

F1 24 62 (CCR 2023/26)

ARRÊT DU 1^{ER} MARS 2024

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

Composition : Frédéric Fellay, président, Dr Thierry Schnyder, juge, et Laurent Tschopp, juge assesseur ; Angèle De Preux-Bersier, greffière,

en la cause

X _____, recourante, représentée par Y _____ S.A.,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2011 à 2017)

recours contre la décision du 22 février 2023

Faits

A. X _____, ressortissante A _____, a acquis, par acte du 29 mars 2005, un appartement à B _____, dans l'immeuble « C _____ ». Une autorisation d'acquérir un logement de vacances au sens de l'art. 9 al. 2 LFAIE lui a été délivrée par le registre foncier le 22 février 2006. Dès le 1^{er} septembre 2008, elle s'est annoncée auprès de l'ancienne commune de B _____ (devenue celle de D _____ par suite de fusion le 1^{er} janvier 2017). Sans activité lucrative, elle a précisé que son époux, resté domicilié en A _____, lui verserait une pension alimentaire annuelle de 84'000 francs. Elle a alors été mise au bénéfice d'une autorisation de séjour B UE/AELE, valable jusqu'au 31 août 2013, puis d'une autorisation d'établissement (permis C) dont le délai de contrôle fut fixé au 31 août 2018, puis au 31 août 2023. Le 29 décembre 2009, l'intéressée a acquis un deuxième appartement dans l'immeuble « C _____ ».

B. X _____ a été imposée de manière illimitée dans le canton du Valais de 2011 à 2019.

Le 28 février 2013, elle a demandé la rectification du bordereau de taxation 2011. Le Service cantonal des contributions (SCC) avait tenu compte d'une pension alimentaire de 84'000 fr. au lieu de la somme de 64'000 fr. qu'elle avait déclarée à ce titre. Le 14 mars 2013, le SCC lui a notifié un nouveau bordereau de taxation 2011, resté inattaqué, tenant compte de cette modification et fixant le revenu net imposable à 92'526 fr. (ICC), respectivement à 91'536 fr. (IFD), et la fortune nette imposable à 654'598 francs.

Entre le 23 janvier 2014 et le 2 novembre 2018, le SCC a notifié à la contribuable les bordereaux de taxation pour les périodes 2012 à 2017, en tenant compte des revenus et fortune nets imposables suivants :

Période	Revenu net ICC	Revenu net IFD	Fortune nette
2012	93'253 fr.	92'263 fr.	654'181 fr.
2013	87'676 fr.	88'376 fr.	708'095 fr.
2014	89'980 fr.	90'430 fr.	857'072 fr.
2015	92'244 fr.	92'694 fr.	888'124 fr.
2016	92'796 fr.	93'246 fr.	934'215 fr.
2017	93'387 fr.	93'837 fr.	897'786 fr.

Le 6 janvier 2015, dans le cadre de la procédure de taxation 2013, le SCC a interpellé X _____, lui demandant de justifier, d'une part, l'augmentation de sa fortune de 92'461 fr. durant cette année-là et, d'autre part, ses moyens d'existence au vue de ses charges (impôts, charges PPE, intérêts passifs). En outre, il l'a invitée à produire la convention de séparation mentionnant le montant des pensions allouées par son ex-époux. Le 27 janvier 2015, la contribuable a répondu par l'intermédiaire de sa fiduciaire, se contentant d'expliquer percevoir des apports ponctuels de son époux, avec lequel elle était restée mariée tout en jouissant d'un domicile séparé. Elle n'a toutefois pas fourni d'information sur d'éventuels éléments de fortune à l'étranger.

Le 19 décembre 2016, dans le cadre de la procédure de taxation 2015, le SCC l'a une nouvelle fois interpellée, en lui demandant de fournir des justificatifs de rentes AVS touchées durant l'année en question par elle et son époux à l'étranger, une copie de la déclaration d'impôt 2015 du couple en A _____ ainsi que des renseignements sur la fortune de son époux à l'étranger. Le 27 décembre 2016, la contribuable a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, indiqué avoir obtenu une autorisation de séjour sur le plan fiscal sur la base d'une pension alimentaire de 84'000 fr., laquelle avait été réduite de 20'000 fr. dès 2012, « sauf erreur », en raison de l'achat d'un deuxième appartement sur la commune de B _____. Selon elle, la déclaration d'impôt 2015 avait été établie sur la base des dispositions fiscales convenues à la base de l'autorisation de séjour, étant précisé que les dispositions d'origine avaient été appliquées pour les taxations précédentes. Le 1^{er} février 2017, le SCC a procédé à l'imposition de X _____ pour la période fiscale 2015. Les bordereaux relatifs aux périodes fiscales 2016 et 2017 lui ont été notifiés le 6 octobre 2017, respectivement le 2 novembre 2018. A l'instar de celles relatives aux périodes 2012 à 2014, ces décisions n'ont fait l'objet d'aucune contestation et sont entrées en force.

Le 28 février 2020, X _____ a établi une attestation à l'attention du SCC selon laquelle son conjoint avait cessé de lui verser des pensions alimentaires depuis la période fiscale 2018. Interrogée le 24 juin 2020 sur ses moyens de subsistance par la taxatrice communale, elle a indiqué, le 13 juillet 2020, avoir financé ses dépenses à l'aide de ressources personnelles (épargne privée et biens) situées en Suisse et en A _____. Dans ce contexte, elle a pour la première fois argué avoir conservé son domicile fiscal dans son pays d'origine, soutenant avoir sollicité un permis de séjour en Suisse pour acquérir une partie supplémentaire du bien immobilier situé à D _____.

Le 31 juillet 2020, faisant suite à la demande de compléments formulée le 13 juillet 2020 par la taxatrice communale, elle a produit une copie de sa déclaration d'impôts A _____ 2018 ainsi qu'une copie de l'extrait d'un compte courant détenu en A _____, avec la mention du solde au 31 décembre 2018.

C. Le 4 août 2020, X _____ a annoncé son départ de D _____ pour E _____, en A _____, dès le 31 juillet 2020.

D. Le 11 août 2021, le SCC a informé X _____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt à son encontre et sollicité différents renseignements de sa part. Sur la base des informations en possession du service, il s'avérait qu'elle avait omis de déclarer des biens ainsi qu'un ou plusieurs comptes bancaires à l'étranger.

Le 30 août 2021, X _____ a réitéré les arguments avancés dans son courrier du 28 février 2020. Elle a précisé que le centre de ses intérêts vitaux était resté dans son pays d'origine depuis 1979 jusqu'à ce jour, de sorte qu'elle devait être imposée en vertu d'un rattachement limité. A l'appui de ses déterminations, elle a produit un document daté du 27 août 2021 attestant d'un domicile à E _____, en A _____, depuis le 13 novembre 1998, ainsi que ses déclarations d'impôt A _____ pour les périodes allant de 2011 à 2017.

Le 17 septembre 2021, le SCC a maintenu sa décision d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt. La commune avait confirmé que la contribuable y avait été domiciliée du 1^{er} septembre 2008 au 31 juillet 2020. En outre, durant cette période, elle n'avait jamais contesté son domicile fiscal en Valais et avait déclaré percevoir des pensions alimentaires et détenir des comptes bancaires ouverts auprès de la A _____. Ce n'était qu'en 2019 qu'elle avait déclaré d'autres comptes à l'étranger. Le SCC a précisé que la différence d'impôt allait principalement provenir de la fortune (comptes bancaires et taux) ainsi que du taux pour le revenu, car tous les revenus des biens immobiliers en A _____ étaient imposés dans ce pays.

Le 18 octobre 2021, X _____ a réitéré les arguments ressortant de son courrier du 30 août 2021. Elle a également relevé que les époux n'avaient pas déclaré aux autorités fiscales A _____ les pensions alimentaires versées. Selon elle, cet élément était toutefois sans pertinence pour déterminer son domicile fiscal, compte tenu de l'extrait du registre de ces autorités produit au cours de la procédure qui établissait clairement que ledit domicile se trouvait en A _____, sans interruption, depuis 1979.

Le 26 octobre 2021, le SCC a, une nouvelle fois, confirmé la réouverture des taxations 2011 à 2018.

E. Par décision du 11 novembre 2021, le SCC a imposé X _____ pour la période fiscale 2019, tenant compte d'un revenu net imposable de 33'337 fr. (ICC), respectivement de 33'500 fr. (IFD), et d'une fortune nette imposable de 1'150'505 francs. La fortune à l'étranger était de 1'206'210 fr., portant la fortune nette déterminante pour fixer le taux d'imposition à 2'356'715 francs.

Le même jour, le SCC a fait parvenir à X _____ des bordereaux rectifiés pour les années 2011 à 2018 (p. 137 à 170 du dossier du SCC), dont il ressort :

Période	Impôt ICC	Impôt suppl. ICC	Impôt IFD	Impôt suppl. IFD
2018	5459 fr. 25		717 fr. 90	
2017	15'492 fr. 05	4533 fr. 65	4978 fr. 25	2513 fr. 45
2016	15'613 fr. 85	4612 fr. 70	4944 fr. 60	2519 fr. 45
2015	15'507 fr. 35	4760 fr. 25	4912 fr. 50	2526 fr. 95
2014	15'317 fr. 55	5035 fr. 15	4688 fr. 50	2448 fr. 10
2013	14'654 fr. 60	5148 fr. 70	4462 fr. 85	2361 fr. 05
2012	15'466 fr. 35	5196 fr. 60	5024 fr. 15	2664 fr. 95
2011	15'439 fr. 15	5310 fr. 95		

Le 10 décembre 2021, X _____ a formé une réclamation contre ces bordereaux corrigés, concluant à ce que les procès-verbaux de taxation de 2011 à 2019 soient modifiés en tenant compte d'un assujettissement limité à l'impôt. En substance, elle a à nouveau contesté avoir été domiciliée en Suisse durant les périodes fiscales considérées, arguant avoir conservé son domicile fiscal en A _____.

Par décision du 22 février 2023, le SCC a rejeté la réclamation. La contribuable ne contestait que son assujettissement illimité à l'impôt dans le canton du Valais durant les années 2011 à 2017, soutenant qu'elle était alors domiciliée en A _____. Or, dans la mesure où elle n'avait pas contesté cet assujettissement durant les procédures de taxation idoines, celui-ci ne pouvait plus être remis en cause dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt.

F. Le 23 mars 2023, la contribuable a recouru devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (ci-après : CCR) contre ce prononcé, concluant à l'annulation de la procédure en rappel d'impôt portant sur les périodes fiscales 2011 à 2017 ainsi qu'à l'annulation des décisions de taxation en rappel d'impôt y relatives, sous suite de frais et dépens. Elle a réitéré l'argument selon lequel elle était restée, durant toute la période considérée, domiciliée fiscalement en A _____, de sorte que seul un assujettissement limité en Suisse pouvait être retenu (cf. art. 6 al. 2 LIFD, art. 5 al. 2 LF). Elle a également fait valoir une violation de l'art. 4 de la Convention entre la Confédération suisse et la République A _____ en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (CDI-It). Elle a, en outre, argué que l'autorité de taxation aurait dû contrôler les déclarations d'impôts déposées et procéder aux investigations nécessaires le cas échéant (cf. art. 130 al. 1 LIFD, art. 137 LF), les moyens de preuve utilisés par le SCC pour procéder aux rappels d'impôt n'étant pas « nouveaux » au sens de la loi.

Le 14 août 2023, le SCC a conclu au rejet du recours, en se référant aux faits et motifs de la décision entreprise.

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

Le 21 août 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé la recourante 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.

G. Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé la recourante que son 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 lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

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 23 mars 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).

II. Impôt fédéral direct

2. Dans un grief qu'il convient de traiter en premier, la recourante reproche à l'autorité intimée de ne pas s'être fondée sur des faits nouveaux pour procéder aux rappels d'impôts.

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 preuves qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. 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. 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 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.4 et les références citées ; ég. CASANOVA, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 p. 3 ss, spéc. p. 11). La décision sur rappel d'impôt fixe le supplément à payer par le contribuable en lien avec l'élément qui n'a – à tort – pas été imposé et ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt (ATF 144 II 359 précité consid. 4.5.1).

2.3 En l'espèce, la recourante conteste que l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt à son encontre réalise les conditions précitées, en particulier l'existence d'un motif de rappel, l'autorité ne se fondant pas sur un fait nouveau. Au cours de la procédure, le SCC a souligné le fait que la découverte de biens immobiliers et d'un compte bancaire en A _____ constituait un tel motif. Il ressort du dossier fiscal de l'intéressée que l'autorité n'avait jamais eu en mains d'informations concernant les biens mobiliers et immobiliers dont elle disposait en A _____ avant qu'elle n'allègue, le 13 juillet 2020, avoir financé ses dépenses 2018 « à l'aide de ressources personnelles (épargne privée et biens) situées en Suisse et en A _____ » et qu'elle ne fournisse sa déclaration d'impôts A _____ 2018, par courrier du 31 juillet 2020. Ainsi, ces éléments relèvent bien de faits nouveaux au sens du droit fiscal, puisqu'il s'agit d'éléments dont l'autorité n'avait pas connaissance au moment où elle a procédé aux taxations objets du rappel d'impôt. En outre, la contribuable ne peut se prévaloir du fait que l'autorité aurait dû conduire des investigations plus tôt dans la procédure, puisqu'elle avait, en sus des pensions alimentaires et des revenus d'immeubles, déclarés des titres et comptes bancaires, ainsi que des revenus de titres, donnant ainsi l'apparence que ses déclarations d'impôts étaient complètes. Certes, il ressort des pièces du dossier que le

SCC l'a interpellée à deux reprises, le 6 janvier 2015, au sujet de variations de sa fortune, et le 19 décembre 2016, au sujet des rentes AVS perçues par le couple à l'étranger ainsi que de la fortune de son époux à l'étranger et de la déclaration d'impôt 2015 du couple en A _____. La recourante y avait toutefois répondu en prétextant, d'abord, recevoir des apports ponctuels de son époux, soulignant être toujours mariée tout en jouissant d'un domicile séparé de celui-ci, puis, dans son courrier suivant, elle avait indiqué qu'il lui versait des contributions d'entretien. Elle n'avait à aucun moment mentionné le fait qu'elle jouissait d'une quelconque fortune à l'étranger, restant au contraire silencieuse à ce sujet. Assistée d'un mandataire professionnel, elle connaissait l'étendue de son obligation de collaboration (cf. art. 126 LIFD), auquel elle a sciemment manqué en omettant de signaler les éléments de fortune détenus à l'étranger alors même qu'elle avait été directement interrogée à ce sujet par l'autorité fiscale. Si on peut certes regretter l'absence, à réception des réponses de la contribuable, d'investigations complémentaires de la part de cette autorité, il n'apparaît pas, aux yeux du Tribunal, que l'inexactitude des déclarations était flagrante au point de considérer le manque d'attention de celle-ci comme une négligence grave.

2.4 Partant, ce grief doit être rejeté.

3. Dans deux griefs qu'il convient de traiter conjointement, la recourante reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir tenu compte du fait qu'elle n'était pas domiciliée fiscalement en Suisse durant les périodes considérées et se plaint d'une double imposition internationale prohibée, invoquant, à ce titre, une violation de l'art. 4 CDI-It.

3.1 Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont donc limités. Sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 13.1 et les références citées). En particulier, dès lors qu'un contribuable a admis son assujettissement fiscal illimité en Suisse, il ne peut pas par la suite le contester dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts ou dans une procédure pénale fiscale, car un tel comportement serait contraire à la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3 ; voir également arrêt du Tribunal administratif zurichois SR.2020.00030 du 31 mars 2021 consid. 4.2 ; LOOSER in

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar DBG, 4^e éd. 2022, n° 30a ad art. 151 DBG).

3.2 La CDI-It s'applique aux personnes résidentes d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats (art. 1 CDI-It) et aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques ou administratives et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception (art. 2 al. 1 CDI-It). Est considérée comme un « résident d'un Etat contractant » au sens de la CDI-It, toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression n'inclut pas les personnes qui ne sont imposables dans cet Etat que pour le revenu qu'elles tirent de sources situées dans ledit Etat ou pour la fortune qu'elles possèdent dans cet Etat (art. 4 al. 1 CDI-It). Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références citées).

3.3 En l'occurrence, nonobstant sa résidence en Suisse durant les périodes fiscales 2011 à 2018, la requérante soutient avoir conservé sa résidence fiscale en A _____. Cela étant, dès le 1^{er} septembre 2008, elle a déclaré aux autorités compétentes s'établir en Valais, motif pour lequel elle a été mise au bénéfice, d'abord, d'une autorisation de séjour B UE/AELE, puis d'une autorisation d'établissement (permis C). Assistée d'un mandataire professionnel, la contribuable a rempli des formulaires de déclaration d'impôts pour personnes physiques dans ce canton pour les années 2011 à 2017, sans formuler aucune réserve sur la question de son domicile ni fournir d'indication sur des éléments de fortune à l'étranger. Elle n'a pas non plus formé réclamation à l'encontre des décisions de taxation concernant ces années fiscales, à l'exception de celle de 2011, concernant la réduction de sa pension alimentaire. Elle n'a ainsi jamais contesté l'étendue de son assujettissement avant la procédure de rappel d'impôts. Interrogée par l'autorité fiscale communale, elle a par ailleurs expressément indiqué jouir d'un domicile séparé de son époux, laissant entendre que son domicile propre se trouvait en Suisse et celui de son époux, en A _____. Sur la base de ce qui précède, l'autorité fiscale était fondée à considérer qu'elle était assujettie de manière illimitée à l'impôt en Suisse.

La recourante, qui n'a fait valoir aucune objection dans le cadre de la procédure ordinaire, ne peut dès lors plus remettre en cause cette question dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ouverte à son encontre depuis le 11 août 2021.

3.4 Pour les mêmes motifs, l'existence d'une double imposition prohibée doit être écartée. En effet, la recourante, qui n'a jamais soulevé ce grief avant la procédure en rappel d'impôt, adopte ici un comportement contradictoire et contraire à la bonne foi, qui n'est pas digne d'être protégé (cf. MARTIN ZWEIFEL/SIVLIA HUNZIKER, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, n° 32, n° 48, n° 52 et n° 102 ad art. 4 OECD-MA ; arrêt du Tribunal administratif zurichois SR.2020.00030 précité consid. 4.2.1-4.2.2 ; VVGE 1991/1992 Nr 45 consid. 3c/ff). Au demeurant, la Cour relève que si elle a produit des déclarations fiscales A _____ relatives aux périodes considérées, la recourante n'a fourni aucune preuve démontrant que les autorités fiscales A _____ l'auraient assujettie de manière illimitée à l'impôt dans ce pays. En particulier, l'on ne trouve pas au dossier de bordereau de taxation qui lui aurait été notifié par ces autorités durant ce laps de temps, la seule attestation de domicile à E _____ produite en cours de procédure n'étant pas suffisante à cet égard. Il n'apparaît dès lors pas que l'on se trouverait en présence d'une double imposition, comme le soutient la recourante.

3.5 Partant, ces griefs doivent être rejetés.

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 ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_639/2022 du 14 octobre 2022 consid. 10). Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Il en va de même s'agissant de l'examen de la compétence pour imposer sur le plan international.

5. Partant, le recours doit ainsi également être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux des périodes considérées.

IV. Conclusion, frais et dépens

6.

6.1 Attendu ce qui précède, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

6.2 Vu l'issue du litige, les frais de la cause doivent être mis à la charge de la recourante qui n'a pas droit à des dépens (art. 89 al. 1 et 91 al. 1 a contrario LPJA par renvoi de l'art. 150 al. 3 LF).

6.3 Sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations et compte tenu des critères d'appréciation et des limites des art. 13 al. 1 et 25 LTar, l'émolument de justice est fixé à 1500 fr., débours compris (art. 11 LTar par renvoi de l'art. 150 al. 3 LF).

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 la recourante.
4. Le présent arrêt est communiqué à la Y _____, à D _____, pour la recourante, au Service cantonal des contributions (SCC), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 1^{er} mars 2024