

F1 24 14 (CCR 2021/50)

ARRÊT DU 20 FÉVRIER 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Laurent Tschopp, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

X _____ et Y _____, recourants, représentés par Maître Stéphane Jordan, avocat, 1951 Sion

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, périodes fiscales 2012 à 2014)

recours contre la décision sur réclamation du 13 juillet 2021

Faits

A. Les époux Y _____ et X _____ sont domiciliés à Sion. Y _____ a travaillé en qualité de taxateur-réviseur au sein du Service cantonal des contributions (SCC) entre 2009 et 2016.

B. Les contribuables ont été taxés de manière ordinaire pour les périodes fiscales 2009 à 2014 entre le 4 novembre 2010 et le 13 mars 2015.

C. Le 22 septembre 2016, le chef du SCC a déposé une dénonciation pénale à l'encontre notamment de Y _____ pour gestion déloyale des intérêts publics et corruption. Ce dernier était en charge dès la période fiscale 2008 des dossiers fiscaux de la personne physique indépendante A _____. Le SCC lui reprochait en substance d'avoir accordé à ce contribuable des déductions fiscales infondées lors des taxations des périodes fiscales 2011 à 2014 et d'avoir reçu certains avantages en contrepartie.

Le 23 avril 2018, la Police cantonale a établi un rapport de dénonciation à l'attention du Ministère public du canton du Valais. Y _____ y était prévenu de gestion déloyale des intérêts publics (art. 314 CP) pour avoir, entre 2010 et 2014, accordé à A _____ des amortissements et provisions injustifiés sur un bien immobilier situé en France et sur un véhicule acquis par l'intéressé. Il était prévenu de corruption passive (art. 322^{quater} CP) pour avoir accepté la remise d'un véhicule Mercedes-Benz et d'actions B _____ SA sans paiement et pour avoir sollicité le versement de 20'000 fr. aux fins de participation aux frais d'une activité sportive. Il était également prévenu d'infractions à la LIFD et à la LF pour avoir dissimulé au fisc divers éléments de fortune.

Il ressort en substance du rapport de police que le contribuable a fait la connaissance de A _____ dans le courant de l'année 2009, dans le cadre de son activité de taxateur-réviseur, à la suite de quoi une relation amicale s'est nouée entre eux. Dès le début de l'année 2013, Y _____ a déployé une activité pour A _____ et les sociétés de celui-ci parallèlement à son emploi au SCC, car il souhaitait quitter cette fonction pour exercer dans le secteur privé. Il a effectué diverses prestations pour la société C _____ SA, dont A _____ est l'administrateur et actionnaire unique :

- Entre les années 2013 et 2015, il a effectué diverses prestations de services et de conseils pour C _____ SA (soit des prestations de « consulting fiscal »,

« administration de sociétés », « consulting dans le domaine de la restauration », « immobilier » et « développement d'affaires » [p. 447 du dossier du SCC]).

- En octobre 2014, Y _____ a participé à une vente aux enchères au nom de C _____ SA, afin d'acquérir un bien immobilier sis au D _____ (p. 447 du dossier du SCC).
- En décembre de la même année, il a représenté la société pour conclure un mandat d'architecte avec un tiers dans le cadre d'un avant-projet d'appartements et dépôts dans le complexe de la E _____, à F _____ (p. 447 du dossier du SCC).
- En mars et avril 2015, il a rédigé un courrier à la demande de A _____ qui souhaitait acquérir des places d'amarrage. Il a également participé à une séance dans le cadre du projet « G _____ » (p. 446 du dossier du SCC).

Le rapport de dénonciation précisait qu'aux dires des intéressés, Y _____ n'avait jamais été rémunéré pour ces prestations, et ce malgré plusieurs factures établies par ses soins entre octobre 2013 et avril 2015. Le contribuable avait déclaré qu'il n'avait pas souhaité être rémunéré pour ces services (p. 446 s. du dossier du SCC). Y _____ s'est néanmoins vu remettre les avantages suivants de la part de C _____ SA :

a) Le 4 avril 2012, C _____ SA a cédé au contribuable un véhicule de marque Mercedes-Benz. Y _____ et A _____ ont prétendu que cette cession avait eu lieu dans le cadre d'un contrat de vente, sans toutefois qu'aucun document n'ait été établi. Lors de leurs premières auditions, ils ont été dans l'incapacité d'articuler le prix de vente payé. Lors d'un interrogatoire ultérieur, ils ont tous deux évoqué un montant de 60'000 francs. Y _____ se serait acquitté de ce prix en espèces et A _____ aurait déposé ces dernières dans le coffre-fort de son appartement (p. 466 du dossier du SCC).

b) Entre le 10 décembre 2012 et le 31 mars 2016, C _____ SA a crédité chaque année sur un compte non déclaré de Y _____ la somme de 5000 francs. Cette transaction était justifiée dans la comptabilité de la société par un courrier de l'association H _____ en vue d'une demande de sponsoring. Ce courrier avait en réalité été établi par Y _____, qui l'avait libellé au nom de l'association sans obtenir l'aval de son comité. Le contribuable avait ensuite conservé les versements en question sur son compte privé et, selon ses dires, les avait intégralement utilisés pour s'acquitter des frais liés aux concours de pétanque de son groupe de trois joueurs (« triplète »). Il

n'a toutefois pas été en mesure d'apporter les justificatifs y relatifs (p. 470 du dossier du SCC).

c) Le 6 mars 2013, Y _____ s'est vu céder par C _____ SA dix actions d'une valeur nominale de 1000 fr. de la société B _____ SA. Cette société avait été fondée en janvier 2013 en vue d'acquérir l'actionnariat de deux autres sociétés (I _____ SA et J _____ SA). Selon les déclarations de A _____, les titres ont été cédés à Y _____ dans une « optique de collaboration ». En outre, il était initialement prévu que le contribuable soit nommé administrateur de B _____ SA, ce qui ne s'est finalement pas fait (p. 444 du dossier du SCC). A _____ avait également prévu à l'origine de faire don de ces actions à Y _____, idée finalement abandonnée pour des raisons fiscales. Il avait alors proposé une « convention de vente sans paiement », conclue par actes concluants (p. 468 du dossier du SCC). Selon les déclarations des deux intéressés, les titres n'ont pas été payés au moment de l'achat. En outre, la société C _____ SA les a rachetés ultérieurement, le 14 mai 2014. La somme de 80'000 fr. a été créditée à ce titre sur le compte de Y _____ le 14 octobre 2015. Selon les dires de A _____, le laps de temps entre la vente et le paiement du prix s'expliquait par son manque de liquidités au moment de la transaction (p. 468 s. du dossier du SCC).

D. Le 12 décembre 2019, le SCC a informé Y _____ et X _____ que des renseignements en sa possession laissaient penser qu'ils avaient omis de déclarer l'intégralité de leurs éléments imposables et leur a annoncé l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts. Il les a également invités à lui indiquer tous les éléments de fortune et de revenus soustraits lors des périodes fiscales 2009 à 2018, accompagnés des pièces justificatives. Les contribuables n'ont pas donné suite à cette requête.

Le 18 février 2021, le SCC leur a notifié des décisions de rappels d'impôts pour les périodes fiscales 2009 à 2014. Il leur a indiqué qu'il ressortait des investigations et des documents en sa possession qu'ils n'avaient pas déclaré la totalité de leurs avoirs bancaires et des rendements y relatifs. En outre, dans le cadre de ses relations d'affaires avec A _____ et C _____ SA, Y _____ avait obtenu, durant les années 2010 à 2014, des prestations qui constituaient du revenu imposable. Les éléments faisant l'objet du rappel d'impôts étaient ainsi notamment les suivants (en francs) :

| Reprises sur les revenus | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Versements de C _____ SA | - | - | 5000 | 5000 | 5000 |
| Renonciation par C _____ SA aux intérêts sur un prêt de 10'000 francs | - | - | - | 299 | 361 |
| Cession d'un véhicule par C _____ SA | - | - | 70'000 | - | - |
| Bénéfice sur vente des actions B _____ SA | - | - | - | - | 70'000 |
| Versements sur comptes bancaires – provenance non justifiée | 10'000 | 1000 | 9000 | - | - |

| Reprises sur la fortune | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Fortune mobilière | 106'916 | 68'694 | 66'458 | 92'602 | 97'344 | 86'322 |

E. Y _____ et X _____ ont formé réclamation contre ces décisions le 10 mars 2021. S'agissant des versements d'C _____ SA, ils ont fait valoir qu'il s'agissait de soutiens pour des concours de pétanque et ont produit une liste des frais liés à ces concours pour les années 2013 à 2015, qui atteignaient quelques 6000 fr. par an. Concernant le véhicule cédé par la société, ils ne comprenaient pas dans quelle mesure l'achat de celui-ci pouvait être considéré comme un revenu. S'agissant du bénéfice sur la vente des actions, il s'agissait, selon eux, d'un gain en capital privé. Les contribuables ont également prié le SCC de leur expliquer les motifs des rappels d'impôts liés à la renonciation aux intérêts sur un prêt de 10'000 fr. et aux versements bancaires. Concernant les reprises sur la fortune, ils ont fait valoir que deux comptes bancaires ouverts au nom de Y _____ auprès du L _____ concernaient en réalité la succession de feu son oncle K _____. Celui-ci disposait avant son décès d'une cabane avec un bail de location de 30 ans, que l'hoirie avait choisi de conserver jusqu'à son terme. Les comptes en question avaient été ouverts afin de payer les divers frais de la cabane. Ainsi, selon les contribuables, les avoirs qui y figuraient ne leur appartenaient pas.

F. Par décision du 13 juillet 2021, le SCC a rejeté la réclamation. Il a indiqué que l'administration fiscale avait pu consulter le dossier de la procédure pénale pendante contre Y _____ (MPC 16 1531). Il en ressortait que celui-ci était l'ayant droit de divers comptes bancaires non déclarés sur lesquels avaient été crédités des versements dont la provenance n'avait pas pu être justifiée. En outre, le contribuable avait développé des relations d'affaires avec C _____ SA, et plus généralement son administrateur

A _____ et le groupe de sociétés de celui-ci. Les éléments à la base du rappel d'impôts se fondaient sur les faits suivants tirés du rapport de dénonciation de la police cantonale :

– Les enquêteurs avaient sérieusement mis en doute que les versements effectués par C _____ SA au contribuable puissent constituer des soutiens en faveur de l'association H _____. Ces montants devaient donc être assimilés à des honoraires imposables reçus par Y _____ en contrepartie des mandats effectués pour A _____ et ses sociétés.

– Les contribuables n'étaient pas parvenus à établir que le véhicule Mercedes Benz avait été acquis à titre onéreux auprès de C _____ SA. Il convenait ainsi de partir du principe que la valeur de ce véhicule constituait également des honoraires imposables.

– C _____ SA avait octroyé en 2013 à Y _____ un prêt de 10'000 fr. sans intérêts pour l'acquisition de dix actions B _____ SA. La renonciation à ces intérêts selon la circulaire AFC y relative devait également être considérée comme des honoraires imposables, perçus par le contribuable en contrepartie des prestations effectuées en faveur de A _____.

– Les comptes bancaires auprès du L _____ évoqués par les contribuables étaient libellés au nom de Y _____. Celui-ci en était dès lors l'ayant droit économique, de sorte que les avoirs y relatifs faisaient partie de sa fortune imposable.

– Les actions B _____ SA avaient été achetées à C _____ SA en mars 2013 pour 10'000 fr., puis revendues à cette société en mai 2014 pour 80'000 francs. Or, la courte durée de possession et le fait que le contribuable ne se soit jamais acquitté du prix d'achat constituaient des indices suffisants qu'il souhaitait rapidement réaliser un gain, étant rappelé ses relations d'affaires avec C _____ SA et A _____.

G. Le 13 août 2021, Y _____ et X _____ ont recouru contre cette décision auprès de la Commission de recours en matière fiscale (CCR), en concluant à titre préliminaire à la suspension de la cause jusqu'à droit connu sur l'issue de la procédure pénale opposant Y _____ au Ministère public et, principalement, à l'annulation de la décision sur réclamation et des décisions de rappel d'impôts. A titre de moyens de preuve, ils ont sollicité l'édition du dossier de la cause et du dossier pénal pendant auprès du Ministère public et ont requis l'audition de Y _____. A l'appui de leurs conclusions, ils ont essentiellement maintenu les explications développées dans leur réclamation. Concernant les rappels d'impôts sur la fortune, ils ont également produit le

contrat de location conclu le 14 mai 1996 par feu K _____ et le M _____ portant sur la cabane « N _____ » pour une durée de 30 ans. Ils ont en outre déposé les extraits de deux comptes bancaires ouverts successivement au nom du recourant auprès du L _____ et intitulés « O _____ » (n° 308591-60 et 61). Ces comptes, dont le solde était passé de 15'000 fr. à 12'000 fr. de 2009 à 2019, présentaient chaque année des prélèvements uniques allant de 110 fr. à 350 fr., destinés, selon les recourants, au paiement de l'assurance de la cabane. S'agissant du versement de 9000 fr. sur un compte L _____ en 2012, le recourant a exposé qu'il provenait d'espèces préalablement prélevées sur un autre compte à la banque P _____. Il a produit des extraits de ce compte attestant qu'il avait effectué un retrait de 8000 fr. le 27 décembre 2011 et un autre de 10'000 fr. le 28 février 2012.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Par décision du 9 décembre 2021, la CCR a rejeté la requête de suspension de cause.

Le 25 février 2022, le SCC a conclu au rejet du recours, renonçant à formuler des observations.

Le 8 mars 2022, la CCR a prononcé la clôture de l'échange d'écritures.

Le 11 novembre 2022, elle a prié le Ministère public de lui transmettre le dossier pénal des contribuables pour consultation, requête qui est restée lettre morte à teneur du dossier.

H. Par arrêt du 16 mars 2023, la CCR a tranché le recours en tant qu'il porte sur les périodes fiscales 2009 à 2011. Elle a préalablement constaté que l'obtention du dossier pénal sur lequel le fisc s'était fondé prenait un temps non négligeable et que sa consultation n'était pas nécessaire pour statuer sur les périodes en question. Sur le fond, elle a considéré que les conditions du rappel d'impôts étaient réunies. Elle a confirmé le rappel d'impôts relatif aux comptes bancaires du recourant auprès du L _____ et au versement bancaire de 10'000 fr. en 2010. Elle a en revanche annulé celui lié au versement de 1000 fr. en 2011. Cet arrêt est entré en force, faute d'avoir été attaqué.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé les recourants de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

I. Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé les recourants que leur recours comptait au nombre des causes de la CCR non liquidées au

31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il leur a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Sur requête du 23 mai 2024, le SCC a, le 4 juin 2024, versé au dossier le rapport de dénonciation de la Police cantonale mentionné dans la décision sur réclamation.

Le 30 août 2024, les recourants ont déclaré maintenir leurs conclusions, y compris la requête de suspension de cause. Ils ont au surplus remis une liste des concours de pétanque auxquels le recourant avait participé et une estimation des frais y relatifs entre les années 2013 et 2016. S'agissant des versements annuels de C _____ SA et du véhicule Mercedes-Benz, ils ont produit des pièces supplémentaires du dossier pénal, soit divers extraits de procès-verbaux d'auditions de Y _____ et A _____. Il en ressortait que le recourant avait notamment déclaré, lors de son audition du 29 juin 2017, qu'aucun contrat écrit n'avait été établi au sujet de l'achat du véhicule Mercedes-Benz et qu'il en avait payé le prix au moyen d'espèces conservées à son domicile. Il pensait également avoir signé une quittance avec A _____ qu'il n'avait pas conservée (p. 90 et 94 s. dossier du TC). S'agissant des versements annuels reçus de C _____ SA, le recourant avait notamment déclaré avoir demandé à A _____ de soutenir son équipe, car son club de pétanque ne défrayait pas les joueurs qui participaient à des concours. Les virements avaient été effectués sur son compte privé et non sur celui de l'association, car « chacun devait se débrouiller ». Il avait utilisé les montants reçus pour payer une partie des frais de ces concours (hôtels, déplacements, etc), sans toutefois tenir de décompte. Les sommes versées avaient intégralement servi à cette fin. En outre, à la question de savoir si le président de l'association, Q _____, était au courant que le recourant percevait une somme de 5000 fr. à titre de sponsoring, il avait déclaré « à mon sens, il doit l'être, étant donné qu'il a fait partie de la 'triplette' » (p. 97 s. du dossier du TC).

En date du 23 septembre 2024, le SCC a rappelé que la requête de suspension de cause avait déjà été rejetée par décision du 9 décembre 2021. Sur le fond, il a observé que les pièces produites ne suffisaient pas à démontrer que le montant de 5000 fr. avait effectivement servi à financer les frais de l'équipe de pétanque du recourant. Les procès-verbaux d'auditions produits attestaient également qu'il n'existait aucune trace du paiement de 60'000 fr. que le recourant prétendait avoir opéré pour l'acquisition du véhicule Mercedes-Benz.

Le 16 octobre 2024, le recourant a objecté avoir produit toutes les pièces mentionnant les concours de pétanque auxquels il avait participé. Ces documents démontraient, selon lui, que la somme de 5000 fr. avait bien été utilisée pour payer les frais y relatifs. Le recourant a également précisé que les autres membres de son équipe devaient prochainement être entendus par le Procureur et qu'il entendait verser leurs procès-verbaux d'auditions au dossier. S'agissant du paiement du prix du véhicule, il a fait valoir que l'absence de trace y relative dans la comptabilité de la société concernait uniquement cette dernière.

Cette écriture a été transmise au SCC le 18 octobre 2024.

Le 6 janvier 2025, les parties ont été informées que des extraits de l'audition du 29 juin 2017 de Y _____ devant la police cantonale (Q. 56 et 70) produits dans le cadre de la procédure de recours relative aux périodes fiscales 2015 à 2019 (CCR 2021/48, TC F1 24 15) ont été versés d'office au dossier. Il ressort de ces procès-verbaux que le recourant avait notamment déclaré, au sujet de l'acquisition des titres B _____ SA, avoir pris une participation de 10% du capital de la société pour ses « projets futurs », car il souhaitait quitter le SCC. Le prix des titres n'avait pas été payé au moment de l'achat, car le second actionnaire à avoir acquis le 10% des actions de B _____ SA manquait de liquidités. Le recourant aurait pour sa part été en mesure de procéder au paiement sur le compte bancaire de C _____ SA. S'agissant de la vente des titres, le recourant a notamment déclaré ne pas avoir eu le choix en raison d'un document qui mentionnait la possibilité pour C _____ SA de racheter les actions précédemment vendues. Il n'avait, selon ses dires, pas non plus eu le choix du prix de vente.

Considérant en droit

I. Procédure

1.

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 les périodes fiscales 2012 à 2014, non traitées par la CCR dans l'arrêt du 16 mars 2023.

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).

1.3 Le SCC a déposé son dossier ainsi que le rapport de dénonciation de la police cantonale sur lequel il s'est fondé pour prononcer les décisions de rappels d'impôts. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu d'entendre oralement Y _____, qui a eu tout le loisir de s'exprimer par écrit. L'édition de l'ensemble du dossier pénal pendant auprès du Ministère public (MPC 16 15 31) n'est pas non plus nécessaire, dans la mesure où les recourants ont été en mesure d'en produire les pièces utiles à la défense de leur cause. Quant aux déclarations des membres de l'équipe de pétanque du recourant, elles ne sont pas nécessaires à la résolution du litige, comme on le verra ci-dessous (cf. *infra* consid. 3.3).

2. Dans leurs déterminations du 30 août 2023, les recourants ont sollicité à nouveau qu'il ne soit pas statué sur leur recours jusqu'à droit connu sur la procédure pénale diligentée contre Y _____.

2.1 Conformément à l'art. 126 al. 1 CPC, applicable par renvoi des art. 150 al. 3 LF et 81 LPJA, le tribunal peut ordonner la suspension de la procédure si des motifs d'opportunité le commandent. La procédure peut notamment être suspendue lorsque la décision dépend du sort d'un autre procès. Selon la jurisprudence, la suspension doit être compatible avec le principe constitutionnel de célérité (art. 29 al. 1 Cst.). Elle ne doit être admise qu'exceptionnellement, lorsqu'il s'agit d'attendre le prononcé de la décision d'une autre autorité et qui permettrait de trancher une question décisive (ATF 135 III 127 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1351/2022 du 14 avril 2023 consid. 1.6.2).

2.2 En l'occurrence, les recourants soutiennent que le fisc ne pourra procéder à leur taxation définitive qu'en fonction des résultats de la procédure pénale. En outre, ils ne sauraient être taxés sur la base d'éléments de faits contestés et en cours d'investigation. Ils perdent toutefois de vue que la résolution du présent litige ne nécessite nullement de déterminer si Y _____ s'est rendu coupable des infractions qui lui sont reprochées. Il s'agit uniquement d'examiner si les éléments à la base du rappel d'impôt constituent des éléments de fortune et de revenu imposables. A ce propos, l'on relèvera que le point de savoir si des avantages patrimoniaux ont été acquis délictueusement n'apparaît pas propre à modifier leur qualification fiscale en tant que revenus imposables (cf. à ce sujet REICH, Rückerstattung von übersetzten Boni und andere Lohnzahlungen in : ASA 80 p. 120). L'on observe au surplus que les faits retenus dans le rapport de la police

cantonale se basaient essentiellement sur les déclarations du recourant et de A _____, contrairement à ce que le recourant allègue lorsqu'il prétend que le SCC a ignoré ses déclarations en sélectionnant dans le dossier pénal les éléments qui « lui convenaient ». Par ailleurs, l'on ne saisit pas quels éléments de faits nécessiteraient des mesures d'investigations supplémentaires des autorités pénales que les recourants ne seraient pas en mesure d'apporter eux-mêmes dans la présente procédure – hormis les auditions des membres de l'équipe de pétanque du recourant, qui ne sont de toute manière pas nécessaires à la résolution du litige (cf. *supra* consid. 1.3). Partant, il n'est pas nécessaire d'attendre l'issue de la procédure pénale pour statuer dans la présente cause. La demande de suspension de la cause doit donc être rejetée.

II. Impôt fédéral direct

Versements de C SA

3. Le recourant conteste que les montants annuels de 5000 fr. reçus de C _____ SA entre 2012 et 2014 constituent un revenu imposable.

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). En vertu de l'art. 24 LIFD, sont exonérées de l'impôt sur le revenu notamment les dévolutions de fortune ensuite d'une donation (let. a) et les subsides provenant de fonds publics ou privés (let. d).

3.2 Il y a 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 du 18 janvier 2021 consid. 7.1). Selon la jurisprudence, il est généralement admis que les sociétés de capitaux ne font en principe pas de donation, car elles versent des montants pour des motifs économiques (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 7 ad art. 24 LIFD ; OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd. 2021, § 7 n° 268). En cas de versements provenant d'une personne morale, sans contrepartie, d'une somme d'argent à une personne nécessiteuse, la qualification de subside peut en revanche se poser (OBERSON, *op. cit.*, § 7 n° 268 et 272).

Constitue un subside au sens de l'art. 24 let. d LIFD la prestation provenant de fonds publics ou privés et versée à titre gratuit à une personne se trouvant dans une situation de gêne (personne nécessiteuse) dans le but de lui venir en aide (ATF 146 II 6 consid. 7.2). Ainsi, il faut, pour que l'exonération soit accordée, que le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère du besoin), que l'entité de droit public ou privé qui verse la prestation le fasse dans le but de venir en aide (critère de l'assistance) et, enfin, que le versement ait un caractère désintéressé et non onéreux, soit l'absence de contre-prestation ou de contrepartie exigée de la part du bénéficiaire (ATF 146 II 6 consid. 7.2). En outre, pour être exonéré, le subside ne doit pas dépasser, additionné aux autres revenus du contribuable, le revenu déterminant fixé par la LPC (ATF 146 II 6 consid. 6.2).

3.3 En l'occurrence, le recourant affirme que les montants de 5000 fr. reçus annuellement de C _____ SA constituaient un soutien sportif destiné à couvrir les frais de ses concours de pétanque, de sorte qu'ils ne seraient pas imposables. Cet argument ne peut être suivi. En effet, le fait que ces montants aient été versés au contribuable par une société de capitaux exclut d'emblée leur qualification comme donation exonérée d'impôts, comme exposé ci-dessus. Au demeurant, le recourant, qui s'est lié à A _____ dès 2009, a fourni diverses prestations de services et de conseils pour C _____ SA durant les années 2013 et 2014. Il a lui-même déclaré à la police cantonale avoir établi diverses factures à l'attention de la société pour ces services, sans toutefois avoir été rémunéré. Or, l'existence de ces contre-prestations en faveur de C _____ SA exclut que les versements litigieux puissent être qualifiés de donations ou de subsides, comme on l'a vu plus haut.

Seule une qualification à titre de subside pourrait théoriquement entrer en ligne de compte, mais cette hypothèse est ici hors de propos. Sous l'angle des conditions d'un subside, le recourant n'a ni allégué ni démontré qu'il se trouvait dans une situation de gêne au moment où ces montants lui ont été versés par C _____ SA. De manière plus générale, le recourant n'est pas parvenu à établir que les montants litigieux lui ont été versés à titre de sponsoring pour ses concours de pétanque, ainsi qu'il le prétend. Il n'a en effet nullement établi avoir déboursé environ 5000 fr. par an pour ces concours, n'ayant pas produit la moindre preuve de paiement y relative. La liste des frais liés à ces concours ne constitue pas une preuve en ce sens. Elle ne permet pas non plus de faire le lien entre ces frais et les montants versés par la société. Le recourant n'a de surcroît nullement expliqué en quoi aurait consisté la contrepartie de ce sponsoring d'ampleur. Cela étant, au vu de l'ensemble de ces éléments, les potentielles déclarations des autres

membres de l'équipe de pétanque du contribuable, même si elles devaient confirmer les dires de celui-ci, ne permettraient pas de retenir l'existence de montants non imposables en tant que revenus. Du reste, alors que le recourant prétend que ces montants ont également servi à payer les frais des autres membres de son équipe de pétanque, il ressort de ses déclarations devant la police cantonale qu'il ne semblait pas savoir avec certitude si l'un de ces membres était au courant des montants prétendument reçus à titre de sponsoring (p. 97 du dossier du TC). L'on ne peut donc accorder que peu de crédit à ses allégations.

Les montants de 5000 fr. litigieux doivent par conséquent être imposés à titre de revenu en application de la clause générale prévue à l'art. 16 al. 1 LIFD. Le grief y relatif doit donc être rejeté.

Véhicule Mercedes-Benz

4. Le recourant conteste le rappel d'impôt lié au véhicule cédé par C _____ SA en 2012.

4.1 Selon l'art. 16 al. 2 LIFD, sont considérées comme revenus les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable. Cette disposition s'applique tant à l'activité lucrative indépendante que salariée (REICH/VON AH, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 33 ad art. 18 LIFD ; NOËL, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 40 ad art. 18 LIFD ; cf. ég. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2^{ème} éd. 2019, n° 65 ad art. 18 LIFD). Ainsi, les prestations en nature constituent un revenu imposable pour autant qu'elles proviennent de l'extérieur (REICH/WEIDMANN, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 39 ad art. 16 LIFD). Il peut s'agir par exemple de l'acquisition ou de la jouissance de biens et de droits (LOCHER, *op. cit.*, n° 43 ad art. 16 LIFD). Les prestations en nature imposables sont estimées à leur valeur marchande (art. 16 al. 2, 2^{ème} phrase LIFD).

4.2 En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 147 II 338 consid. 3.2). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au

contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (*ibidem*).

4.3 En l'occurrence, il est établi que le recourant s'est fait remettre en avril 2012 un véhicule de marque Mercedes-Benz de la part de la société C _____ SA. Dans la mesure où une qualification à titre de donation est exclue s'agissant de biens reçus de sociétés commerciales (cf. *supra* consid. 3.2), c'est à juste titre que le fisc est parti du principe que ce bien constituait un revenu imposable en nature, à charge pour le contribuable d'apporter les éléments permettant de le qualifier différemment. Or, le recourant n'est pas parvenu à apporter une telle preuve. Il a en effet fait valoir que cette voiture lui avait été remise en exécution d'un contrat de vente et qu'il en aurait payé le prix d'acquisition de 60'000 fr. en espèces. Il n'a toutefois pas été en mesure de prouver l'existence d'un tel contrat, ni même le paiement du prix. Il n'a d'ailleurs entrepris aucune démarche en ce sens. Au demeurant, le fait qu'il n'ait pas été en mesure d'articuler le prix d'achat du véhicule lors de sa première audition devant la police cantonale force à n'accorder qu'un crédit limité à ses déclarations. Partant, la thèse du recourant selon laquelle ce véhicule avait été acquis à titre onéreux ne peut être suivie et le rappel d'impôt lié à la valeur de ce véhicule doit être confirmé. Cela étant, le SCC a fixé le montant imposable à 70'000 fr., alors que la valeur du véhicule au moment du transfert était estimée à 60'000 fr. selon les déclarations du recourant et de A _____. Le fisc n'ayant amené aucun élément permettant de s'écarter de ce montant, il convient de ramener le rappel d'impôt à 60'000 francs. Le grief y relatif doit donc être très partiellement admis en conséquence.

Renonciation aux intérêts sur un prêt de 10'000 fr.

5. Le recourant conteste devoir être imposé sur les intérêts auxquels C _____ SA a renoncé s'agissant du prêt octroyé sur le prix de vente des titres B _____ SA.

5.1 Selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.). De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) une société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88

consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5). Il faut entendre par « personne la ou le touchant de près » une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 précité consid. 5.1).

5.2 Lorsqu'une société anonyme accorde un prêt à son actionnaire (ou à un tiers qui lui est proche), ce prêt ne respecte pas le principe de pleine concurrence si le taux d'intérêt appliqué est inférieur au taux du marché ou s'il est accordé sans intérêt. La prestation appréciable en argent se mesure alors par la différence entre le taux d'intérêt conforme au principe de pleine concurrence et le taux effectivement appliqué (ATF 140 II 88 consid. 5 ; NOËL, *op. cit.*, n° 88 ad art. 20 LIFD). A cet égard, l'AFC édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, publiées sous la forme de lettres-circulaires, destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêts de prêts conclus en francs suisses entre des sociétés et leurs actionnaires ou associés ou leurs proches (ATF 140 II 88 consid. 5.1).

Les lettre-circulaires 2013 et 2014, applicables aux périodes en cause, prévoient notamment des taux d'intérêts déterminants minimums en cas d'avances accordées aux actionnaires ou associés (ch. 1). Elles distinguent deux hypothèses à cet égard. Si le prêt est financé au moyen de fonds propres et si aucun intérêt n'est dû sur du capital étranger, le taux d'intérêt minimum s'élève à 1,5 % (ch. 1.1). En revanche, si le prêt est financé au moyen de capitaux étrangers, le taux d'intérêt minimum se calcule par référence à la charge d'intérêt due sur ces capitaux étrangers par la société prêteuse, à quoi s'ajoute un pourcentage de 0,5 % ou de 0,25 %, selon que le prêt est inférieur (ou égal) ou supérieur à 10 millions de francs, le taux devant dans tous les cas s'élever à au moins 1,5 % (ch. 1.2).

5.3 En l'occurrence, il est établi que le recourant a acheté, le 6 mars 2013, dix actions B _____ SA à C _____ SA pour un montant de 10'000 fr., sans s'acquitter du prix d'achat. C'est donc à juste titre que le fisc a retenu l'existence d'un prêt de 10'000 fr. sans intérêts octroyé par C _____ SA. Ces éléments ne sont du reste pas contestés par le recourant. Il ressort également du rapport de dénonciation de la police cantonale que le recourant a noué dès 2009 une relation d'amitié avec l'actionnaire unique de la société, A _____. Les intéressés ont par ailleurs entretenu des relations professionnelles depuis le début 2013. L'achat des actions a d'ailleurs précisément eu

lieu dans une « optique de collaboration ». Partant, il doit être admis que le recourant était un proche de la société et que la renonciation par celle-ci à percevoir des intérêts sur le prix de vente de 10'000 fr. s'explique par cette relation. Le recourant n'a d'ailleurs avancé aucun élément permettant de démontrer que la société aurait accordé ce prêt aux mêmes conditions à un tiers qui n'entretenait pas de relations commerciales avec A _____. Il a uniquement fait valoir qu'il n'existait aucune circulaire de l'AFC qui impose un taux d'intérêt minimum pour des prêts entre personnes physiques. Or, le prêt litigieux ne lui a pas été accordé par une personne physique, mais par une société de capitaux. Partant, les intérêts auxquels C _____ SA a renoncé doivent être imposés à titre de prestation appréciable en argent. Pour le reste, le recourant ne critique pas la manière dont ces intérêts ont été calculés par le fisc. Le rappel d'impôt doit donc être confirmé sur ce point et le grief y relatif rejeté.

Bénéfice sur la vente des actions B _____ SA

6. Le recourant conteste l'imposition du bénéfice réalisé sur la vente des actions B _____ SA, arguant qu'il s'agit d'un gain en capital privé, exonéré d'impôt.

6.1 En vertu de l'art. 18 al. 2 LIFD, sont imposables les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD). Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt fédéral direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1).

6.2 De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 précité consid. 5.2 et les références). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables (*ibidem*).

Valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (arrêt du Tribunal fédéral 9C_667/2022 du 21 août 2023 consid. 6.3). Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres, voire même – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (*ibidem*). En matière de commerce de titres, la manière de procéder systématique et planifiée, ainsi que l'utilisation de connaissances techniques spéciales ont une importance moindre ; en revanche, il faut donner plus de poids aux critères du volume des transactions et de l'engagement de fonds étrangers importants (*ibidem* ; cf. ég. la circulaire n° 36 du 27 juillet 2012 de l'AFC relative au commerce professionnel de titres).

6.3 En l'occurrence, l'autorité intimée a considéré que le bénéfice tiré de la vente des actions devait être imposé à titre de revenu tiré de l'activité indépendante. Cette appréciation ne prête pas le flanc à la critique. D'une part, il ressort des propres déclarations du recourant que ces actions n'ont pas été achetées à des fins de placement de sa fortune privée, mais en vue de nouveaux projets professionnels. L'intéressé a en effet déclaré à la police cantonale avoir acquis le 10% du capital-actions de B _____ SA en vue de futurs projets, car il ne souhaitait plus conserver son poste au SCC (p. 140 du dossier du TC). Ce contexte ressort également des déclarations de A _____, qui a indiqué que les titres avaient été cédés au contribuable dans une « optique de collaboration » et qu'il était prévu à l'origine que celui-ci soit nommé administrateur de la société. D'autre part, il ressort des déclarations du recourant qu'au moment de l'achat des actions, la société C _____ SA s'était réservée le droit de les racheter ultérieurement. L'opération de revente était ainsi prévisible dès l'origine et s'inscrivait dans le cadre des projets que le recourant élaborait avec A _____ en vue d'une nouvelle activité dans le secteur privé. Il ne s'agissait donc pas d'une « simple opportunité du marché », contrairement à ce que le recourant prétend. Dans ce contexte, les autres critères d'examen mentionnés ci-dessus revêtent une importance secondaire. Partant, c'est à bon droit que l'autorité intimée a considéré les actions B _____ SA comme un élément de la fortune commerciale du recourant, en soumettant le bénéfice tiré de leur vente à l'impôt sur le revenu. Le grief y relatif doit donc être rejeté.

Versement bancaire injustifié

7.

7.1 Le recourant conteste l'imposition d'un montant de 9000 fr. versé sur son compte bancaire en 2012.

7.2 Le SCC a procédé à un rappel d'impôt sur un montant de 9000 fr. versé le 17 février 2012 sur le compte bancaire n° xx-xx du recourant au L _____. Il a qualifié ce montant de revenu imposable au motif que sa provenance n'avait pas pu être expliquée. Le recourant a toutefois exposé dans son recours devant la CCR que ce versement provenait d'espèces prélevées sur son compte auprès de la banque P _____, à hauteur de 8000 fr. le 27 décembre 2011 et de 10'000 fr. le 10 février 2012. Compte tenu de la proximité entre la date du second retrait et celle du versement litigieux, la justification apportée par le contribuable peut être considérée comme vraisemblable, de sorte que l'on peut admettre qu'il a satisfait à ses obligations de preuves sur ce point (cf. *supra* consid. 4.2 ; cf. ég. arrêt de la CCR du 16 mars 2023 consid. 5). L'autorité intimée n'a d'ailleurs apporté aucun élément supplémentaire permettant de mettre en doute les explications fournies par le recourant, ayant renoncé à formuler des observations sur ce point dans la procédure de recours. Partant, le rappel d'impôt sur le versement de 9000 fr. doit être annulé et le grief y relatif admis.

Provisions AVS

8. Selon la jurisprudence, en cas de reprise sur le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, l'autorité de taxation doit calculer d'office le montant des cotisations AVS vraisemblablement dues par le contribuable pour la période fiscale concernée et provisionner ce montant (cf. art. 29 al. 1 let. a LIFD), afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 9C_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 8.5, 2C_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.6 et 4.7, 9C_738/2022 du 30 mai 2023 consid. 5.1). Partant, conformément à la pratique valaisanne, une provision de 10% pour les cotisations AVS sera calculée sur les reprises liées aux versements de C _____ SA, au véhicule Mercedes-Benz et au bénéfice sur la vente des actions B _____ SA.

III. Impôts cantonaux et communaux

9. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10). S'agissant des notions de revenu imposable, respectivement exonéré de

l'impôt, les art. 12 et 20 al. 1 let. a et d LF ont un contenu similaire aux art. 16 et 24 let. a et d LIFD, et conforme à l'art. 7 al. 1 et al. 4 let. c et f LHID. En outre, la notion d'activité lucrative indépendante doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 9C_667/2022 précité consid. 8). Les provisions pour cotisations AVS doivent également être calculées sur les reprises pour les impôts cantonaux et communaux (art. 23 al. 1 et 2 let. a, 25 al. 1 let. a, 29 al. 1 let. d et LF ; art. 9 al. 2 let. d, 10 al. 1 let. b LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2022 précité consid. 9). De même, la notion d'avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD est identique à celle prévue à l'art. 14b al. 1 LF et correspond à l'art. 7 al. 1 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 précité consid. 10.1). Les règles relatives au fardeau de la preuve s'appliquent au demeurant aussi en droit cantonal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_582/2017 du 23 février 2018 consid. 8.3). Partant, il peut être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct s'agissant des griefs exposés ci-dessus.

Fortune mobilière

10. Le recourant conteste le rappel d'impôt lié aux comptes bancaires L _____ libellés « O _____ », faisant valoir qu'il détient ces comptes uniquement à titre fiduciaire au nom et pour le compte des héritiers de feu son oncle.

10.1 En droit fiscal, il est présumé que les opérations effectuées au nom propre de la personne qui agit sont conclues pour le compte de cette personne. Ainsi, les autorités fiscales peuvent en principe imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît (arrêts du Tribunal fédéral 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2, 2C_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1). Toutefois, s'il existe un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas prendre en considération une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers. Le contribuable qui entend se prévaloir d'un tel rapport, en tant que facteur diminuant son imposition, doit en apporter la preuve. Il doit parvenir à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire (*ibidem*). La « Notice : rapports fiduciaires » d'octobre 1967 de l'AFC précise les critères qui doivent être remplis pour qu'un rapport fiduciaire puisse être admis. Il faut notamment qu'un contrat écrit ait été conclu, qu'il décrive les biens sous mandat fiduciaire, prévoie que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe sa rémunération (cf. let. A ; OBERSON, *op. cit.*, § 25 n° 15). Le Tribunal fédéral a toutefois précisé que ces critères ne devaient pas impérativement être remplis. La preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire peut être apportée par d'autres biais, mais une preuve claire doit dans tous les cas être présentée

(arrêts du Tribunal fédéral 2C_864/2020 précité consid. 5.2, 2C_631/2017 précité consid. 2.1).

Ces principes développés en matière d'impôt fédéral direct valent également s'agissant de l'ICC (arrêt du Tribunal fédéral 2C_864/2020 précité consid. 5.2).

10.2 En l'occurrence, les comptes litigieux du recourant auprès du L _____ sont certes libellés « O _____ ». Ils sont toutefois ouverts au seul nom du contribuable. Or, celui-ci n'a offert aucun moyen de preuve permettant d'établir l'existence d'un rapport fiduciaire avec les autres membres de l'hoirie. L'on ignore d'ailleurs l'identité de ces derniers. L'on ne connaît pas non plus la provenance des avoirs qui ont été versés sur ces comptes, le recourant s'étant contenté d'alléguer qu'ils avaient été ouverts afin de ne pas réclamer chaque année des versements aux six héritiers. Quant au contrat de location de 1996 portant sur la cabane « N _____ », il ne constitue aucun indice dans le sens d'un rapport fiduciaire. L'on observe également qu'en 2019, le solde du compte bancaire, de quelques 12'000 fr., était largement supérieur aux montants encore nécessaires pour couvrir l'assurance de la cabane jusqu'à la fin du bail, en mai 2026 (soit entre 200 et 300 fr. par an). Partant, aucun élément ne permet de retenir que le recourant ne peut pas disposer librement de ces avoirs et qu'il ne serait pas leur détenteur économique (cf. ég. arrêt de la CCR du 16 mars 2023, consid. 3c). Il doit donc être admis que ces comptes font partie de la fortune imposable du contribuable. Partant, le grief y relatif doit être rejeté.

IV. Conclusion, frais et dépens

11. Sur le vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis en matière d'IFD et d'ICC pour les périodes fiscales 2012 à 2014. La décision sur réclamation du SCC doit être réformée en ce sens que le rappel d'impôt lié au versement bancaire de 9000 fr. est annulé, que celui lié au véhicule Mercedes-Benz est fixé à 60'000 fr. et qu'une provision pour cotisations AVS de 10% est calculée sur les reprises liées aux versements de C _____ SA, au véhicule Mercedes-Benz et au bénéfice sur la vente des actions B _____ SA. Le recours est pour le reste rejeté (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

12.

12.1 Le sort du procès commande de faire supporter aux recourants, solidairement entre eux, un émolument de justice réduit d'un quart, à 1500 fr. (art. 144 LIFD ; art. 8

LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

12.2 Les recourants, qui ont pris une conclusion dans ce sens, ont droit à des dépens réduits à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 500 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par l'avocat des recourants, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 8 pages et de deux déterminations complémentaires (art. 150 al. 3 LF et art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2012 à 2014.
2. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2012 à 2014.
3. En conséquence, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 13 juillet 2021 est réformée en ce sens que le rappel d'impôt lié au versement bancaire de 9000 fr. est annulé, que celui lié au véhicule Mercedes-Benz est fixé à 60'000 fr. et qu'une provision pour cotisations AVS de 10% est calculée sur les reprises liées aux versements de C _____ SA, au véhicule Mercedes-Benz et au bénéfice sur la vente des actions B _____ SA. Le recours est pour le reste rejeté et la décision sur réclamation confirmée.
4. Les frais réduits, par 1500 fr., sont mis à la charge de Y _____ et X _____.
5. Le fisc versera à Y _____ et X _____ une indemnité réduite de dépens de 500 francs.
6. Le présent arrêt est communiqué à Maître Stéphane Jordan, pour les recourants, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (IFD), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 20 février 2025