

# VS\_GERICHTE F1 24 78 vom 25. April 2024

VS Kantonsgericht, 2024-04-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F1\\_24\\_78](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_78)

FR: VS\_GERICHTE F1 24 78 du 25 avril 2024

IT: VS\_GERICHTE F1 24 78 del 25 aprile 2024

## Regeste

F1 24 78 (CCR 2023/44) ARRÊT DU 25 AVRIL 2024 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Christian Salamin, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, recourants contre COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES, autorité attaquée (Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, périodes 2011 à 2016) recours contre la décision du 9 mai 2023

## Erwägungen

### E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 8 juin 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

### E. 1.2

Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

### E. 1.3

Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite.  
II. Impôt fédéral direct

### E. 2

Dans un premier grief, les recourants font valoir que les conditions d'un rappel d'impôt concernant les loyers de l'immeuble sis à A \_\_\_\_\_ ne sont pas réunies.

### E. 2.1

Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Selon l'art. 151 al. 2 LIFD, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout

rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante.

## **E. 2.2**

Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale ; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel (ATF 144 II 359

- 8 - consid. 4.5.1). Un motif de rappel d'impôt peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 p. 3 ss, p. 11). Afin de savoir si des moyens de preuve ou des faits sont nouveaux ou existaient déjà au moment de la taxation, il convient de s'en tenir à l'état des pièces du dossier au moment de la taxation ; à cet égard, seuls les documents qui peuvent être vus directement par les fonctionnaires de taxation sont considérés comme faisant partie de l'état du dossier (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 4.3 ; OBERSON, Le contentieux fiscal, in : OREF (édit.), Les procédures en droit fiscal, 4ème éd. 2021, p. 725 ss, p. 802). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 précité consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, op.cit., p. 11). En vertu de la maxime inquisitoire, l'autorité doit en revanche procéder à des investigations lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Il faut en particulier considérer que les faits et les moyens de preuve étaient connus lorsque l'autorité de taxation pouvait éclaircir l'état de fait sur la base d'indices concrets au cours de la procédure de taxation. Le rappel d'impôt ne peut servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale au cours de cette procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1018/2015 et 2C\_1019/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références ; OBERSON, op. cit., p. 802). Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut. Cette rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 précité consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, op. cit., p. 11).

- 9 -

## **E. 2.3**

En l'espèce, il ressort du rapport d'expertise du 1er juin 2021 que, s'agissant de l'immeuble sis à A \_\_\_\_\_, les loyers déclarés par les recourants s'entendaient après déduction des

frais immobiliers effectifs. Dans la mesure où les contribuables ont également procédé à une déduction à titre forfaitaire – hormis dans la déclaration d'impôt 2016, qui mentionne une nouvelle déduction des frais effectifs –, les taxations étaient manifestement insuffisantes. A juste titre, les recourants ne contestent pas que cette erreur n'était pas décelable au moyen des décomptes relatifs à l'immeuble en question. En effet, ces pièces ne font que mentionner les montants des loyers perçus ainsi qu'une déduction forfaitaire, de sorte qu'aucun élément ne permettait objectivement de s'apercevoir que les loyers indiqués ne correspondaient pas aux locations brutes. Les recourants sont toutefois d'avis que les décomptes relatifs aux immeubles E \_\_\_\_\_ permettaient de déceler l'erreur litigieuse. Dans la mesure où la déduction des frais opérée à double ressortait expressément de ces derniers, l'autorité aurait dû, selon eux, suspecter une erreur identique s'agissant de l'immeuble sis à A \_\_\_\_\_. Cet argument ne résiste pas à l'examen. En effet, c'est précisément parce que les décomptes relatifs à l'immeuble de A \_\_\_\_\_ ne contenaient pas le même calcul que ceux relatifs aux immeubles G \_\_\_\_\_ que l'autorité de taxation, si elle avait décelé l'erreur relative à ces derniers, aurait pu partir de l'idée que les loyers de l'immeuble de A \_\_\_\_\_ avaient, quant à eux, été déclarés correctement. L'on ne voit pas pour quel motif elle aurait nécessairement dû soupçonner une erreur identique alors que les décomptes se présentaient différemment. Les recourants font également valoir que l'autorité de taxation avait fait preuve d'un manque de diligence généralisé s'agissant du contrôle de la déduction des frais immobiliers. A cet égard, il est exact que la déduction des frais opérée à double ressortait clairement des décomptes relatifs aux immeubles de C \_\_\_\_\_, dans la mesure où ces derniers indiquaient à la fois une déduction des frais immobiliers effectifs et une déduction à titre forfaitaire. L'autorité intimée ne conteste pas avoir manqué de diligence sur ce point. Elle a d'ailleurs renoncé au rappel d'impôt s'agissant de ces immeubles. Toutefois, l'inexactitude ressortant des décomptes des immeubles E \_\_\_\_\_ ne suffit pas à admettre que l'erreur pouvait également être décelée d'emblée s'agissant de l'immeuble de A \_\_\_\_\_. En effet, seul un examen de pièces complémentaires, ne figurant pas dans les déclarations d'impôt remises par les contribuables, aurait permis de constater que les loyers déclarés pour cet immeuble ne correspondaient pas aux locations brutes. Les recourants ne peuvent donc être suivis lorsqu'ils prétendent que les éléments permettant de justifier le rappel d'impôt étaient déjà connus de l'autorité de taxation depuis 2011. De même, le fait qu'une taxatrice se serait étonnée depuis

- 10 - plusieurs années de l'évolution de leur fortune ne change non plus rien au fait que l'erreur relative aux loyers de l'immeuble de A \_\_\_\_\_ n'était pas décelable au moyen des documents annexés aux déclarations d'impôt. Il s'impose partant de constater que les conditions d'un rappel d'impôt, s'agissant des loyers de l'immeuble de A \_\_\_\_\_, étaient remplies. Le grief des recourants y relatif doit donc être rejeté.

### **E. 3**

Dans un second grief, les recourants persistent à soutenir que les montants de 4000 fr. reçus annuellement par Y \_\_\_\_\_ sont des donations exonérées d'impôt.

#### **E. 3.1**

Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global

net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 7.1). Dans la LIFD, les revenus exonérés sont les gains en capitaux privés (art. 16 al. 3 LIFD) et les revenus énumérés dans la liste exhaustive figurant à l'art. 24 LIFD. Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, ces exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_74/2021 précité consid. 7.1). En vertu de l'art. 24 let. a LIFD, les dévolutions de fortune ensuite d'une donation sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

### **E. 3.2**

La notion de donation est d'abord une notion qui ressortit au droit civil. Elle est définie à l'art. 239 al. 1 CO comme une disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre, sans contre-prestation correspondante. Selon la jurisprudence, la notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil et peut comporter des particularités, en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.1). Les critères de l'acte d'attribution entre vifs, de la gratuité et de l'*animus donandi* (volonté de donner) sont toutefois communs (*ibidem*). Il y a donc donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD si trois conditions sont remplies: 1) un versement est effectué entre vifs, 2) à titre gratuit et 3) dans l'intention de faire une donation (*animus donandi*) (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_148/2020 précité consid. 7.1). La condition, objective, de la gratuité de l'attribution est réalisée lorsque le donataire ne fournit pas, pour le don, de contre-prestation en faveur du donateur. La condition, subjective, de l'*animus donandi* signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire

- 11 - (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_148/2020 précité consid. 7.3 et 7.4).

### **E. 3.3**

En l'espèce, les contribuables ont eux-mêmes déclaré que les paiements litigieux avaient été effectués en remerciement de services rendus s'agissant de la gestion de l'immeuble situé à A \_\_\_\_\_. Ils ont par ailleurs exposé que ces prestations consistaient en de petits services techniques ou en l'établissement de modèles de baux à loyer. Les montants litigieux ont donc bel et bien été versés à Y \_\_\_\_\_ en raison d'une contre-prestation de sa part, et non à titre gratuit. Cela est d'ailleurs attesté par le fait qu'ils ont été comptabilisés dans les charges de l'immeuble, ce qui n'est pas contesté par les recourants. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu que les versements litigieux devaient être imposés en tant que revenu en application de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD. Le second grief des recourants, consistant à prétendre que les montants concernés sont des donations, doit donc également être rejeté. III. Impôts cantonaux et communaux

### **E. 4**

Les règles juridiquement pertinentes s'agissant du rappel d'impôt en matière d'IFD sont identiques à celles régissant ces questions pour les ICC, à savoir l'art. 53 LHID, repris en droit valaisan à l'art. 158 LF. Or, la jurisprudence rendue en matière d'IFD est valable pour l'interprétation et l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_639/2022 du 14 octobre 2022

consid. 10). De même, les art. 12 et 20 al. 1 let. a LF ont un contenu similaire aux art. 16 et 24 let. a LIFD et conforme à l'art. 7 al. 1 et al. 4 let. c LHID. Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

#### **E. 5**

Partant, le recours doit aussi être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux. IV. Conclusion, frais et dépens

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

#### **E. 7**

Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr., sont mis solidairement à la charge des recourants, qui succombent et n'ont pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 a contrario PA, art. 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

- 12 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.