

F1 24 32 (CCR 2022/44)

ARRÊT DU 8 MAI 2024

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

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

en la cause

X _____ et Y _____, recourants

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES, autorité
attaquée

(Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct ; périodes fiscales 2010 à
2018)

recours contre la décision du 29 juin 2022

Faits

A. Y _____ et son épouse X _____ sont domiciliés à A _____. L'époux est titulaire d'un CFC dans le secteur automobile. Il était coassocié (dès 2011 président des gérants) avec son frère B _____ de C _____ Sàrl, chacun détenant 50 % du capital social. Il disposait d'un droit de signature collective à deux, puis, dès 2016, d'une signature individuelle. La société, constituée en 2003, a été radiée en 2021 consécutivement à sa faillite prononcée le xx.xx1 2019. Son but était « [la] construction générale, à savoir [_____] ; [le] montage et [la] location d'échafaudages ; [_____] ; [l'] acquisition d'immeubles ».

Par ailleurs, Y _____ détient, respectivement a détenu, des participations dans les sociétés suivantes : 1/3 du capital de D _____ SA, société inscrite le xx.xx2 2010 dont il est le président et dont le but social porte, outre sur des activités dans le domaine des échafaudages, sur l'achat, la vente, la gestion et la location d'immeubles ; 100% de E _____ SA, société inscrite le xx.xx3 2016 dont il est l'administrateur unique et qui a pour but l'exploitation d'une entreprise de construction générale, l'achat et la vente de biens mobiliers et immobiliers ; 15 % du capital de F _____ SA, société inscrite le xx.xx4 2014, radiée le xx.xx5 2020, qui était active dans le recrutement et le placement de personnel.

B. Le 28 août 2020, l'Inspectorat fiscal a établi un rapport portant sur les affaires immobilières menées par Y _____ entre 2015 et 2018. Il a retenu que ce contribuable effectuait régulièrement des opérations immobilières (cf. ch. 2 du rapport d'expertise, p. 114 ss du dossier du Service cantonal des contributions (SCC)), de sorte que le bénéfice provenant des ventes réalisées durant les périodes fiscales considérées devait être soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu. L'expert s'est notamment penché sur une villa (jumelée) que Y _____ avait construite, puis vendue le 13 juillet 2015 aux époux G _____, sur la parcelle n° xxx1 de A _____, sise à la route du H _____. Il s'agissait d'un terrain qu'il avait acquis le 16 avril 2014, pour un prix de 345'000 fr., conjointement avec un dénommé I _____. Ces derniers, après avoir immédiatement procédé à la division du terrain, y avaient érigé deux villas jumelées (ch. 2.1 du rapport d'expertise, p. 114 du dossier du SCC). L'expert s'est également intéressé à l'appartement en PPE (xxxx1) sis à M _____ que Y _____ avait acquis le 1^{er} octobre 2014, puis vendu le 8 mars 2016. Il a proposé de soumettre le bénéfice de cette vente à l'impôt ordinaire sur le revenu nonobstant une taxation préalable à l'impôt sur les gains immobiliers, décision qu'il convenait d'annuler (ch. 2.3.2 du rapport

d'expertise, p. 115 du dossier du SCC). Le rapport suggérait également de procéder à une reprise en lien avec les locations d'une arcade commerciale sise à J _____ que Y _____ avait achetée le 23 juin 2016, puis remis à bail dès le 1^{er} octobre 2016 à F _____ SA (cf. le contrat y relatif en p. 153 du dossier du SCC). L'expert a relevé que cette société « connaît des difficultés, [que] le loyer n'a pas été entièrement réglé et comptabilisé ». Pour l'année 2017, alors que le loyer annuel contractuellement convenu s'élevait à 30'000 fr. et que la société avait comptabilisé 16'500 fr. de loyers, Y _____ n'avait déclaré que 5000 fr. de revenus de location. Il s'agissait de reprendre la différence de 11'500 fr. (ch. 3.1.1 du rapport d'expertise, p. 116 du dossier du SCC).

Par courrier du 21 décembre 2020, le SCC a informé la fiduciaire de Y _____ que les taxations des périodes fiscales 2015 à 2018 seraient rendues définitives sur la base des conclusions émises par l'inspecteur.

Le même jour, le SCC a informé les époux X _____ et Y _____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2010 à 2014 en raison de distributions dissimulées de bénéfice de la part de C _____ Sàrl dès 2010. Un contrôle fiscal mené par la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (DP TVA) et une instruction pénale menée contre Y _____ avaient permis de constater que la société n'avait pas déclaré une partie de son chiffre d'affaires, essentiellement encaissé sur un compte non déclaré ouvert auprès du K _____ dont elle était titulaire. Le chiffre d'affaires soustrait par la société entre 2010 et 2016 était le suivant :

Année	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Chiffres d'affaires non déclaré	313'475 fr.	350'551 fr.	493'273 fr.	233'789 fr.	151'674 fr.	252'016 fr.	xxx2'602 fr.

C. Le 29 décembre 2020, le SCC a notifié aux époux X _____ et Y _____ des décisions de rappel d'impôts relatives aux années 2010 à 2014 et des décisions de taxation définitives pour les périodes fiscales 2015 à 2018 (p. 168 ss du dossier du SCC).

D. Le 21 janvier 2021, X _____ et Y _____ ont formé réclamation à l'encontre de ces prononcés par l'intermédiaire de la fiduciaire L _____. Ils ont allégué avoir acquis la parcelle n° xxx1 dans l'intention d'y construire une maison familiale et expliqué qu'il s'agissait de la première vente réalisée par l'époux. Le bénéfice retiré devait donc être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, Y _____ ne pouvant être

valablement qualifié de professionnel de l'immobilier à ce moment-là. Quant à la PPE n° xxxx1 de M _____, elle avait fait l'objet d'une taxation, entrée en force, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. Il était de ce fait exclu de la rouvrir et d'imposer le bénéfice au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu. Les époux X _____ et Y _____ ont enfin contesté la reprise sur les loyers en tant qu'elle tablait sur la comptabilité de la société-locataire.

Le 31 mars 2021, dans le délai que le SCC leur avait accordé afin de compléter la motivation de leur opposition s'agissant des périodes fiscales 2010 à 2014, les époux X _____ et Y _____ ont fait valoir que le compte du K _____, où le chiffre d'affaires non déclaré de C _____ Sàrl avait été encaissé, avait été géré à l'insu de Y _____ par son frère B _____, qui avait seul profité des montants en cause.

Le SCC a répondu aux arguments des contribuables, le 30 août 2021. Il a notamment maintenu que le bénéfice réalisé sur la vente de la parcelle n° xxx1 de A _____ devait être imposé dans le cadre du revenu ordinaire, observant qu'il avait d'ailleurs été déclaré comme tel par les intéressés. Sur ce point, le SCC a relevé que Y _____ et son épouse habitaient depuis 2012 dans une villa dont ils étaient propriétaires ailleurs sur le territoire de cette même commune. Ensuite et contrairement à ce qu'il affirmait, le prénommé avait déjà effectué plusieurs opérations immobilières au moment de cette vente, dont certaines étaient en cours (vente en 2008 de la PPE n° xxxx2 de A _____ [achat 2003], vente en 2010 de la parcelle n° xxx2, N _____, VD [achat en 2009], acquisition en 2014 de la PPE xxxx3 de M _____ [vente en 2016] et acquisition en 2015 de la PPE xxxx4 de J _____ [vente en 2017]). De surcroît, il détenait des participations dans des sociétés actives dans l'immobilier et disposait de connaissances particulières dans ce domaine.

Le 9 septembre 2021, le SCC a modifié en leur défaveur les décisions de rappel d'impôt relatives aux périodes fiscales 2013 et 2014 ainsi que la décision de taxation de l'année 2016. Il a en revanche modifié à leur avantage celle relative à la période fiscale 2017.

Le 1^{er} mars 2022, les contribuables se sont déterminés sur les modifications apportées par le fisc et ont requis celui-ci de revoir sa position.

Le 24 mars 2022, le SCC a modifié les décisions de taxation 2017 et 2018 en réduisant, dans le sens voulu par les contribuables, le bénéfice d'une promotion (O _____) réalisée à P _____, dans le canton de Vaud. Il est sinon resté sur sa position du 30 août 2021. Les points encore litigieux à ce stade de la réclamation étaient les suivants :

Période fiscale	Participation dans E _____ SA	Vente de la parcelle n° xxx1 de A _____	Vente de la PPE xxxx1 de M _____	Loyer F _____ SA	Distributions dissimulées de bénéfice nettes
2010	-	-	-	-	92'042 fr.
2011	-	-	-	-	105'165 fr.
2012	-	-	-	-	147'982 fr.
2013	-	-	-	-	70'137 fr.
2014	-	-	-	-	45'502 fr.
2015	-	Imposition au revenu ordinaire	-	-	75'604 fr.
2016	Fortune commerciale	-	Imposition au revenu ordinaire	-	26'281 fr.
2017	Fortune commerciale	-	-	11'500 fr.	-
2018	Fortune commerciale	-	-	-	-

E. Par décision du 22 juin 2022 expédiée le 29 suivant, la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques (CIPP) a partiellement admis la réclamation conformément aux corrections déjà opérées par l'autorité de taxation concernant le résultat de la promotion O _____. Elle a en outre attribué la participation au capital de E _____ SA à la fortune privée du contribuable. La CIPP a pour le reste rejeté la réclamation. Elle a confirmé l'imposition du bénéfice de la vente de la parcelle n° xxx1 à l'impôt ordinaire sur le revenu eu égard aux opérations antérieures et au fait que Y _____ exploitait deux entreprises du bâtiment, dont l'une avait participé à la construction de la villa. A cela s'ajoutait la courte durée de possession et les modalités de vente du bien-fonds, prévoyant une compensation avec le prix payé aux époux G _____ pour acquérir la PPE xxxx5 dont ils étaient propriétaires à J _____. S'agissant de la vente de la PPE xxxx6 de M _____, immeuble appartenant de manière incontestée à la fortune commerciale des contribuables, le fait qu'une première décision de taxation en matière d'impôt sur les gains immobiliers était déjà entrée en force n'empêchait pas de procéder à une seconde taxation en matière d'impôt sur le revenu. S'agissant de la reprise de 11'500 fr. relative aux loyers F _____ SA, elle se justifiait eu égard à la force probante importante du principe de l'autorité du bilan, qui était susceptible de déployer des effets dans le chef d'un autre contribuable. En outre,

le contrat prévoyait une location annuelle nette de 30'000 fr. Enfin, la CIPP a relevé que Y _____ détenait 50 % du capital social de C _____ Sàrl, qu'il dirigeait en sa qualité de président des gérants. Il avait connaissance du compte bancaire non déclaré de la société auprès du K _____, avait délivré une procuration sur ce compte à son frère B _____ et savait que celui-ci procédait à des retraits en espèces. Partant, en application de la théorie du triangle, les prestations appréciables en argent dont B _____ et son autre frère avaient bénéficié étaient imposables dans le chef de Y _____, à tout le moins à hauteur de sa participation dans la société.

F. Par mémoire du 27 juillet 2022, X _____ et Y _____ ont requis la Commission cantonale en matière fiscale (CCR) de mettre à néant cette décision et d'annuler les reprises opérées par le fisc, sous suite de frais. Ils persistent ainsi à contester le caractère commercial de la vente de la parcelle n° xxx1 de la commune de A _____ et maintiennent qu'il n'était plus possible d'imposer le bénéfice tiré de la vente de la PPE xxxx1 de M _____ au titre de l'impôt sur le revenu. Ils contestent, pour des motifs similaires à ceux avancés jusqu'ici, les reprises de 11'500 fr. relatives aux loyers F _____ SA et celles liées aux prestations appréciables en argent provenant de la société C _____ Sàrl. A titre de moyens de preuve, ils déposent différents documents, dont le procès-verbal de l'interrogatoire de police de B _____ X _____ et Y _____ du 3 novembre 2020, un document, qui lui était annexé, détaillant les sommes en espèces retirées par le prénommé. Etaient également annexés au mémoire le procès-verbal de l'audition de Y _____ du 2 novembre 2020 ainsi qu'une convention du 22 mars 2021 – pièces figurant déjà au dossier de l'autorité précédente – aux termes de laquelle son frère B _____ déclare avoir été seul à gérer le compte auprès du K _____ et en avoir assumé seul la responsabilité.

Le 23 novembre 2022, la CIPP a conclu au rejet du recours en déposant son dossier.

Les recourants ont maintenu leurs conclusions, le 9 janvier 2023.

Le 2 octobre 2023, la CIPP a informé la CCR que la décision de taxation 2016, concernée par la reprise sur le bénéfice tiré de la vente de la PPE xxxx1 de M _____ serait prochainement modifiée. Un arrêt du Tribunal fédéral du 5 septembre 2023 (2C_487/2022) avait en effet exclu de soumettre à l'impôt sur le revenu le résultat d'une opération ayant déjà fait l'objet d'une taxation à l'impôt sur les gains immobiliers.

Le 17 octobre 2023, conformément à cette annonce, la CIPP a communiqué à la CCR la nouvelle décision de taxation 2016, datée du 12 octobre 2023, accompagnée d'un bordereau d'impôt cantonal rectifiant celui du 9 septembre 2021.

Le 20 novembre 2023, les recourants ont, au vu de cette nouvelle décision, déclaré retirer leur recours sur ce point tout en se déclarant surpris du procédé.

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

Par lettre du 30 novembre 2023, la CCR a informé les recourant 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.

Le 15 janvier 2024, le président soussigné 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 a également prononcé la clôture de l'instruction, précisant que, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

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 le recours du 27 juillet 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

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).

II. Objet du litige

2. Le 17 octobre 2023, eu égard à l'arrêt fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023, la CIPP a déposé céans une nouvelle décision de taxation datée du 12 octobre 2023 renonçant à imposer au titre de revenu ordinaire, sous l'angle des impôts cantonaux et communaux, le résultat de la vente de la PPE xxxx1, déjà taxé au titre de l'impôt sur les

gains immobiliers. Les recourants, tout en se déclarant « surpris » du procédé, estiment néanmoins que leur recours était dès lors devenu sans objet. Ils ont indiqué le retirer dans cette mesure.

2.1 L'on peut sur ce point constater que les normes régissant la procédure de recours auprès de la CCR (art. 150 LF ss, tels qu'en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023) ne prévoyaient pas expressément la possibilité pour l'autorité de rendre une nouvelle décision en cours d'instance. Tel est en revanche le cas des dispositions régissant la procédure de recours céans (art. 150 al. 3 LF, art. 81a al. 2 LPJA, art. 80 al. 1 let. d et 57 LPJA), qui s'appliquent pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes pendantes faute de dispositions transitoires contraires (cf. ATF 144 II 273 consid. 2.2.4). Dans ces conditions, il se justifie de tenir compte de la nouvelle décision de taxation 2016 portée en cours de procédure.

2.2 Selon la jurisprudence (RVJ 2020 p. 57 consid. 3.2), le prononcé d'une nouvelle décision ne rend pas automatiquement sans objet la procédure de recours. Celle-ci le devient si la nouvelle décision crée une situation juridique telle que l'intérêt du recourant à ce qu'il soit statué sur le recours a disparu. Le litige subsiste dans la mesure où la nouvelle décision ne règle pas toutes les questions à satisfaction du recourant, qui n'a dans ce cas pas besoin de l'attaquer. Celle en question rend sans objet le recours en tant qu'il conteste l'imposition de la vente de la PPE xxxx1 à l'impôt cantonal et communal sur le revenu, ainsi que le reconnaissent les recourants eux-mêmes. Il conviendra donc de le constater dans l'arrêt et d'en tenir compte sous l'angle des frais et dépens (*infra* consid. 11).

3. Le litige subsiste donc sur trois points. Il porte sur le caractère commercial ou non de la vente de la parcelle n° xxx1 de A _____, sur la reprise de 11'500 fr. opérée au titre de revenu de location et sur l'imposition des prestations appréciables en argent de C _____ Sàrl dans le chapitre fiscal des recourants.

III. Impôt fédéral direct

a. Vente de la parcelle n° xxx1 de A _____

4. Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir confirmé le caractère commercial de cette opération. Y _____ ne disposait d'aucune formation dans le domaine immobilier et les participations qu'il détenait ne signifiaient pas qu'il travaillait dans ce secteur. L'activité déployée au travers de sa société d'échafaudages ne pouvait pas être comparée à la profession d'architecte, de promoteur ou encore de constructeur. Il n'avait

pas régulièrement procédé à des achats ou ventes d'immeubles. S'il avait, certes, effectué « certaines opérations en 2003 et 2009 », celles-ci ne pouvaient cependant pas être prises en considération vu leur ancienneté. Enfin, les recourants expliquent avoir construit la villa dans l'intention initiale de l'occuper avec leur famille.

4.1 L'art. 16 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD, cette disposition exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie »), ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables (ATF 143 II 402 consid. 5.1), y compris les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). Selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables. 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 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_90/2023, 9C_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.1).

4.2 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_90/2023, 9C_120/2023 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. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (*ibidem*).

C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères

permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que 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 (démarches augmentant la valeur du bien immobilier par le biais du morcellement parcellaire, de constructions, de publicités etc. ; acquisition dans le but de revendre l'immeuble le plus rapidement possible en réalisant un bénéfice ; utilisation des données du marché, 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_90/2023, 9C_120/2023 précité consid. 5.3). 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. En tout état de cause, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (*ibidem*).

4.3 En l'espèce, force est d'admettre, avec l'autorité intimée, que de nombreux indices plaident en faveur d'une activité commerciale. Dans ce sens, l'on peut d'abord relever que la vente de la parcelle n° xxx1 ne constitue pas une opération isolée, ce que les recourants concèdent en évoquant « certaines opérations entre 2003 et 2009 ». Sur ce point, la CIPP et le SCC ont mentionné la vente, en 2010, de la parcelle n° xxx2, à N _____ (VD), acquise en 2009, la vente, en 2008, de la PPE n° xxxx2 de A _____, acquise en 2003, l'achat, en 2014, de la PPE xxxx3 de M _____ (revendue en 2016) ou encore l'acquisition, du reste liée à la vente de la parcelle n° xxx1, de la PPE xxxx7 de J _____ (revendue en 2017). Il s'agit là d'une activité suffisamment intense pour conférer un caractère systématique et planifié aux opérations immobilières du recourant, ce d'autant plus vu la durée de possession relativement brève qui les caractérise. En outre, alors que l'autorité intimée a souligné que les recourants habitaient depuis 2012 dans une maison leur appartenant ailleurs à A _____, ils n'avancent aucun élément laissant à penser qu'ils auraient construit la villa dans le but d'y emménager avec leur famille. Ils n'ont pas non plus fourni de quelconques explications sur les circonstances qui les avaient finalement conduits à « changer [leurs] plans » et à ainsi revendre la villa, sans jamais l'avoir occupée personnellement, une année seulement après avoir acquis le terrain et l'avoir bâti. Enfin et quoi qu'ils en disent,

les participations et le rôle assumé par l'époux recourant dans les sociétés C _____ Sàrl et D _____ SA, toutes deux actives, selon leur but social, dans le domaine de la construction et de l'immobilier, s'avèrent propres à attester de ses capacités et de ses connaissances en la matière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.5). Du reste et comme l'a relevé à bon escient la CIPP, C _____ Sàrl a participé à la construction de la villa et établi des factures pour des travaux de sols, parquets, chapes, terrassement, goudronnage ou encore maçonnerie (cf. ch. 10 *in fine* de la décision sur réclamation ainsi que p. 271 et 273 du dossier du SCC).

4.4 Au vu de ce qui précède, le bénéfice issu de la vente de la parcelle n° xxx1 de A _____ ne saurait être qualifié de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de la fortune privée, comme le soutiennent les époux recourants. Ainsi que l'a retenu la CIPP, ce résultat est bien plutôt imposable au titre du revenu ordinaire d'une activité lucrative indépendante, ce d'autant que cette notion doit être interprétée largement. La décision attaquée doit donc être confirmée sur ce point s'agissant de l'IFD.

b. Loyer F _____ SA

5. Les recourants contestent ensuite la reprise de 11'500 fr. opérée pour l'année 2017 concernant les revenus de location de l'arcade commerciale à J _____ à F _____ SA. Ils expliquent avoir déclaré un revenu de 5000 fr. correspondant aux loyers effectivement encaissés. Il n'était à leur sens pas admissible, sous l'angle du fardeau de la preuve, de procéder à une reprise en tablant sur le fait que 16'500 fr. de loyers étaient inscrits dans les comptes de la société locataire. Celle-ci étant en proie à des difficultés financières, il était hautement vraisemblable qu'elle ait été incapable d'honorer le paiement des loyers.

5.1

5.1.1 En vertu de l'art. 21 al. 1 let. a LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé, ce qui est le cas lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1035/2020 du 12 novembre 2021 consid. 5.1). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine (*ibidem*). Cette hypothèse correspond à la « Soll-Methode ». Ce n'est que si cette

exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération, hypothèse correspondant au principe de l'encaissement (« Ist-Methode » ; *ibidem*). Pour les loyers et en application de ces règles, la réalisation fiscale du revenu est normalement réputée intervenir à leur échéance (LOCHER, Kommentar DBG, 2^e éd. 2019, n° 19 ad art. 21 DBG ; LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu, thèse 2018, Genève/Zurich, n° 1023 ; MERLINO, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, n° 43 ad art. 21 LIFD). Une incertitude particulière peut découler du risque d'insolvabilité du locataire qui ne serait plus en mesure de s'acquitter de son loyer (LIÉGEOIS, op. cit., n° 1024). La notion d'insolvabilité ne doit pas être interprétée trop restrictivement ; l'ouverture d'une des procédures que prévoit la LP n'est pas nécessaire (*ibidem*, n° 927 ; cf. ég. REICH/WEIDMANN in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4^e éd. 2022, n° 38 ad art. 16 DGG).

5.1.2 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. 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 (ATF 146 II 6 consid. 4.2).

5.2 En l'espèce, le bail à loyer liant Y _____ et F _____ SA a commencé le 1^{er} octobre 2016. Le contrat prévoyait un loyer mensuel net de 2500 fr. (soit 30'000 fr./an), payable d'avance (dossier du SCC, p. 153). Il ressort cependant du rapport d'expertise que la société locataire « connaît des difficultés » et que « le loyer n'a pas été entièrement réglé et comptabilisé ». La lecture du tableau figurant en p. 5 dudit rapport montre ainsi qu'aucun loyer n'a été comptabilisé par la société locataire, respectivement déclaré par les recourants, pour l'année 2016, correspondant au début de la relation contractuelle. Pour 2017, 5000 fr. de location ont été déclarés par les recourants alors que 16'500 fr. figurent dans les comptes de la société. En 2018, aucun montant de loyer n'a été déclaré ni comptabilisé. L'on peut par ailleurs relever que la faillite de la société locataire a été suspendue faute d'actif par décision du 18 mai 2020. Dans ces conditions et eu égard aux propres constatations de l'inspecteur fiscal sur les difficultés financières rencontrées par la société, il se justifie d'admettre l'application du

principe de la perception réelle (méthode de l'encaissement). Partant, il appartenait au fisc de démontrer que le recourant avait effectivement encaissé 11'500 fr. de plus que les 5000 fr. déclarés. Or, les autorités précédentes se sont limitées à arguer, par référence au principe de l'autorité du bilan, qu'un total de 16'500 fr. avait été comptabilisé en charge par la société. Il est cependant concevable que ces montants aient été comptabilisés par la société comme charges à payer mais n'aient, en réalité, jamais été versés. Le fisc n'a ainsi pas rapporté la preuve de l'encaissement effectif des montants en question chez le bailleur, alors qu'il aurait par exemple pu tenter de faire cette démonstration en sollicitant, du recourant ou de la société locataire, des extraits de comptes, ou en requérant de cette dernière une confirmation du paiement des loyers.

Le recours doit en conséquence être admis sur ce point et la reprise litigieuse annulée concernant l'IFD.

c. Distribution dissimulée de bénéfices de C _____ Sàrl

6. En dernier lieu, les recourants contestent l'imposition des prestations appréciables en argent en invoquant le fait qu'ils n'avaient pas bénéficié des montants et qu'il s'agissait de malversations non reconnaissables. Ils excipent en particulier de la convention signée par Y _____ avec son frère et associé B _____ en mars 2021 et considèrent qu'il ne se justifiait pas d'appliquer la théorie du triangle.

6.1 En vertu de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les avantages appréciables en argent provenant de participations sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations. Un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD représente, du point de vue de la société distributrice, un élément du bénéfice imposable en vertu de l'art. 58 al. 1 let. b dernier tiret LIFD (distributions dissimulées de bénéfice et avantages à des tiers non justifiés par l'usage commercial) ou de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD (produits non comptabilisés). Cette figure conduit ainsi à une reprise tant au niveau de l'impôt sur le bénéfice pour la société distributrice que de l'impôt sur le revenu pour le bénéficiaire de l'avantage, ce qui concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2). En application de l'approche économique qui prévaut ici, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais par conséquent également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.3).

6.2 Selon la jurisprudence (ATF 144 II 427 consid. 6.1), il y a distribution dissimulée de bénéfice, équivalant à une prestation appréciable en argent, lorsque quatre conditions

cumulatives sont remplies : 1) la 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 dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient. Il faut entendre par « personne la ou les 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 du 20 octobre 2021 consid. 5.1).

6.3 Lorsque la participation appartient à la fortune privée, la théorie du triangle s'applique dans tous les cas (arrêt du Tribunal fédéral 2C_630/2021, 2C_631/2021 du 17 mai 2022 consid. 2.4.3). Suivant cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière (distribution dissimulée de dividende), puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (arrêt 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.3). Si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8).

6.4 En l'espèce, l'époux recourant ne peut pas être suivi lorsqu'il prétend qu'il ignorait l'existence des montants encaissés sur le compte K _____ non déclaré de C _____ Sàrl. Cette argumentation, qui s'appuie sur la convention de mars 2021 passée avec B _____ X _____ et Y _____ – pièce figurant déjà au dossier de l'autorité précédente – se heurte aux déclarations que Y _____ a faites lors de son interrogatoire du 2 novembre 2020. A cette occasion, il a en effet expressément admis être au courant de ce compte (R. ad Q. 9, R. ad Q. 11 et R. ad Q. 13, dossier du SCC, p. 165 ss). Il a notamment affirmé que son frère B _____ lui avait présenté des quittances de retraits en lui expliquant qu'il avait besoin d'argent pour mener à bien ses chantiers. Dans ce contexte, le recourant a concédé avoir « fermé un œil » (R. ad Q. 11). En outre, revenant sur ces premières explications, il a admis avoir signé une procuration unique en faveur de B _____ (R. ad Q. 11). Il devait donc savoir que le

compte en question était également utilisé pour encaisser des montants et ne saurait valablement soutenir que les prestations appréciables en argent n'étaient pas reconnaissables. Pour le reste, l'on peut observer qu'en délivrant une procuration à son frère et en tolérant que ce dernier se serve du compte pour effectuer des encaissements et des retraits, le recourant a permis à son frère d'utiliser la société comme si elle lui appartenait (totalement). Il convient en pareille hypothèse d'appliquer la théorie du triangle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.2), qui est au demeurant, comme rappelé précédemment, applicable dans tous les cas lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur des parts. L'objection tirée du fait que les prélèvements n'ont pas directement profité au recourant est vaine.

Au vu de ce qui précède, la décision du fisc d'imposer les prestations appréciables en argent dans le chef de Y _____, ceci à hauteur de sa participation (50 % ; cf. à ce sujet DANON in : Commentaire romand de la LIFD, 2^e éd. 2017, n° 196 ad art. 57, 58 LIFD ainsi que REICH/WALDBURGER : Rechtsprechung im Jahr 2022 (2. Teil) in : IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 304), n'apparaît pas critiquable et doit être confirmée. Le recours s'avère donc mal fondé sur ce point également.

IV. Impôts cantonal et communal

7. La jurisprudence rendue en matière d'IFD concernant l'imposition du revenu et la distinction entre un bénéfice provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante et un gain privé en capital est également déterminante en ce qui concerne l'ICC, puisque les art. 7 al. 1 et 8 al. 1 et 2 LHID, repris aux art. 12 al. 1 et 14 al. 1 et 2 LF, correspondent à l'art. 18 al. 2 LIFD (arrêt 9C_90/2023, 9C_120/2023 précité consid. 10). Il peut ainsi être renvoyé dans cette mesure à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct (supra consid. 4). Les critiques visant l'imposition du bénéfice de la vente de la parcelle n° xxx1 de la commune de A _____ doivent en conséquence être rejetées sous l'angle de l'impôt cantonal et communal.

8. En application des art. 7 al. 1 LHID et, de la même manière que les dispositions topiques de LIFD (supra consid. 5), la LF prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 12 LF) et, en particulier, le rendement de la fortune immobilière, notamment les revenus provenant de la location (art. 17 al. 1 let. a LF). Il s'ensuit que les considérations qui ont conduit à admettre le recours, s'agissant de l'IFD, sur la problématique de la reprise opérée en 2017 concernant le loyer F _____ SA, valent également en matière d'impôt cantonal et communal. Le recours doit donc être admis sur ce point.

9. La notion de prestation appréciable en argent en sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD est identique à celle prévue à l'art. 16 al. 1 let. c LF et correspond à l'art. 7 al. 1 LHID. Les considérants développés en matière d'IFD s'appliquent donc également aux ICC (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2019 du 21 janvier 2020 consid. 6). En la matière, le recours doit donc être lui aussi rejeté.

V. Conclusion, frais et dépens

10. Sur le vu de ce qui précède, le recours est, concernant l'impôt cantonal et communal 2016, sans objet en tant qu'il concerne l'imposition du bénéfice tiré de la vente de la PPE xxxx1, la nouvelle décision communiquée le 17 octobre 2023 par la CIPP donnant, sur cet aspect du litige, gain de cause aux recourants. Il est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2017. La décision sur réclamation est réformée en ce sens que la reprise de 11'500 fr. concernant les locations est annulée. Le recours est pour le reste rejeté et les reprises concernant la vente de la parcelle n° xxx1 (période fiscale 2015) de A _____ et les prestations appréciables en argent (périodes fiscales 2010 à 2016) sont confirmées, tant pour l'IFD que pour l'ICC (art. 143 LIFD ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

11. Au vu de ce qui précède, il se justifie de faire supporter aux recourants, solidairement entre eux, un émolument de justice, réduit de moitié, de 1100 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). Il n'est pas perçu d'autres frais (art. 89 al. 4 LPJA). Il n'est pas alloué de dépens aux recourants qui procèdent seuls, mais uniquement une indemnité réduite de partie de 25 fr., à charge du fisc (art. 144 al. 4, art. 64 al. 1 à 3 PA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2020 du 18 juin 2020 consid. 7.3.2 *in fine* ; art. 91 al. 1 LPJA, art. 4 al. 1 et 2 LTar), les intéressés n'ayant pas prétendu ni *a fortiori* démontré avoir subi « une perte de temps ou de gain » (art. 4 al. 2 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est sans objet en tant qu'il concerne l'imposition du résultat de la vente de la PPE xxxx1 au titre de l'impôt cantonal et communal sur le revenu pour la période 2016.
2. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2017. La décision sur réclamation est réformée en ce sens que la reprise de 11'500 fr. concernant les locations est annulée. Le recours est pour le reste rejeté. Partant, les reprises concernant la vente de la parcelle n° xxx1 (période fiscale 2015) de A _____ et les prestations appréciables en argent (périodes fiscales 2010 à 2016) sont confirmées.
3. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2017. La décision sur réclamation est réformée en ce sens que la reprise de 11'500 fr. concernant les locations est annulée. Le recours est pour le reste rejeté. Partant, les reprises concernant la vente de la parcelle n° xxx1 (période fiscale 2015) de A _____ et les prestations appréciables en argent (périodes fiscales 2010 à 2016) sont confirmées.
4. Les frais réduits, par 1100 fr., sont mis à la charge des recourants.
5. Le fisc versera aux recourants une indemnité de partie réduite de 25 fr.
6. Le présent arrêt est communiqué à X _____ et Y _____, à A _____, à la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 8 mai 2024