

LA COMMISSION DE RECOURS EN MATIÈRE FISCALE

en séance du 18 juin 2020

composée de

Mmes et MM. Stefan GEHRIG, président, Laurence VORPE LARGEY, vice-présidente, Waldemar KNUBEL, Daniel BELLWALD, membres, Veronica TRANI, Stéphanie SPAHR, membres-suppléantes, assistée de ses secrétaires ad hoc, Catherine AYMON, Kenan VOLKEN

a porté la décision suivante

sur le recours déposé le 7 mai 2019 par *A. et B.*, domiciliés à X., représentés par C., à Y.

contre

la décision du Service cantonal des contributions du 5 avril 2019, concernant les impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour les années 2007, 2008 et 2009.

I. FAITS

1. A. et B., d'origine E., sont domiciliés à X.
2. Entre 2006 et 2007, les contribuables prêtèrent à D. un montant de Fr. 8'778'068. --, versé en cinq fois (trois versements en 2006 et deux en 2007) et destiné à financer des projets immobiliers. Le 17 octobre 2007, les contribuables signèrent avec D. un contrat prévoyant que ce prêt était accordé à un taux d'intérêt de 5% l'an, que l'intérêt était dû dès versement des fonds et jusqu'à leur remboursement, que les parties se réuniraient au mois de décembre chaque année pour fixer la date de paiement des intérêts et des remboursements et que l'anatocisme était prohibé.

Le 20 janvier 2009, les contribuables et D. signèrent un autre accord relatif à un prêt d'un million de francs accordé par les premiers au second, avec intérêts de 2,5% l'an dès octobre 2006.

Au 31 décembre 2009, le montant total du prêt de Fr. 8'753'068. -- était intégralement remboursé. Les intérêts, par Fr. 757'368. --, demeuraient impayés. D. remboursa le prêt d'un million de francs le 10 août 2010.

3. Le 18 novembre 2010, les contribuables déposèrent une requête de mesures provisionnelles à l'encontre de D. auprès du Tribunal cantonal du canton de F., tendant à l'inscription de restrictions du droit d'aliéner sur des immeubles à G. (N° xxxx et xxxx à xxxx, dont l'intimé était le propriétaire), ainsi qu'à l'interdiction pour D. d'aliéner ou d'engager lesdits immeubles. Par décision du 3 février 2011, le Tribunal cantonal rejeta cette requête.
4. Le 24 janvier 2012 et les jours suivants, l'Inspectorat fiscal procéda à l'expertise des comptes de A. pour les années 2007 à 2009. Selon le rapport d'expertise, les époux A. et B. n'avaient pas déclaré de rendements d'intérêts en lien avec le prêt de Fr. 8'778'068. -- consenti à D. Il était partant proposé de reprendre sur le revenu Fr. 402'774. -- en 2007, Fr. 223'751. -- en 2008 et Fr. 130'843. -- en 2009 ainsi que sur la fortune Fr. 402'774. -- en 2007, Fr. 626'525. -- en 2008 et Fr. 757'368. -- en 2009. Concernant le prêt de Fr. 1'000'000. -- avec intérêts de 2,5% l'an dès octobre 2006, accordé par le couple A. et B. à D., il était proposé de reprendre sur le revenu Fr. 31'250. -- en 2007, Fr. 25'000. -- en 2008 et Fr. 25'000. -- en 2009 ainsi que sur la fortune Fr. 31'250. -- en 2007, Fr. 56'250. -- en 2008 et Fr. 81'250. -- en 2009.

5. Le 2 février 2012, les époux A. et B. ouvrirent auprès du Tribunal de H. une action contre D., tendant au paiement des intérêts (Fr. 757'368. --). Le 12 juillet 2012, D. prit alors des conclusions reconventionnelles à leur encontre, exigeant le paiement de montants qu'il leur avait avancés en 2008, 2009 et 2010 (frais engagés par D. dans la villa privée des époux à X. et dans l'hôtel-restaurant Z. à X.).
6. Par décision de taxation du 12 décembre 2013, le Service cantonal des contributions (SCC) imposa les époux A. et B. pour les années 2008 et 2009. Il reprenait notamment dans le revenu et la fortune des contribuables les intérêts des prêts octroyés à D.
7. Par décision de taxation du 26 décembre 2013, le SCC procéda à l'imposition des contribuables pour l'année 2007. Il procédait notamment à des reprises en lien avec les intérêts des prêts octroyés à D.
8. Contre ces prononcés, les contribuables, représentés par C., à M., élevèrent réclamation par écritures des 8 (taxations 2008 et 2009) et 14 janvier (taxation 2007) 2014. Ils expliquaient notamment que, n'ayant encaissé aucun intérêt de la part de D. concernant le prêt octroyé en 2008, dits intérêts ne devaient pas être considérés comme un revenu et une fortune imposable.
9. Par décision sur réclamation du 15 décembre 2015, le SCC rejeta la réclamation. A l'appui de sa position, il expliquait en substance que, selon la jurisprudence, un élément de fortune ou de revenu était réalisé, et donc imposable, lorsque le contribuable avait acquis une prétention ferme à son versement ; qu'en l'occurrence, le contrat de prêt du 17 octobre 2007 avait sans nul doute donné naissance à une prétention ferme en paiement des intérêts ; que cette prétention constituait donc un élément de revenu et de fortune, dès lors qu'il n'était pas démontré que son exécution apparaissait incertaine à ce moment déjà ; et que sa possible compensation avec des créances détenues à l'encontre des contribuables par D. n'y changeait rien, étant sans influence sur la réalisation du revenu.
10. Contre ce prononcé, les contribuables, par leur mandataire précité, interjetèrent recours auprès de la Cour de céans par écriture du 14 janvier 2016. Ils relevaient notamment qu'en date du 12 janvier 2016, ils avaient trouvé un accord avec D., celui-ci ayant accepté, pour solde de tout compte, de leur verser un montant de Fr. 400'000. -- en remboursement des intérêts dus.

Les recourants soutenaient pour l'essentiel que, dans le cas d'espèce, l'exécution de la prestation, soit le paiement des intérêts, paraissait déjà incertaine à leur échéance ; qu'en effet, un litige existait entre les parties puisque D. prétendait à ce que les intérêts dus soient compensés par les dépenses de plus-value apportées aux projets immobiliers des époux recourants ; que ce fait démontrait que D. était un débiteur récalcitrant ; que l'aboutissement du litige à un accord pour Fr. 400'000. --, pour solde de tout compte, soulignait encore le caractère incertain du paiement des intérêts ; que, du fait que le paiement des intérêts paraissait déjà peu probable à leur échéance, seule la perception réelle de la prestation devait déclencher l'impôt sur le revenu ; qu'ainsi, le paiement du montant global de Fr. 400'000. -- pour solde de tout compte devait être soumis à l'impôt sur le revenu, pour l'année 2016, période fiscale du paiement ; que l'imposition des Fr. 400'000. -- en 2016 faisait sens également, compte tenu de la déduction des frais de litige qui aurait lieu en 2016 suite à la clôture de la procédure ; que ces frais de justice étaient en relation directe avec le revenu obtenu puisque le litige portait sur le paiement des intérêts et avaient été nécessaires à l'obtention du paiement du montant de Fr. 400'000. -- ; qu'ainsi, ces frais satisfaisaient aux conditions générales des déductions organiques et étaient déductibles du revenu imposable ; et qu'une imposition du montant de Fr. 400'000. --, répartie entre les années 2007, 2008 et 2009, rendrait la déduction des frais de litige impossible, puisque les frais avaient eu lieu en 2016 pour des revenus qui seraient taxés auparavant.

11. Par détermination du 26 février 2016, le SCC conclut au rejet du recours interjeté le 14 janvier 2016, sous suite de frais.
12. Les recourants répliquèrent le 22 mars 2016.
13. Par duplique du 24 mars 2016, le SCC conclut à nouveau au rejet du recours, sous suite de frais.
14. Par décision du 22 mars 2017, la présente Cour admit le recours, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôts cantonaux et communaux. Un montant de Fr. 400'000. -- était reconnu comme montant définitif des intérêts des prêts octroyés à D. et ajouté au revenu et à la fortune des contribuables de la période fiscale 2016.

15. Contre la décision du 22 mars 2017, le SCC forma recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Il conclut, sous suite de frais, principalement à la confirmation de sa décision sur réclamation du 15 décembre 2015 et, subsidiairement, au renvoi de la cause à la présente Cour pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La présente Cour renonça à déposer des observations détaillées et conclut au rejet du recours, en se référant à sa décision. Les contribuables conclurent, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut à l'admission du recours.

16. Dans un arrêt du 29 octobre 2018, le Tribunal fédéral admit le recours en tant qu'il concernait l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux des périodes fiscales 2007 à 2009, annula la décision rendue le 22 mars 2017 par la présente Cour, confirma la décision sur réclamation du SCC du 15 décembre 2015, mit les frais judiciaires à hauteur de Fr. 6'500. -- à la charge des recourants, et renvoya la cause à la présente Cour pour nouvelle décision sur les frais et les dépens de la procédure devant elle.
17. Par écriture du 25 janvier 2019, A. et B., par C., à Y., adressèrent au SCC une demande de révision pour les périodes fiscales 2007 à 2009 en précisant notamment qu'il y avait lieu d'admettre la déduction des frais juridiques liés aux nombreuses procédures engagées dans le but de pouvoir enfin encaisser une partie des intérêts dus par D. Ils exposaient en outre ce qui suit : « *Le total des frais s'élève à CHF 291'830. Ce montant doit être réparti sur les années 2007 à 2009 proportionnellement à l'imposition des intérêts, soit CHF 151'036 en 2007, CHF 86'563 en 2008, CHF 54'232 en 2009* ». Enfin, les époux A. et B. avançaient que l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral constituait un fait nouveau important dont ils ne pouvaient se prévaloir au cours de la procédure ordinaire.
18. Par décision du 22 février 2019, le SCC rejeta la demande de révision concernant les taxations 2007 à 2009 aux motifs que les contribuables avaient commis une erreur d'appréciation ; que, dès lors qu'ils estimaient que les intérêts qui leur étaient dus n'étaient pas imposables avant la période fiscale 2010, ils avaient renoncé à requérir plus tôt la déduction des frais censés engagés en vue de leur recouvrement ; qu'une telle erreur ne constituait pas un motif de révision ; que la diligence requise des contribuables exigeait en outre qu'ils requièrent la déduction de ces frais avant l'entrée en force des décisions de taxation 2007, 2008 et 2009 ;

qu'ils n'ignoraient en effet pas que le fisc entendait imposer les intérêts en dites années ; et que la prudence la plus élémentaire imposait qu'ils en fassent mention dans la procédure de taxation ou de recours, et non une fois le sort de cette dernière connu.

19. Par écriture du 26 mars 2019, les contribuables, par leur mandataire précité, élevèrent réclamation contre ce prononcé. Les époux rappelaient notamment que les déclarations d'impôts avaient été établies en partant du principe que les intérêts auraient été imposés au cours de l'année fiscale de l'encaissement effectif, pour autant qu'il y ait paiement, le recouvrement étant alors considéré comme incertain. Les recourants faisaient également valoir que l'ampleur des frais juridiques engagés par la suite était bien évidemment inconnue au moment de la procédure ordinaire de taxation des années 2007 à 2009.
20. Par décision sur réclamation du 5 avril 2019, le SCC rejeta la réclamation en reprenant pour l'essentiel les arguments avancés dans sa décision du 22 février 2019.
21. Par écriture du 7 mai 2019, les époux A. et B., par leur mandataire précité, interjetèrent recours auprès de la Cour de céans contre ce prononcé en concluant à ce que la décision du SCC du 5 avril 2019 soit annulée ; que le dossier soit renvoyé à l'autorité de taxation pour qu'elle entre en matière sur la demande de révision ; et qu'une indemnité leur soit allouée à titre de dépens.

Ils faisaient en substance valoir qu'il y avait lieu d'admettre la déduction des frais juridiques liés aux nombreuses procédures engagées dans le but de pouvoir encaisser une partie des intérêts dus par D. ; que le montant total des frais s'élevant à Fr. 291'036. -- devait être réparti sur les années 2007 à 2009 proportionnellement à l'imposition des intérêts, soit Fr. 151'036. -- en 2007, Fr. 86'563. -- en 2008 et Fr. 54'232. -- en 2009 ; que l'arrêt du Tribunal fédéral du 29 octobre 2018, ayant permis d'établir de manière définitive le moment de l'imposition des intérêts ainsi que les montants déterminants, constituait un nouveau moyen de preuve concluant donnant droit à une révision ; que le rejet de la demande de révision du 25 janvier 2019 conduirait à une situation d'inégalité entre les époux A. et B. et tout autre contribuable dont la question de l'imposition des intérêts ne serait pas litigieuse et la déduction des frais de justice invoqués serait admise ; que les déclarations d'impôts avaient été établies en partant du principe que les intérêts seraient imposés au cours de l'année fiscale de l'encaissement effectif, pour autant qu'il y

ait paiement, le recouvrement étant alors considéré comme incertain ; que sur les déclarations fiscales déposées pour les périodes 2007 à 2009, aucun intérêt lié au prêt accordé à D. n'avait été déclaré ; que l'ampleur des frais juridiques engagés par la suite était bien évidemment encore inconnue au moment de la procédure ordinaire de taxation 2007 à 2009 ; que le montant effectif perçu de Fr. 400'000.-- ainsi que les frais juridiques y afférents avaient été indiqués sur la déclaration d'impôts 2016 ; que ce postulat ne paraissait pas refléter un manque de diligence, la présente Cour ayant admis dans ce sens le recours formé par les contribuables ; que les déclarations d'impôts avaient été établies de manière conforme, sans aucune erreur due à la négligence ; que la demande de révision ne visait pas à rattraper une démarche omise dans la procédure ordinaire ; qu'ils n'avaient pas renoncé à la déduction des frais engagés, mais qu'ils entendaient faire coïncider en toute logique la déduction des frais avec les revenus auxquels ils se rapportaient ; et qu'au moment d'élever réclamation à l'encontre des décisions de taxation 2007, 2008 et 2009, ils n'avaient aucune certitude quant au montant d'intérêts qui serait effectivement perçu, au montant des frais juridiques, au moment du recouvrement ni quant à la méthode d'imposition de ces deux éléments.

22. Par détermination du 29 juillet 2019, le SCC conclut au rejet du recours en précisant notamment ce qui suit : « *La diligence requise des recourants exigeait donc qu'ils revendiquent la déduction des frais engagés pour le recouvrement des intérêts avant l'entrée en force des décisions de taxation 2007, 2008 et 2009, quand bien même ils escomptaient que l'autorité cantonale de recours en diffère l'imposition au moment du paiement.* ». En estimant que les frais dont ils revendiquaient aujourd'hui la déduction ne pouvaient être déduits qu'une fois les intérêts encaissés, les recourants avaient en fait commis une erreur d'appréciation, qui ne constituait pas un motif de révision.
23. Le 29 août 2019, la clôture de l'échange d'écritures fut prononcée par le secrétariat de la présente Cour.

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

II. CONSIDERANTS

1. a) Le recours porte, d'une part, sur l'impôt fédéral direct et, d'autre part, sur les impôts cantonaux et communaux 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 140 LIFD et 150, 150a LF), il peut être entré en matière sur le fond du litige.

Le prononcé attaqué a toutefois été pris dans le cadre d'une procédure de révision, d'où s'ensuit que le pouvoir d'examen de la présente Cour n'est pas entier mais est limité conformément aux dispositions régissant l'institution de la révision.

Dans le prononcé attaqué, l'autorité inférieure a considéré qu'une demande de révision était exclue et donc n'est pas entré en matière sur le fond. Cela étant, le pouvoir d'examen de la présente Cour se limite à vérifier si c'est de manière fondée ou non que l'autorité inférieure a considéré qu'une révision était exclue.

Impôt fédéral direct

2. a) L'article 147 alinéas 1 et 2 LIFD traitant de la révision pose ce qui suit :

«¹ Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office :

- a) Lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ;*
- b) Lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure ;*
- c) Lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.*

² La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. »

L'article 148 LIFD prévoit que « *la demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé* ».

- b) Selon la jurisprudence relative à la révision en matière fiscale, pour être qualifié d'important, un fait doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable à l'intéressé (arrêts 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.2 et 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3). En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (arrêt 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2). Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision (arrêt 2P.273/2006 du 17 avril 2007 consid. 3.3).

La doctrine et la jurisprudence ont posé ce qui suit en matière de révision : « *la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (voir pour des exemples : TF, arrêts du 27 mars 2012, 2C_581/2011, in RF 67 2012, 454 ; du 17 avril 2007, 2P.273/2006, consid. 3.3 ; du 16 juin 2006, 2P.34/2006 in RTiD 2007 I 667 ; du 8 février 2006, 2P.201/2004) ... [Cette] règle s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de la sécurité du droit ; une voie de droit extraordinaire ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires (CASANOVA, Arch. 61, 447, 450 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire LIFD, ad art. 148, N 3 ; cf. également VALLENDER, ad art. 147, N 24 s. in: Zweifel/Athanas, Kommentar DBG). Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de faits essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration), respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours, par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait – le cas échéant en ayant recours à un conseiller professionnel – pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (CASANOVA, Arch. 61, 447, 450 s.). Selon la jurisprudence, il est permis de poser quelques exigences relatives à la diligence dont le contribuable doit faire preuve pour sauvegarder ses intérêts dans la procédure de taxation. En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices*

dont elle serait affectée (TF, arrêt du 21 mai 1997, 2A.451/1996, consid. 3d in RDAF 1999 II 440). » (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in: Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, n. 15 ad art. 147 LIFD).

Conformément à la jurisprudence, il appartient au contribuable de contrôler la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et de signaler en temps utile les vices dont elle serait affectée. La diligence exigée par l'article 147 alinéa 2 LIFD ne se rapporte ainsi pas à la preuve d'un fait, mais bien à l'invocation des vices dont pourrait être affectée une décision fiscale, qu'il appartient au contribuable de signaler en temps utile (arrêt 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3 et 6.6).

- c) En l'espèce, il convient tout d'abord de constater que les décisions de taxation pour les années 2007, 2008 et 2009 sont entrées en force à la date de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral, soit le 29 octobre 2018. Aussi, seule la voie de la révision était ouverte.
- d) Les recourants requièrent que la décision sur réclamation du 5 avril 2019 soit réformée en ce sens que la demande de révision concernant les taxations 2007 à 2009 soit admise, arguant que l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 29 octobre 2018 constitue un fait nouveau important dont les contribuables ne pouvaient se prévaloir au cours de la procédure ordinaire. Ils font notamment valoir qu'il y a lieu d'admettre la déduction des frais juridiques liés aux nombreuses procédures engagées dans le but de pouvoir enfin encaisser une partie des intérêts dus par D. ; et que le montant total des frais s'élevant à Fr. 291'036. -- doit être réparti sur les années 2007 à 2009 proportionnellement à l'imposition des intérêts, soit Fr. 151'036. -- en 2007, Fr. 86'563. -- en 2008 et Fr. 54'232. -- en 2009.

Pour sa part, l'autorité intimée considère que les conditions de la révision ne sont pas remplies en l'espèce et que la demande des recourants doit par conséquent être rejetée.

- e) En premier lieu, il s'avère que les recourants ont commis une erreur d'appréciation en considérant que les frais juridiques liés aux procédures engagées dans le but de pouvoir encaisser une partie des intérêts dus par D. ne pouvaient être déduits qu'une fois les intérêts encaissés. En effet, dans son arrêt du 29 octobre 2018, le Tribunal fédéral a confirmé la position du SCC, soit celle de l'imposition des intérêts au moment de leur échéance (2007, 2008 et 2009) et

non au moment du versement de Fr. 400'000. -- en 2016, pour solde de tout compte. Or, comme relevé ci-dessus, une erreur dans l'application du droit ne saurait constituer un motif de révision.

L'obligation de diligence imposée aux recourants exigeait d'eux qu'ils revendiquent la déduction des frais juridiques engagés en vue du recouvrement des intérêts au cours de la procédure ordinaire, soit avant l'entrée en force des décisions de taxation 2007, 2008 et 2009. Il importe peu à cet égard qu'en raison d'une erreur dans l'application du droit, les recourants aient estimé que les intérêts ne seraient imposables qu'au moment de leur paiement.

Par ailleurs, conformément à la jurisprudence rappelée plus haut, les faits importants ou les preuves concluantes qui autorisent la révision d'une décision de taxation sont des faits ou des moyens de preuve antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Partant, l'arrêt rendu le 29 octobre 2018 par le Tribunal fédéral, qui est postérieur au prononcé dont la révision est demandée, ne peut constituer un fait important ou une preuve concluante au sens de l'article 147 alinéa 1 lettre a LIFD.

Enfin, pour rappel, un fait n'est important au sens de l'article 147 alinéa 1 lettre a LIFD que s'il est de nature à influencer la décision dans un sens favorable à l'intéressé. Or, avec l'autorité inférieure, il y a lieu de souligner que les pièces justificatives produites par les recourants ne permettent pas d'établir que les frais engagés l'ont été exclusivement en vue du recouvrement des intérêts dus par D. Au contraire, certains libellés paraissent se rapporter à des affaires concernant d'autres personnes que D., le débiteur des intérêts litigieux. On relèvera encore que dans son arrêt du 29 octobre 2018, le Tribunal fédéral a retenu que D. était « *déterminé à payer ses dettes* », de sorte qu'il ne pouvait être considéré comme un « *débiteur récalcitrant* » (arrêt 2C_710/2017 du 29 octobre 2018, consid. 4.4).

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

Impôts cantonaux et communaux

3. Hormis des différences irrelevantes en l'espèce, les articles 154 et 155 LF posent les mêmes règles que les dispositions de la LIFD examinées ci-dessus.

Cela étant, le raisonnement développé plus haut en matière d'impôt fédéral direct doit être repris ici et le recours, rejeté également, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

4. Quant aux frais, vu l'issue de la procédure, ils doivent être mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, conformément aux articles 144 LIFD et 153 LF.

D'autre part, conformément à ces mêmes dispositions et à l'article 64 de la loi fédérale sur la procédure administrative, il n'est pas alloué de dépens dès lors que le 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. 1'067.45**, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
4. Il n'est pas alloué de dépens.

Ainsi décidé à Sion, le 18 juin 2020

LE PRESIDENT:

Stefan Gehrig

LA SECRETAIRE AD HOC:

Catherine Aymon

<u>Frais</u>		
Droit de sceau	Fr.	1000. --
Copies	Fr.	56. --
Port	Fr.	11.45
TOTAL	Fr.	1067.45

Notifié sous pli chargé, le

- aux recourants, par leur mandataire
- au Service cantonal des contributions
- à l'administration communale de X.
- 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 réglemente aussi le mémoire de recours et ses annexes (art. 42 LTF).