimé a ainsi exprimé une volonté claire de ne pas accorder d'exonération (totale) à la recourante, nonobstant une éventuelle décision future de la part de l'Administration fiscale genevoise allant dans ce sens. Par conséquent, le Service des contributions valaisan n'a pas éveillé chez la recourante une attente ou une espérance légitime (sur cette condition en lien avec l'art. 5 al. 3 Cst., cf. arrêt 2D_50/2019 du 17 janvier 2020 consid. 4.1 et les références), ni ne lui a donné une assurance, qui devraient être protégées par le principe de la bonne foi (sur ce principe et ses conditions, cf. [ATF](#)

143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2), en ce sens qu'il allait dans tous les cas se conformer à une décision accordant une exonération rendue par l'administration fiscale genevoise. En effet, il a expressément fait une réserve sur ce point en indiquant que la recourante "restera [...] partiellement soumise à l'impôt en Valais", ce qui ne permet en principe pas de se prévaloir du principe de la bonne foi (cf. arrêt 2C_217/2010 du 16 août 2010 consid. 4.2.2).

Par conséquent, au vu du courrier du 7 janvier 2019, il appartenait à la recourante de contester la décision de taxation 2018 (qui ne lui accordait aucune exonération) notifiée le 19 décembre 2019 par la voie de la réclamation, et ce indépendamment d'une future décision d'exonération de l'Administration fiscale genevoise. En ne l'ayant pas fait, elle a manqué de diligence et la révision est également exclue pour cette période fiscale (art. 51 al. 2 LHID).

8.

Mal fondé, le recours doit être rejeté.

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.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

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

Lucerne, le 12 avril 2023

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

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser