

F1 24 78 (CCR 2023/44)

**ARRÊT DU 25 AVRIL 2024**

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Christian Salamin, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

**en la cause**

**X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_**, recourants

**contre**

**COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES**, autorité  
attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, périodes 2011 à 2016)

recours contre la décision du 9 mai 2023

## Faits

A. X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ sont domiciliés à A \_\_\_\_\_. Y \_\_\_\_\_ est notamment propriétaire de trois appartements en PPE d'un immeuble sis à l'avenue B \_\_\_\_\_, à C \_\_\_\_\_. Il est également propriétaire d'un immeuble de 19 appartements sis à l'avenue D \_\_\_\_\_, à C \_\_\_\_\_. Ces deux immeubles sont gérés par une gérance immobilière. X \_\_\_\_\_ est copropriétaire, à parts égales avec sa sœur, d'un immeuble de 14 unités de logement et surfaces commerciales sis à A \_\_\_\_\_.

B.a Dans leurs déclarations d'impôt 2011 à 2015, X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont déclaré, s'agissant de l'immeuble sis à A \_\_\_\_\_, les loyers touchés de sa location et ont déduit les frais de manière forfaitaire. Le décompte intégré aux déclarations d'impôt se présentait schématiquement comme suit :

### Décompte loyers et frais

Loyers	Fr. xx.xx
Déduction forfaitaire (20%)	- Fr. xx.xx
	_____
	Fr. xx.xx

Dans leur déclaration d'impôt 2016, les contribuables ont opté pour une déduction des frais effectifs, également mentionnée dans un décompte du même ordre annexé à leur déclaration.

B.b S'agissant des immeubles sis à C \_\_\_\_\_, les décomptes intégrés aux déclarations d'impôt se présentaient schématiquement comme suit :

### Décompte loyers et frais

Loyers bruts		Fr. xx.xx
- Déduction des charges	Fr. xx.xx	
Loyer net		Fr. xx.xx
- Déduction forfaitaire (20%)	Fr. xx.xx	
Revenu imposable		Fr. xx.xx

Les revenus locatifs indiqués dans les déclarations d'impôt correspondaient aux montants des loyers nets figurant sur les décomptes et la déduction à titre forfaitaire était opérée à nouveau.

C. Les époux ont été régulièrement imposés pour les années 2011 à 2016.

D. Du 20 au 22 avril 2021, X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'inspectorat fiscal du Service cantonal des contributions (SCC). Le rapport y relatif, du 1<sup>er</sup> juin 2021, a constaté que les locations brutes de l'immeuble situé à A \_\_\_\_\_ ne correspondaient pas aux revenus indiqués dans les déclarations d'impôt. Les loyers déclarés tenaient déjà compte de la déduction des frais d'entretien et d'exploitation de l'immeuble. Dans la mesure où les contribuables avaient également procédé à la déduction forfaitaire, ces frais avaient été déduits à double. S'agissant des immeubles de C \_\_\_\_\_, les revenus mentionnés dans les déclarations d'impôt ne correspondaient non plus pas aux revenus locatifs ressortant des comptes de la gérance et les frais avaient été déduits à double. En outre, les contribuables n'avaient pas déclaré, au titre des revenus imposables, un montant de 4000 fr. touché chaque année par Y \_\_\_\_\_ pour des services liés à la gestion de l'immeuble de A \_\_\_\_\_. Ces versements avaient systématiquement été déduits des revenus de l'immeuble dans un décompte intitulé « frais généraux » et avaient été effectués depuis le compte bancaire commun de X \_\_\_\_\_ et de sa sœur vers celui de Y \_\_\_\_\_. Il y avait donc lieu de reprendre ces montants à titre de gain accessoire pour indépendant.

Le 8 juin 2021, le SCC a ouvert à l'encontre des contribuables une procédure en rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2011 à 2016.

Par décisions de rappels d'impôts des 10 et 17 juin 2021, le SCC a notamment procédé aux reprises suivantes en relation avec l'immeuble situé à A \_\_\_\_\_ :

Année	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Loyers	19'981	14'656	12'937	15'066	12'675	18'356
Revenu gérance	4'000	4'000	4'000	4'000	4'000	4'000

E. X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont formé réclamation contre ces décisions les 18 juin et 14 juillet 2021. Ils ont exposé que la déduction opérée à double des frais effectifs et forfaitaires de leurs immeubles était une « grossière erreur », « parfaitement visible » sur les décomptes mis à disposition de l'autorité de taxation. Les décomptes relatifs à l'immeuble de A \_\_\_\_\_ ne se présentaient, certes, pas de la même manière que ceux relatifs aux immeubles E \_\_\_\_\_, mais ils faisaient partie de la même déclaration d'impôt. Selon les contribuables, l'erreur aurait donc pu être constatée immédiatement par l'autorité de taxation, les éléments qui paraissaient justifier le rappel

d'impôt étant, en réalité, déjà connus de cette dernière. S'agissant des montants de 4000 fr. reçus annuellement par Y \_\_\_\_\_ de son épouse et de sa belle-sœur, il s'agissait de donations spontanées destinées à le remercier pour divers services rendus en relation avec l'immeuble situé à A \_\_\_\_\_ (changement des ampoules, commande des clefs, réglage des portes, établissement de modèles de baux à loyer). Le fait que ces montants avaient été déduits des charges de l'immeuble n'était nullement incohérent, puisqu'il s'agissait d'une dépense faite au débit du compte de l'immeuble.

Par courrier du 31 août 2021, le SCC a pris position sur la réclamation. Il a notamment indiqué aux contribuables que, dans la mesure où les honoraires de gestion de Y \_\_\_\_\_ avaient été comptabilisés dans les charges de l'immeuble de A \_\_\_\_\_, ils devaient être imposés en tant que revenu. Une rémunération reçue pour un service constituait un revenu. En outre, cette charge ne ressortait pas des décomptes remis au fisc, de sorte qu'il s'agissait d'un fait inconnu pour l'autorité de taxation. Concernant les frais d'entretien des immeubles, l'autorité de taxation n'avait pas les moyens, avec les pièces présentes au dossier, de s'apercevoir que les loyers tels que présentés dans les déclarations d'impôt correspondaient, en réalité, à des loyers après déduction des frais effectifs.

Par courriel du 7 février 2022, X \_\_\_\_\_ a notamment exposé au SCC que les décomptes des immeubles E \_\_\_\_\_ et F \_\_\_\_\_ contenaient des calculs qui s'étaient révélés inexacts en raison de la déduction des frais opérée à double. Elle a allégué que la taxatrice en charge de leurs déclarations d'impôt se serait étonnée depuis des années de leur augmentation de fortune qui ne correspondait pas à leurs revenus. X \_\_\_\_\_ lui aurait fait remarquer que les déductions forfaitaires sur les immeubles n'étaient pas forcément toutes des dépenses effectives. De nombreux téléphones et courriels auraient été échangés à ce sujet. Dès lors, même si les taxations étaient insuffisantes, l'autorité aurait dû s'apercevoir qu'il y avait une erreur s'agissant de l'imposition des loyers, ou à tout le moins se questionner à ce sujet, compte tenu en particulier des décomptes relatifs aux immeubles situés à C \_\_\_\_\_.

Le 8 novembre 2022, une séance a réuni l'expert réviseur du SCC et X \_\_\_\_\_. Selon le procès-verbal du même jour, la contribuable a rappelé les arguments développés dans son courriel du 7 février 2022. Le taxateur était quant à lui d'avis qu'il était impossible de s'apercevoir, sur le vu des documents remis à l'appui des déclarations d'impôt, que les frais relatifs à l'immeuble de A \_\_\_\_\_ avaient été déduits à double. Il y avait toutefois lieu de renoncer au rappel d'impôt pour les immeubles de C \_\_\_\_\_. S'agissant du montant de 4000 fr. versé annuellement à

Y \_\_\_\_\_, X \_\_\_\_\_ a maintenu qu'il s'agissait d'un cadeau fait à son époux. Pour le taxateur, ce montant avait été porté dans les décomptes des frais de l'immeuble et son intitulé était clair.

**F.** Par décision du 9 mai 2023, la Commission d'impôts des personnes physiques (CIPP) a rejeté les réclamations. Elle a considéré que l'autorité de taxation ne pouvait pas suspecter que X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ avaient déduit à double les frais d'entretien de l'immeuble de A \_\_\_\_\_, la première fois hors déclaration d'impôt à hauteur des frais effectifs, la seconde fois dans le décompte joint aux déclarations d'impôt, à hauteur du forfait de 20%. Que l'autorité fiscale se soit interrogée sur l'évolution de leur fortune n'était à cet égard pas suffisant. Cela l'était d'autant moins que les explications fournies par les contribuables étaient propres à justifier cette évolution, cette dernière s'expliquant par la possibilité de procéder à des déductions forfaitaires qui ne correspondaient pas à des dépenses effectives. Le fait que les décomptes des immeubles E \_\_\_\_\_ étaient présentés d'une manière différente ne suffisait pas pour conclure que les déclarations d'impôt 2011 à 2016 étaient affectées d'inexactitudes flagrantes. En outre, dans la mesure où les contribuables étaient libres d'opter pour la déduction des frais effectifs ou des frais forfaitaires, l'autorité pouvait légitimement partir du principe qu'ils avaient simplement fait le choix de frais forfaitaires pour l'immeuble de A \_\_\_\_\_. Concernant les montants de 4000 fr. versés annuellement à Y \_\_\_\_\_, il existait une contre-prestation qui excluait le critère de la gratuité, dans la mesure où ce dernier avait reçu ces paiements en remerciement de petits travaux effectués. Il s'agissait donc d'un revenu imposable, à tout le moins au titre de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD et 12 al. 1 LF.

**G.** Le 8 juin 2023, X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation, à ce qu'il soit renoncé à tout rappel d'impôt pour les années 2011 à 2016 et à ce que les acomptes versés sur la base des décisions litigieuses leur soient restitués avec intérêts. A l'appui de leurs conclusions, ils maintiennent que les conditions d'un rappel d'impôt, s'agissant des loyers de l'immeuble de A \_\_\_\_\_, ne sont pas réunies et que les montants reçus annuellement par Y \_\_\_\_\_ constituent des donations exonérées d'impôt. Ils invoquent dans ce sens une violation des art. 112 al. 1 let. a et b et 158 al. 2 LF. A titre de moyens de preuves, ils sollicitent l'édition du dossier de la cause.

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

Le 30 août 2023, la CIPP a conclu au rejet du recours. Elle a reconnu que la déduction des frais immobiliers opérée à double dans les décomptes des immeubles E \_\_\_\_\_ était sans doute manifeste. Cela ne suffisait toutefois pas pour considérer que le contribuable aurait nécessairement dû partir du principe que le décompte de l'immeuble de A \_\_\_\_\_ était également inexact. La rupture du lien de causalité entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante était soumise à des exigences sévères. Une sorte d'erreur « par contagion », telle que celle dont se prévalaient les contribuables, ne réalisait pas cette condition.

Le 16 octobre 2023, les contribuables ont déposé leur réplique. Ils ont en substance fait valoir que les décomptes de charges des immeubles E \_\_\_\_\_ figuraient aux dossiers de leurs déclarations fiscales. Or, dans la mesure où l'autorité avait admis que les inexactitudes qu'ils contenaient étaient manifestes, elle aurait dû requérir auprès d'eux des renseignements complémentaires sur la manière de calculer les déductions. L'erreur se trouvait donc sous les yeux des contribuables depuis 2011 déjà. Par ailleurs, le fait que les décomptes des immeubles E \_\_\_\_\_ étaient présentés de manière différente de celui de l'immeuble F \_\_\_\_\_ n'était pas déterminant, puisque l'autorité n'avait non plus pas procédé à une recherche ou demande complémentaire s'agissant des premiers, ce qui démontrait un manque de diligence généralisé sur ce point. Partant, le rapport de causalité adéquate entre les déclarations d'impôt erronées et les taxations insuffisantes avait été interrompu, de sorte que les conditions d'un rappel d'impôt faisaient défaut.

Cette écriture a été transmise le 19 octobre 2023 au SCC, qui n'a pas déposé d'observations complémentaires.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé les contribuables 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<sup>er</sup> janvier 2024.

**H.** Par ordonnance du 11 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé les contribuables 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 en outre prononcé la clôture de l'échange d'écritures. Ainsi, 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 8 juin 2023, 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).

**1.3** Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite.

### *II. Impôt fédéral direct*

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

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

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

consid. 4.5.1). Un motif de rappel d'impôt peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 p. 3 ss, p. 11). Afin de savoir si des moyens de preuve ou des faits sont nouveaux ou existaient déjà au moment de la taxation, il convient de s'en tenir à l'état des pièces du dossier au moment de la taxation ; à cet égard, seuls les documents qui peuvent être vus directement par les fonctionnaires de taxation sont considérés comme faisant partie de l'état du dossier (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 4.3 ; OBERSON, Le contentieux fiscal, in : OREF (édit.), Les procédures en droit fiscal, 4<sup>ème</sup> éd. 2021, p. 725 ss, p. 802).

Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 précité consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, *op.cit.*, p. 11). En vertu de la maxime inquisitoire, l'autorité doit en revanche procéder à des investigations lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Il faut en particulier considérer que les faits et les moyens de preuve étaient connus lorsque l'autorité de taxation pouvait éclaircir l'état de fait sur la base d'indices concrets au cours de la procédure de taxation. Le rappel d'impôt ne peut servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale au cours de cette procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1018/2015 et 2C\_1019/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références ; OBERSON, *op. cit.*, p. 802). Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut. Cette rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 précité consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, *op. cit.*, p. 11).

**2.3** En l'espèce, il ressort du rapport d'expertise du 1<sup>er</sup> juin 2021 que, s'agissant de l'immeuble sis à A \_\_\_\_\_, les loyers déclarés par les recourants s'entendaient après déduction des frais immobiliers effectifs. Dans la mesure où les contribuables ont également procédé à une déduction à titre forfaitaire – hormis dans la déclaration d'impôt 2016, qui mentionne une nouvelle déduction des frais effectifs –, les taxations étaient manifestement insuffisantes. A juste titre, les recourants ne contestent pas que cette erreur n'était pas décelable au moyen des décomptes relatifs à l'immeuble en question. En effet, ces pièces ne font que mentionner les montants des loyers perçus ainsi qu'une déduction forfaitaire, de sorte qu'aucun élément ne permettait objectivement de s'apercevoir que les loyers indiqués ne correspondaient pas aux locations brutes. Les recourants sont toutefois d'avis que les décomptes relatifs aux immeubles E \_\_\_\_\_ permettaient de déceler l'erreur litigieuse. Dans la mesure où la déduction des frais opérée à double ressortait expressément de ces derniers, l'autorité aurait dû, selon eux, suspecter une erreur identique s'agissant de l'immeuble sis à A \_\_\_\_\_. Cet argument ne résiste pas à l'examen. En effet, c'est précisément parce que les décomptes relatifs à l'immeuble de A \_\_\_\_\_ ne contenaient pas le même calcul que ceux relatifs aux immeubles G \_\_\_\_\_ que l'autorité de taxation, si elle avait décelé l'erreur relative à ces derniers, aurait pu partir de l'idée que les loyers de l'immeuble de A \_\_\_\_\_ avaient, quant à eux, été déclarés correctement. L'on ne voit pas pour quel motif elle aurait nécessairement dû soupçonner une erreur identique alors que les décomptes se présentaient différemment.

Les recourants font également valoir que l'autorité de taxation avait fait preuve d'un manque de diligence généralisé s'agissant du contrôle de la déduction des frais immobiliers. A cet égard, il est exact que la déduction des frais opérée à double ressortait clairement des décomptes relatifs aux immeubles de C \_\_\_\_\_, dans la mesure où ces derniers indiquaient à la fois une déduction des frais immobiliers effectifs et une déduction à titre forfaitaire. L'autorité intimée ne conteste pas avoir manqué de diligence sur ce point. Elle a d'ailleurs renoncé au rappel d'impôt s'agissant de ces immeubles. Toutefois, l'inexactitude ressortant des décomptes des immeubles E \_\_\_\_\_ ne suffit pas à admettre que l'erreur pouvait également être décelée d'emblée s'agissant de l'immeuble de A \_\_\_\_\_. En effet, seul un examen de pièces complémentaires, ne figurant pas dans les déclarations d'impôt remises par les contribuables, aurait permis de constater que les loyers déclarés pour cet immeuble ne correspondaient pas aux locations brutes. Les recourants ne peuvent donc être suivis lorsqu'ils prétendent que les éléments permettant de justifier le rappel d'impôt étaient déjà connus de l'autorité de taxation depuis 2011. De même, le fait qu'une taxatrice se serait étonnée depuis

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

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

**3.1** Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 7.1). Dans la LIFD, les revenus exonérés sont les gains en capitaux privés (art. 16 al. 3 LIFD) et les revenus énumérés dans la liste exhaustive figurant à l'art. 24 LIFD. Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, ces exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_74/2021 précité consid. 7.1). En vertu de l'art. 24 let. a LIFD, les dévolutions de fortune ensuite d'une donation sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

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

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

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

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**4.** Les règles juridiquement pertinentes s'agissant du rappel d'impôt en matière d'IFD sont identiques à celles régissant ces questions pour les ICC, à savoir l'art. 53 LHID, repris en droit valaisan à l'art. 158 LF. Or, la jurisprudence rendue en matière d'IFD est valable pour l'interprétation et l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_639/2022 du 14 octobre 2022 consid. 10). De même, les art. 12 et 20 al. 1 let. a LF ont un contenu similaire aux art. 16 et 24 let. a LIFD et conforme à l'art. 7 al. 1 et al. 4 let. c LHID. Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

**5.** Partant, le recours doit aussi être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

### *IV. Conclusion, frais et dépens*

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

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

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

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, par 1500 fr., sont mis à la charge de X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, qui n'ont pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, à la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 25 avril 2024