

# **LA COMMISSION DE RECOURS EN MATIERE FISCALE**

**en séance du 9 décembre 2021**

**composée de**

Mmes et MM. Stefan GEHRIG, président, David DETRAZ, Stéphanie SPAHR, vice-présidents, Antoine BONVIN, Daniel BELLWALD, Christoph IMSAND, membres, Veronica TRANI, membre-suppléante, assistée de ses secrétaires ad hoc, Catherine AYMON, Kenan VOLKEN,

**a porté la décision suivante**

sur le recours déposé le 21 février 2020, par *A. et B.*, domiciliés à X., représentés par C., avocat à Y.,

**contre**

la décision de la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques du 21 janvier 2020 concernant les impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2015, 2016 et 2017.

## I. FAITS

1. A. et B., nés respectivement en xxxx et xxxx, sont mariés et domiciliés à X. B. est directeur général de la société D., de siège à Y., qui exploite un garage principalement à Y., avec des succursales à M. et N. Il préside également son conseil d'administration. De 2014 à fin 2017, il était actionnaire de la société à hauteur de 7.5%, le solde étant détenu par ses parents et son frère.
2. La société D. exploitait un garage à rue O. à Y. Le contrat de bail y relatif fut résilié par le propriétaire des locaux en 2003, raison pour laquelle la société chercha un nouvel emplacement. Un terrain fut trouvé à la rue P. à Y., sur lequel fut érigé un nouveau garage. Entretemps, pour éviter de se retrouver sans locaux, D. acquit par acte authentique du 29 octobre 2010 les parcelles n°xxxx et xxxx sur lesquelles étaient sises l'ancien garage.
3. Une convention de société simple fut conclue à une date indéterminée par les sociétés E., à Y., F., à Y., et D. en vue de la réalisation d'une promotion dénommée « Immeuble xxxx » sur ces parcelles.
4. Pour permettre à D. de financer la construction du nouveau garage, A. lui prêta Fr. 300'000. -- par contrat du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Le contrat prévoyait un taux d'intérêt de 4.5% si cela n'excédait pas le taux recommandé par l'Administration fiscale des contributions (AFC). Aux dires des recourants, ces intérêts leur auraient été versés et le taux appliqué aurait oscillé entre 3% et 4.5%.
5. Dans un courrier électronique du 2 septembre 2014, un collaborateur de la Banque G. informa B. qu'afin que le crédit de construction en vue de la construction du nouveau garage à la rue P. puisse être octroyé, D. devait vendre l'intégralité des parcelles n°xxxx et xxxx, contrairement à ce qui avait été initialement prévu. Il proposait ainsi qu'une partie soit achetée par A.
6. Selon le procès-verbal de l'Assemblée générale extraordinaire des actionnaires de D. du 24 octobre 2014, celle-ci aurait accepté « *de transférer la part de 1/3 qu'il était initialement prévu de conserver à A. et B. à titre fiduciaire* ».
7. Le 20 octobre 2014, un contrat de fiducie aurait été conclu entre D. et les époux A. et B., ces derniers acceptant d'acquérir « *aux risques et périls exclusifs du fiduciaire* » 1/3 des parcelles n°xxxx et xxxx. Ce contrat prévoyait notamment que

tous les bénéficiaires que les fiduciaires retireraient de ces parcelles reviendraient de plein droit au fiduciaire. Etait également prévue une commission de gestion annuelle de 2.5 pour mille sur la valeur des parts des parcelles au moment du transfert, soit Fr. 1'500'000. --.

8. Par acte authentique du 22 décembre 2014, la société D. vendit les parcelles n°xxxx et xxxx au prix de Fr. 4'500'000. -- à la société F. (1/3), à la société E. (1/3) et aux époux A. et B. (1/3, soit 1/6 chacun).

Selon l'acte d'achat, la part des époux A. et B. serait financée par la compensation d'une créance de Fr. 300'000. -- avec le vendeur, soit la société D. ainsi que par le versement d'un montant de Fr. 148'333. -- avant la signature de l'acte. Les époux contribuables deviendraient par ailleurs codébiteurs d'un prêt hypothécaire de Fr. 3'155'001. -- auprès de la banque G.

9. Les acquéreurs précités firent construire sur dites parcelles l'immeuble « I. » de quarante-sept appartements (cinq étages), disposant d'un garage de quinze places simples et dix places doubles, de trente-sept places en extérieur ainsi que de trois surfaces commerciales au rez-de-chaussée. La plupart des parts de copropriété furent vendues au cours des années 2015, 2016 et 2017.
10. Les époux contribuables déposèrent régulièrement leur déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'impôt fédéral direct pour les années 2015, 2016 et 2017. Aucun revenu en lien avec la promotion « I. » n'était déclaré.
11. Le 24 mars 2017, l'autorité de taxation s'adressa aux époux contribuables, par leur représentant la société H., à Y., afin d'obtenir divers renseignements en lien avec la promotion « I. », dont un décompte de la promotion. Il s'agissait en particulier de justifier le paiement de leur part à l'acquisition des parcelles n° xxxx et xxxx.
12. S'ensuivit un échange de courriers électroniques dans lequel le mandataire précité exposa en substance que les époux contribuables avaient agi à titre fiduciaire dans le cadre de la promotion « I. » pour le compte de la société D., celle-ci ne pouvant pour des raisons financières apparaître comme codébitrice de la dette en raison de ses autres engagements bancaires. Il précisait de plus que la société D. avait investi Fr. 711'321. -- dans la promotion « I. ».
13. Par procès-verbal de taxation du 6 décembre 2018, le Service cantonal des contributions (SCC), section de la taxation des personnes physiques, procéda à la

taxation définitive des époux contribuables pour l'année 2015. En sus de reprises non litigieuses, le fisc reprenait Fr. 132'073. -- au titre de revenu d'activité indépendante, en lien avec leur part au bénéfice de la promotion « I. », et tenait compte d'une provision AVS de Fr. 12'800. --. De plus, il ajoutait à leur fortune un montant de Fr. 372'010. -- au titre de bâtiments d'exploitation sur d'autres communes et de Fr. 114'516. -- au titre de biens-fonds d'exploitation sur d'autres communes, soit la part des contribuables à la valeur fiscale des immeubles sis à Y. De même, il ajoutait aux dettes commerciales un montant de Fr. 710'333. --, correspondant à la somme investie par la société D. dans la promotion « I. », et considérée comme un prêt à l'actionnaire par la section des personnes morales.

14. Par procès-verbal de taxation du même jour, le SCC procéda à la taxation définitive des époux contribuables pour l'année 2016. L'autorité de taxation reprenait notamment Fr. 396'219. -- au titre de revenu d'activité indépendante, en lien avec leur part au bénéfice de la promotion « I. », et tenait compte d'une provision AVS de Fr. 38'400. --. De plus, il ajoutait à leur fortune un montant de Fr. 215'770. -- au titre de bâtiments d'exploitation sur d'autres communes et de Fr. 67'768. -- au titre de biens-fonds d'exploitation sur d'autres communes, soit la part des contribuables à la valeur fiscale des immeubles sis à Y.
15. Les époux contribuables, par leur mandataire précité, élevèrent réclamation contre ces prononcés par écriture du 21 décembre 2018, rappelant avoir agi à titre fiduciaire.
16. En date du 24 janvier 2019, eut lieu une entrevue entre le taxateur, B. et son mandataire dans le cadre de laquelle ces derniers auraient affirmé qu'aucun contrat de fiducie écrit n'avait été établi.
17. Le 30 janvier 2019, les époux contribuables déposèrent diverses pièces, dont un contrat de fiducie écrit daté du 20 octobre 2014.
18. Le 1<sup>er</sup> mai 2019, l'autorité de taxation déclara que le prétendu rapport de fiducie ne pouvait être reconnu, dès lors qu'aucune rémunération n'avait été versée aux fiduciaires par le fiduciaire ; que la charge hypothécaire représentait 70% de la valeur vénale de l'immeuble sous mandat fiduciaire, dépassant la limite de 50% admise dans ce cas ; et que le prétendu fiduciaire n'avait pas mentionné dans sa comptabilité les biens détenus, respectivement la dette. Il rappelait en outre qu'un contrat de fiducie ne pouvait déployer ses effets sur le plan fiscal que si la fiducie était justifiée

par des motifs économiques sérieux, ce d'autant lorsqu'elle avait pour objet d'effectuer des opérations commerciales d'achats et de ventes.

19. Par procès-verbal de taxation du 8 août 2019, le SCC procéda à la taxation définitive des époux contribuables pour l'année 2017. Il reprenait notamment Fr. 170'000. -- au titre de revenu d'activité indépendante, en lien avec leur part au bénéfice de la promotion « I. ». De plus, il ajoutait à leur fortune un montant de Fr. 145'252. -- au titre de bâtiments d'exploitation sur d'autres communes et de Fr. 46'336. -- au titre de biens-fonds d'exploitation sur d'autres communes, soit la part des contribuables à la valeur fiscale des immeubles sis à Y. Enfin, la déduction des frais médicaux était réduite de Fr. 14'759. -- à Fr. 6'946. --.
20. Par écriture du 4 septembre 2019, les époux contribuables, par leur mandataire précité, élevèrent réclamation contre ce prononcé. A nouveau, ils contestaient l'imputation d'un revenu indépendant en lien avec la promotion « I. » et l'intégration d'une fortune immobilière d'exploitation. En outre, ils contestaient la reprise opérée sur les frais médicaux déductibles.
21. Par décision sur réclamation du 21 janvier 2020, la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques admit partiellement la réclamation. Elle admettait la déduction de Fr. 11'159. -- au titre de frais médicaux. Le montant de Fr. 14'759. -- n'était cependant pas admis dès lors que la déduction d'une facture de dentiste de Fr. 3'600. -- avait été revendiquée deux fois. En ce qui concernait le prétendu rapport de fiducie, la Commission exposait notamment ceci : *« En l'espèce, les contribuables ont produit le 30 janvier 2019 un contrat de fiducie daté du 20 octobre 2014. Le délai nécessaire pour retrouver ce document "dans les archives de la société" et les déclarations contradictoires des contribuables quant à son existence ne manquent pas de surprendre. La CIPP peut toutefois se dispenser d'apprécier la force probante de ce contrat »*. La Commission constatait en effet que ce rapport de fiducie ne respectait pas les exigences ressortant des notices de l'Administration fédérale des contributions (AFC), dès lors que la rémunération prévue à l'article 7 du contrat de fiducie n'avait pas été versée par le prétendu fiduciaire, ni déclarée par les contribuables ; que la dette hypothécaire grevant les immeubles concernés dépassait les 50% de leur valeur vénale ; que les contribuables n'avaient tenu aucune comptabilité particulière pour les parcelles réputées détenues pour le compte de la société D. ; et que le rapport de fiducie n'avait été mentionné ni dans les déclarations fiscales des contribuables, ni dans celles de la société. Elle relevait de plus qu'en tant qu'actionnaire et président du conseil d'administration, B. avait signé le contrat de fiducie en qualité de fiduciaire comme de fiduciaire

(quasi-identité des parties au contrat). Partant, un contrat de fiducie ne pourrait être reconnu sur le plan fiscal.

La Commission rectifiait les décisions de taxation en portant en déduction la part de l'emprunt contracté auprès de la banque G. dont les contribuables répondaient et les avances que la société D. leur avait consenties (au total Fr. 1'000'000. -- en 2015, Fr. 1'305'437. -- en 2016 et Fr. 1'230'296. -- en 2017) ; et en rajoutant la créance correspondant au bénéfice de la promotion « I. » qui n'avait pas encore été perçu, soit Fr. 132'073. -- en 2015, Fr. 528'292. -- en 2016 et Fr. 689'292. -- en 2017.

22. Par écriture du 21 février 2020, les époux contribuables, désormais représentés par C., avocat à Y., interjetèrent recours auprès de la Cour de céans contre ce prononcé, en concluant à l'annulation de la décision sur réclamation du 21 janvier 2020, à ce qu'il soit dit que les éléments liés à la promotion « I. » réalisés en société simple par D., E. et F. devaient être imposés chez D. et non chez les recourants et, subsidiairement, à ce que le résultat de la promotion soit corrigé à la baisse (Fr. 412'802. --), « *conformément au décompte établi par J.* ». Une indemnité équitable pour les dépens était également demandée.

A l'appui de leurs conclusions, les recourants faisaient en substance valoir qu'il ressortait du dossier que D. avait l'intention de réaliser une promotion sur les parcelles n°xxxx et xxxx, après le déménagement dans le nouveau garage ; qu'elle s'était partant liée à des professionnels du domaine, soit un architecte (E.) et une entreprise de construction (F.), afin de mener à bien ce projet ; que D. devant financer également la construction du nouveau garage, la banque G. avait souhaité qu'elle vende l'intégralité des parcelles ; qu'or, la société D. avait besoin des bénéfices de la promotion pour financer ses activités et investissements ; qu'elle avait ainsi décidé de conclure un contrat de fiducie avec les époux recourants, le but étant que les profits de la promotion lui reviennent ; que considérant que l'intérêt du prêt de Fr. 300'000. -- accordé par les recourants était élevé, il avait été décidé de ne pas facturer en sus une rémunération pour la commission de fiducie, celle-ci étant déjà incluse dans les intérêts payés pour le prêt ; et que le bénéfice provisoire de la promotion ainsi que les avances de frais effectuées dans le cadre de la promotion avaient été déclarés dans les comptes de D. Partant, les recourants auraient ainsi détenu les immeubles concernés et procédé aux ventes pour le compte de D., sur la base d'un contrat de fiducie.

Les recourants soulignaient que la force probante du contrat de fiducie du 20 octobre 2014 ne pouvait être remise en question puisqu'il faisait suite aux exigences de la banque G. et que l'organe de révision avait reconnu l'avoir préparé au cours du mois d'octobre 2014 ; et que même en l'absence d'un tel contrat écrit, une relation de fiducie pouvait être reconnue. Ils soutenaient en outre que ce contrat respectait les exigences des directives puisqu'une rémunération avait été versée par le biais des intérêts importants versés en lien avec le prêt de Fr. 300'000. -- ; que le taux d'endettement maximum de 50% posé par la directive de 1967 n'avait plus cours aujourd'hui, l'endettement hypothécaire usuel s'élevant plutôt à 70% ; que s'agissant d'une promotion immobilière, le taux d'endettement baissait au fur et à mesure de l'évolution de la promotion et de la création de valeur ; et que compte tenu de l'existence d'une autorisation de construire en force, la valeur vénale des parcelles pouvait être considérée comme largement supérieure à Fr. 4'500'000. -- et donc l'endettement conforme à l'exigence de 50%. Les recourants soutenaient qu'on ne pouvait leur reprocher de ne pas avoir indiqué l'existence d'un rapport de fiducie dans leurs comptes puisque n'étant pas indépendants, ils ne tenaient pas de comptabilité ; et que si, en effet, l'existence de ce rapport de fiducie n'avait pas été mise en évidence dans les comptes de D., il n'en demeurerait pas moins que les éléments liés à la promotion avaient quant à eux bien été déclarés. Enfin, les recourants contestaient la prétendue identité des parties au contrat de fiducie, relevant que B. ne détenait que 7.5% du capital-actions de D. entre la conclusion du contrat de fiducie et fin 2017.

A titre subsidiaire, les recourants contestaient le montant de Fr. 628'292. --, considéré par le fisc comme la part des époux A. et B. au bénéfice de la promotion, et sollicitaient la prise en compte d'un revenu de Fr. 412'802. --. Par ailleurs, s'agissant de la période fiscale 2017, ils demandaient à ce qu'il soit tenu compte de la déduction d'une cotisation AVS.

23. Par détermination du 8 juin 2020, le SCC conclut au rejet du recours, en reprenant pour l'essentiel les arguments préalablement avancés. Le 15 juin 2020, il transmet les moyens de preuve requis.
24. Les recourants répliquèrent le 13 juillet 2020.
25. L'autorité intimée dupliqua le 11 août 2020.
26. Par courrier du 22 mars 2021 adressé au SCC, la Cour de céans sollicita des renseignements à titre de complément d'instruction.

27. Par écriture du 25 mars 2021, le SCC fit suite à cette requête et requit, en cas d'audition de K., que soit également auditionné L., taxateur en charge du dossier.
28. Par écriture du 27 avril 2021, les recourants se déterminèrent sur les compléments d'instruction et confirmèrent les conclusions de leur recours.
29. Par courrier du 10 juin 2021, la Cour de céans demanda un complément d'instruction aux recourants. Le décompte de la promotion « I. » au 31.12.2020 fut reçu le 16 août 2021. Par courrier du 7 septembre 2021, le SCC se détermina sur ce complément d'instruction. Enfin, par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2021, les recourants fournirent des explications relatives au résultat de la promotion concernée.

Les autres faits et motifs seront repris ci-dessous dans la mesure utile.

## II. CONSIDERANTS

1. a) Le recours porte d'une part sur les impôts cantonaux et communaux, et d'autre part sur l'impôt fédéral direct et concerne plusieurs périodes. L'état de fait étant identique, les questions à résoudre, semblables, et la présente Cour, compétente pour les diverses matières (articles 150 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF) et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)), il en sera traité dans un seul prononcé.
- b) Le recours ayant pour le reste été déposé par des personnes ayant qualité pour recourir, et en la forme et les délais légaux (articles 150, 150a LF et 140 LIFD), il peut être entré en matière sur le fond du litige.
- c) Selon l'article 151a alinéa 2 LF, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt « *ordonne d'office dans le cadre de l'instruction toutes les mesures d'enquête nécessaires, notamment le dépôt de pièces, l'audition des parties ou de témoins, l'aménagement d'expertises et d'inspections des lieux* ».

L'article 124 LF précise que « *les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, pour autant qu'elles concernent des faits importants pour la taxation* ». L'article 115 LIFD a une teneur semblable à l'article 124 LF.

Les articles 124 LF et 115 LIFD découlent du principe du droit d'être entendu institué par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale (Cst.). Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. notamment ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 p. 103 et les arrêts cités). De plus, la jurisprudence admet que le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de fonder sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 171 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 298 s. et les arrêts cités). En particulier, l'autorité de jugement peut renoncer à faire citer des témoins si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (arrêt 2C\_850/2014 du 10 juin 2016, consid. 6.1 et les références citées).

De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral retient que, sous réserve des procédures fiscales ayant un caractère pénal, le droit d'être entendu ancré à l'article 29 alinéa 2 Cst. ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (cf. notamment ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; 130 II 425 consid. 2.1 p. 428 s.).

A titre de moyens de preuve, les recourants demandent :

- Edition du dossier par le SCC ;
- Edition par le SCC du montant de bénéfice de la promotion arrêté pour les autres promoteurs (E. et F.) ;
- Audition de K. de H.

En l'espèce, l'autorité inférieure ayant transmis à la Cour de céans le dossier fiscal des recourants, l'offre de preuve concernant ce point est ainsi satisfaite.

S'agissant de l'édition par le SCC du montant de bénéfice de la promotion arrêté pour les autres promoteurs (E. et F.), le SCC a donné suite à cette offre de preuve par courrier du 15 juin 2020, transmis aux recourants le 18 juin 2020. En annexe

à son courrier, le SCC a ainsi transmis les extraits de comptes de E. pour les années 2016 et 2017, un décompte au 31.12.2018 relatif à l'immeuble « I. » ainsi qu'un décompte de résultat prévisionnel (état au 31.12.2016). L'offre de preuve concernant ce point est ainsi également satisfaite.

Par ailleurs, le SCC a expliqué ne pas pouvoir donner suite à la requête du dépôt de pièces relatives à la société F., cette dernière se trouvant en expertise. S'agissant de l'édition par le SCC du montant de bénéfice de la promotion arrêté pour la société F., elle n'apporterait pas d'éléments supplémentaires pertinents à la cause. La Cour de céans dispose d'un dossier lui permettant de statuer en toute connaissance de cause. Aussi, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves, ce moyen de preuve n'apparaît, ni utile, ni nécessaire et ne pourrait amener la Cour de céans à modifier son opinion. L'offre de preuve précitée est ainsi rejetée.

Enfin, s'agissant de l'audition de K. à titre de témoin, il y a lieu de constater que le recourant a transmis, par le biais de son recours du 21 février 2020 un courriel de ce dernier contenant un tableau récapitulatif des événements (pièce n° 35). Cela étant, on ne voit pas quel élément supplémentaire pourrait amener son audition, étant relevé que le droit d'être entendu ne confère en principe pas celui d'être entendu oralement. Aussi, il n'apparaît, ni utile, ni nécessaire, de procéder à son audition. L'offre de preuve précitée est ainsi rejetée.

### **Impôts cantonaux et communaux**

2. a) L'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (article 12 alinéa 1 LF).

Aux termes de l'article 14 alinéa 1 LF, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables.

- b) Conformément à la pratique, les autorités fiscales sont en droit d'attribuer les rapports juridiques et les opérations juridiques, sous réserve de la preuve contraire, à celui au nom duquel ils sont conclus. En effet, selon le cours ordinaire des choses, celui qui procède à une opération juridique en son propre nom, le fait

pour son propre compte. S'il existe exceptionnellement un rapport fiduciaire, sa preuve incombe au contribuable en tant que fait réduisant l'imposition, conformément aux règles générales sur la preuve. La pratique est plutôt restrictive ; la preuve du rapport fiduciaire est soumise à des exigences sévères, afin d'éviter d'ouvrir la porte à des abus (arrêt 2C\_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 9.2). L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire (arrêt 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1 ; arrêt 2C\_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1). La preuve de l'existence d'un tel rapport peut être apportée en produisant le contrat écrit de fiducie (arrêt 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2). Si l'absence de ce contrat écrit n'est pas forcément déterminante, il faut cependant que d'autres éléments prouvent de manière évidente que la personne a agi pour le compte d'un tiers (arrêt 2C\_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1).

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a émis pour sa part deux notices datées des 31 mai 1965 et d'octobre 1967, lesquelles précisent les conditions qui doivent être réunies pour la reconnaissance d'un tel rapport. Ces conditions sont notamment les suivantes :

- existence d'un contrat fiduciaire écrit conclu à l'époque où la fiducie a été constituée ;
- désignation dans le contrat écrit des biens soumis au rapport fiduciaire ;
- prise en charge des risques et des charges exclusivement par le fiduciaire ;
- rémunération du fiduciaire selon l'usage ;
- indication dans les bilans du rapport fiduciaire.

S'agissant des actes fiduciaires portant sur des immeubles, il est exigé en sus que les dettes hypothécaires grevant les immeubles ne doivent pas dépasser le 50% de la valeur vénale de ceux-ci.

Conformément à la jurisprudence de la Cour de céans (cf. notamment décision CCR du 28.05.2020 en l'affaire B. P. ; décision CCR du 20.02.2013 en l'affaire T. O. ; décision CCR du 16.02.2011 en l'affaire R. Y.), ces directives peuvent être considérées comme applicables également en matière d'impôts cantonaux et communaux, étant relevé cependant qu'elles ont une valeur relative et non pas une valeur absolue. La jurisprudence fédérale s'y réfère généralement

(Yersin/Aubry Girardin, in : Commentaire romand : Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., RP n°62).

La doctrine et la jurisprudence retiennent qu'un contrat de fiducie ne peut déployer ses effets sur le plan fiscal que si la fiducie est justifiée par des motifs économiques sérieux, ce d'autant lorsqu'elle a pour objectif d'effectuer des opérations commerciales d'achats et de ventes. Si le fiduciaire possède les connaissances et les relations nécessaires pour effectuer lui-même l'opération, il n'y a pas de raisons économiques sérieuses justifiant l'intervention d'un fiduciaire (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> ed, § 25 ch. 14 et références citées).

La jurisprudence a également confirmé qu'un rapport de fiducie ne peut pas déployer d'effet dans le champ du droit fiscal lorsque le fiduciaire et le fiduciaire entretiennent des relations trop étroites (arrêts du Tribunal fédéral du 18 mars 1991 in RDAF 1993 81 et du 16 mai 1975 in : RDAF 1978 30).

3. En ce qui concerne les règles de répartition du fardeau de la preuve, le principe de l'article 8 du Code civil suisse (CC) a pour effet, en droit fiscal, que l'autorité 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 (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017, consid. 5.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013, consid. 4.6 ; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010, consid. 5.2 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4).
4. En l'espèce, les recourants contestent la non-reconnaissance par l'autorité fiscale du rapport de fiducie entre D. et les recourants en relation avec la promotion « I. » et affirment que dite promotion a été réalisée en société simple par D., E. et F. et concluent à ce que les éléments liés à la promotion « I. » soient imposés chez D. et non chez les recourants. Au surplus et à titre subsidiaire, les recourants contestent les chiffres retenus par le SCC à titre de revenus de la promotion, à savoir Fr. 628'292. --, et concluent à un revenu de Fr. 412'802. -- pour chacun des partenaires.

- a) En premier lieu, il sied de relever que lors de l'entrevue du 24 janvier 2019 avec l'autorité de taxation, le recourant a affirmé qu'aucun contrat de fiducie n'avait été conclu. Il s'est limité à renvoyer l'autorité à la convention de société simple conclue entre les trois sociétés D., E. et F. Ce n'est qu'en date du 30 janvier 2019 qu'un contrat de fiducie daté du 20 octobre 2014 a été produit.

Le recourant conteste avoir affirmé, lors de l'entrevue du 24 janvier 2019, qu'aucun contrat de fiducie n'avait été conclu et relève que le procès-verbal n'a pas été signé par ses soins.

Il sied de relever que les collaborateurs de l'administration sont soumis à certains devoirs de service ; ils doivent en particulier accomplir leur tâche dans un souci d'efficacité et de conscience professionnelle et dans le respect des normes en vigueur (article 20 alinéas 1 et 2 de la loi sur le personnel de l'Etat du Valais) ; ceci suppose notamment qu'ils retranscrivent fidèlement les propos tenus à l'occasion d'un entretien avec un contribuable. En outre, l'autorité de taxation a relevé par courriel du 18 août 2017 déjà qu'aucun contrat de fiducie n'avait été produit.

- b) En tout état de cause, le contrat de fiducie du 20 octobre 2014 ne respecte pas les exigences ressortant des notices de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en raison des faits et motifs suivants :
- la rémunération prévue à l'article 7 n'a pas été versée par le prétendu fiduciaire, ni déclarée par les contribuables ; les intérêts du prêt envers D. ne sauraient correspondre à la rémunération du fiduciaire ;
  - la dette hypothécaire grevant les immeubles concernés dépasse largement les 50% de leur valeur vénale et avoisine les 70% ;
  - les contribuables n'ont tenu aucune comptabilité particulière pour les parcelles réputées détenues pour le compte de la société D. ;
  - le rapport de fiducie n'a été mentionné ni dans les déclarations fiscales des contribuables, ni dans celles de la société ;
  - en tant qu'actionnaire et président du conseil d'administration de D., B. a signé le contrat de fiducie en qualité de fiduciaire comme de fiduciaire (quasi-identité des parties au contrat).
- c) Conformément à la jurisprudence précitée, l'existence d'un rapport de fiducie peut être retenue sur la base d'autres éléments, pour autant que ceux-ci soient indiscutables. En l'occurrence, les recourants se fondent sur le contrat de société

simple susmentionné pour justifier le rapport de fiducie. Or, le 22 décembre 2014, la société D. a vendu sa part aux recourants et aux sociétés E. et F. Aussi, à partir de cette date, la société D. n'était plus partie à la promotion « I. ». Le contrat de société simple est ainsi dénué de pertinence dès lors que les recourants se sont substitués à D. Les recourants sont donc apparus comme les partenaires effectifs – avec E. et F. - de la promotion.

- d) Par conséquent, et conformément à la jurisprudence et doctrine précitées, même si l'existence d'un contrat de fiducie devait être admise, force est de constater que celui-ci ne pourrait être reconnu par le fisc dès lors qu'il ne remplit pas les conditions nécessaires pour déployer des effets sur le plan fiscal.
- e) En outre, à titre subsidiaire, les recourants contestaient le montant de Fr. 628'292. --, considéré par le fisc comme la part des époux A. et B. au bénéfice de la promotion, et sollicitaient la prise en compte d'un revenu de Fr. 412'802. --. Sur demande de la Cour de céans, le décompte de la promotion « I. » au 31.12.2020 a été reçu le 16 août 2021. Par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2021, les recourants ont fourni des explications relatives au résultat de la promotion concernée.

Ils ont, en premier lieu, expliqué que s'agissant de la méthode de calcul des provisions pour les invendus, une provision linéaire de 20% avait été pratiquée de manière inchangée tant au 31 décembre 2018 qu'au 31 décembre 2020. Bien que généreuse, cette provision de 20% sur les invendus n'a pas été contestée par le fisc.

En deuxième lieu, dans leur courrier explicatif du 1<sup>er</sup> octobre 2021, les recourants ont justifié la baisse du résultat entre le décompte 2018 et 2020 comme suit : « La baisse du résultat de la promotion entre les deux bouclements provisoires au 31 décembre 2018 et au 31 décembre 2020 provient du fait qu'en 2018, lors du bouclement provisoire, certains travaux n'étaient pas encore terminés ou prévus. Il en va ainsi notamment : finition des appartements invendus en 2019-2020 ; installation de climatisations pour les locaux commerciaux ; finition de l'aménagement des locaux commerciaux en 2021 (chappe, murs de séparations en fonction des PPE vendues, plafonds, etc...) ; travaux pour mise en conformité aux normes dans les caves tels que demandés par le service du feu, à savoir essentiellement sorties de secours supplémentaires aménagées depuis les sous-sols). Ces différents éléments augmentent le prix de revient de l'immeuble qui

est passé de CHF 19'574'189.40 au 31 décembre 2018 à CHF 20'027'809.70 au 31 décembre 2020. ». Or, les frais pour travaux complémentaires n'ont pas été comptabilisés dans le décompte intermédiaire 2018. Ces frais pour travaux complémentaires seront donc déduits lors du décompte final.

Partant, il y a lieu de rejeter le recours et confirmer la décision sur réclamation du 21 janvier 2020.

### **Impôt fédéral direct**

5. Hormis des différences irrelevantes en l'espèce, les articles 16 alinéa 1 et 18 alinéa 1 LIFD posent les mêmes règles que les dispositions cantonales examinées ci-dessus.

La question de l'existence et de la reconnaissance d'un rapport fiduciaire se pose également de la même manière en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôts cantonaux et communaux.

Cela étant, le raisonnement développé ci-dessus en cette dernière matière doit être repris ici et le recours rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

6. S'agissant des frais, ils doivent être mis en totalité à la charge des recourants, solidairement entre eux, qui succombent, conformément aux articles 153, alinéa 3 LF et 144, alinéa 1 LIFD.

D'autre part, conformément à ces mêmes dispositions, il n'est pas alloué d'indemnité de dépens aux recourants, dès lors que leur recours est rejeté.

Par ces motifs,

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

d é c i d e:

1. Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais de procédure, par Fr. 1'579.45, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
4. Il n'est pas alloué de dépens.

Ainsi décidé à Sion, le 9 décembre 2021

LE PRESIDENT:

Stefan Gehrig

LA SECRETAIRE AD HOC:

Catherine Aymon

Frais

Droit de sceau

Fr. 1500. --

Copies

Fr. 68. --

Port

Fr. 11.45

**TOTAL**

**Fr. 1579.45**

Notifié sous pli chargé, le

---

- aux recourants, par leur mandataire
- au Service cantonal des contributions, Commission d'impôt des personnes morales
- à l'administration communale de N.
- à l'Administration fédérale des contributions à Berne

La Secrétaire ad hoc:

Catherine Aymon

### **MOYENS DE RECOURS**

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours dans les trente jours dès sa notification, auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il est au surplus renvoyé au système des voies de droit de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF), qui régleme aussi le mémoire de recours et ses annexes (art. 42 LTF).