

F1 24 15 (CCR 2021/48)

**ARRÊT DU 20 FÉVRIER 2025**

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

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

**en la cause**

**X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_**, recourants, représentés par Maître Stéphane Jordan, avocat, 1951 Sion

**contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, périodes fiscales 2015 à 2019)

recours contre la décision sur réclamation du 13 juillet 2021

## Faits

**A.** Les époux Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ sont domiciliés à Sion. Y \_\_\_\_\_ a travaillé en qualité de taxateur-réviseur au sein du Service cantonal des contributions (SCC) entre 2009 et 2016.

**B.** Le 22 février 2016, Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2015. L'annexe relative à l'état des titres indiquait notamment qu'ils n'étaient plus propriétaire d'actions A \_\_\_\_\_ SA qu'ils détenaient lors de la période fiscale 2014.

Le 29 avril 2016, le SCC a requis les contribuables de produire les contrats d'achat et de vente des titres A \_\_\_\_\_ SA. Ces documents ont été remis au SCC par les intéressés. Il ressort notamment de la convention d'achat du 6 mars 2013 que la société B \_\_\_\_\_ SA avait cédé à Y \_\_\_\_\_ dix actions nominatives de A \_\_\_\_\_ SA pour un prix de 10'000 fr. (p. 18 du dossier du SCC). La convention de vente du 14 mai 2014 indiquait quant à elle que Y \_\_\_\_\_ avait cédé ces titres à B \_\_\_\_\_ SA pour le « prix définitif » de 80'000 fr. (p. 20 du dossier du SCC).

**C.** Le 22 septembre 2016, le chef du SCC a déposé une dénonciation pénale à l'encontre notamment de Y \_\_\_\_\_ pour gestion déloyale des intérêts publics et corruption. Ce dernier était en charge dès la période fiscale 2008 des dossiers fiscaux de la personne physique indépendante C \_\_\_\_\_. Le SCC lui reprochait en substance d'avoir accordé à ce contribuable des déductions fiscales infondées lors des taxations des périodes fiscales 2011 à 2014 et d'avoir reçu certains avantages en contrepartie.

Le 23 avril 2018, la Police cantonale a établi un rapport de dénonciation à l'attention du Ministère public du canton du Valais. Y \_\_\_\_\_ y était prévenu de gestion déloyale des intérêts publics (art. 314 CP) pour avoir, entre 2010 et 2014, accordé à C \_\_\_\_\_ des amortissements et provisions injustifiés sur un bien immobilier situé en France et sur un véhicule acquis par l'intéressé. Il était prévenu de corruption passive (art. 322<sup>quater</sup> CP) pour avoir accepté la remise d'un véhicule Mercedes-Benz et d'actions A \_\_\_\_\_ SA sans paiement et pour avoir sollicité le versement de 20'000 fr. aux fins de participation aux frais d'une activité sportive. Il était également prévenu d'infractions à la LIFD et à la LF pour avoir dissimulé au fisc divers éléments de fortune.

Le rapport retenait en substance que Y \_\_\_\_\_ avait fait la connaissance de C \_\_\_\_\_ dans le courant de l'année 2009, dans le cadre de son activité de taxateur-réviseur, à la suite de quoi une relation amicale s'était nouée entre eux. Dès le début de l'année 2013, Y \_\_\_\_\_ avait déployé une activité pour C \_\_\_\_\_ et les sociétés de celui-ci parallèlement à son emploi au SCC. Il avait notamment effectué, entre les années 2013 et 2015, diverses prestations pour la société B \_\_\_\_\_ SA, dont C \_\_\_\_\_ est l'administrateur et actionnaire unique (soit des prestations de services et de conseils et des représentations dans le cadre de projets immobiliers [p. 446 du dossier du SCC]).

Le rapport de dénonciation précisait que Y \_\_\_\_\_ n'avait jamais été rémunéré pour ces prestations. Il ressortait néanmoins des déclarations des deux intéressés que le contribuable s'était vu remettre certains avantages de la part de B \_\_\_\_\_ SA, notamment les suivants :

a) Entre le 10 décembre 2012 et le 31 mars 2016, B \_\_\_\_\_ SA a crédité chaque année sur un compte non déclaré de Y \_\_\_\_\_ la somme de 5000 francs. Cette transaction était justifiée dans la comptabilité de la société par un courrier de l'association D \_\_\_\_\_ en vue d'une demande de sponsoring. Ce courrier avait en réalité été établi par Y \_\_\_\_\_, qui l'avait libellé au nom de l'association sans obtenir l'aval de son comité. Il avait ensuite conservé les versements en question sur son compte privé et, selon ses dires, les avait intégralement utilisés pour s'acquitter des frais liés aux concours de pétanque de son équipe de trois joueurs. Le contribuable n'a toutefois pas été en mesure d'apporter les justificatifs y relatifs (p. 470 du dossier du SCC).

b) Le 6 mars 2013, Y \_\_\_\_\_ s'est vu céder par B \_\_\_\_\_ SA dix actions d'une valeur nominale de 1000 fr. de la société A \_\_\_\_\_ SA. Cette société avait été fondée en janvier 2013 en vue d'acquérir l'actionnariat de deux autres sociétés (E \_\_\_\_\_ SA et F \_\_\_\_\_ SA). Selon les déclarations de C \_\_\_\_\_, les titres ont été cédés à Y \_\_\_\_\_ dans une « optique de collaboration ». En outre, il était initialement prévu que le contribuable soit nommé administrateur de A \_\_\_\_\_ SA, ce qui ne s'est finalement pas fait (p. 444 du dossier du SCC). C \_\_\_\_\_ avait également prévu à l'origine de faire don de ces actions à Y \_\_\_\_\_, idée finalement abandonnée pour des raisons fiscales. Il avait alors proposé une « convention de vente sans paiement », conclue par actes concluants (p. 468 du dossier du SCC). Y \_\_\_\_\_ ne s'est pas acquitté du paiement du prix d'achat au moment de la transaction. L'intéressé et C \_\_\_\_\_ ont déclaré que les titres avaient été payés en déduction du prix de 90'000 fr. auquel B \_\_\_\_\_ SA les a rachetés le 14 mai 2014. La somme de 80'000 fr.

a ainsi été créditée sur le compte de Y \_\_\_\_\_ le 14 octobre 2015. Selon les dires de C \_\_\_\_\_, le laps de temps entre la vente et le paiement du prix s'expliquait par son manque de liquidités au moment de la transaction (p. 468 s. du dossier du SCC).

D. Par décisions du 11 mars 2021, le SCC a procédé à la taxation définitive de Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2015 à 2019, en procédant notamment aux reprises suivantes (en francs) :

<b>Reprises sur les revenus</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Abandon de créance A _____ SA	10'000	-	-	-	-
Renonciation par B _____ SA aux intérêts sur un prêt de 10'000 francs	285	-	-	-	-
Versement par B _____ SA	-	5000	-	-	-
Dépenses professionnelles de l'époux	-	2055	3700		

Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ ont formé réclamation contre ces décisions en date du 1<sup>er</sup> avril 2021. S'agissant de la reprise de 10'000 fr. intitulée « abandon de créance », ils ont fait valoir que le bénéfice tiré de la vente des actions A \_\_\_\_\_ SA constituait un gain en capital privé. Ils ont également prié le fisc de justifier le montant de 285 fr. repris au titre de renonciation à des intérêts. Concernant le versement de 5000 fr. de B \_\_\_\_\_ SA, ils ont soutenu qu'il s'agissait d'un soutien pour une compétition sportive (concours de pétanque), en remettant une liste des frais et concours y relatifs pour l'année en question. Ils ont également requis le détail complet du calcul lié aux dépenses professionnelles de Y \_\_\_\_\_ pour les périodes 2016 et 2017.

E. Par décision du 13 juillet 2021, le SCC a rejeté la réclamation. Il a indiqué que l'administration fiscale avait pu consulter le dossier de la procédure pénale pendante contre Y \_\_\_\_\_ (MPC 16 1531). Il en ressortait que le contribuable avait développé des relations d'affaires avec B \_\_\_\_\_ SA, et plus généralement son administrateur C \_\_\_\_\_ et le groupe de sociétés de celui-ci. Or, cette société lui avait versé un montant de 5000 fr. en 2016 et la police cantonale avait sérieusement mis en doute le fait que ce versement puisse constituer un soutien en faveur de l'association D \_\_\_\_\_. Ce montant devait donc être assimilé à des honoraires imposables reçus par Y \_\_\_\_\_ en contrepartie des mandats effectués pour C \_\_\_\_\_ et ses sociétés. En outre, B \_\_\_\_\_ SA avait octroyé au contribuable un prêt sans intérêts de 10'000 fr. pour l'acquisition de dix actions A \_\_\_\_\_ SA. La renonciation à ces intérêts selon la circulaire AFC y relative devait également être considérée comme des honoraires imposables perçus par le contribuable en contrepartie des prestations

effectuées en faveur de C \_\_\_\_\_ et ses sociétés. S'agissant des dépenses professionnelles, seuls étaient déductibles les frais engendrés par le recours aux transports publics entre le domicile et le lieu de travail du contribuable, à G \_\_\_\_\_, pour la période allant du 1<sup>er</sup> août 2016 au 31 août 2017. En effet, tant la distance que le temps nécessaire faisaient apparaître l'utilisation des transports publics comme raisonnable.

**F.** Le 13 août 2021, Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ ont recouru contre cette décision auprès de la Commission de recours en matière fiscale (CCR), en concluant à titre préliminaire à la suspension de la cause jusqu'à droit connu sur l'issue de la procédure pénale opposant Y \_\_\_\_\_ au Ministère public et, principalement, à l'annulation de la décision sur réclamation et des décisions de rappel d'impôts (*recte* : de taxation). A titre de moyens de preuve, ils ont sollicité l'édition du dossier de la cause et du dossier pénal pendant auprès du Ministère public, et ont requis l'audition de Y \_\_\_\_\_.

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

Par décision du 9 décembre 2021, la CCR a rejeté la requête de suspension de cause.

Le 25 février 2022, le SCC a conclu au rejet du recours, renonçant à formuler des observations sur le fond.

Le 8 mars 2022, la CCR a prononcé la clôture de l'échange d'écritures.

Le 11 novembre 2022, elle a prié le Ministère public de lui transmettre le dossier pénal des contribuables pour consultation, requête qui est restée lettre morte à teneur du dossier.

Le 23 novembre 2023, la CCR a informé les recourants 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.

**G.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal 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 leur 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.

Sur requête du 23 mai 2024, le SCC a, le 4 juin 2024, versé au dossier le rapport de dénonciation de la Police cantonale évoqué dans la décision sur réclamation.

Le 30 août 2024, les recourants ont déclaré maintenir leurs conclusions, y compris la requête de suspension de cause. Ils ont au surplus produit des pièces supplémentaires du dossier pénal, soit divers extraits de procès-verbaux d'auditions de Y \_\_\_\_\_, C \_\_\_\_\_ et H \_\_\_\_\_ (ancien taxateur du SCC également prévenu dans la procédure pénale). Il ressortait du procès-verbal d'audition du 29 juin 2017 de Y \_\_\_\_\_ que celui-ci avait notamment déclaré avoir acheté à B \_\_\_\_\_ SA dix actions A \_\_\_\_\_ SA pour le prix total de 10'000 fr., sans toutefois les payer au moment de l'achat. Le paiement avait été reporté au motif que I \_\_\_\_\_, qui avait aussi acquis le 10% du capital-actions de A \_\_\_\_\_ SA, n'avait pas les liquidités nécessaires à cette fin. Y \_\_\_\_\_ aurait pour sa part été en mesure de procéder au paiement sur le compte bancaire de B \_\_\_\_\_ SA. Il a également déclaré que prix d'achat avait finalement été payé au moment de la revente des actions, en déduction du prix de vente (p. 67 du dossier du TC). Il ressortait également du procès-verbal d'audition du 28 mars 2018 de H \_\_\_\_\_ que les actions n'avaient pas été payées au moment de leur achat, en 2013, mais en compensation du prix de leur revente, en 2014 (p. 60 du dossier du TC).

Cette écriture a été transmise le 2 septembre 2024 au SCC, qui n'a pas déposé d'observations complémentaires.

## **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 13 août 2021, 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 ainsi que le rapport de dénonciation de la police cantonale mentionné dans la décision sur réclamation. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu d'entendre oralement Y \_\_\_\_\_, qui a eu tout le loisir de s'exprimer par écrit. L'édition de l'ensemble du dossier pénal pendant auprès du Ministère public (MPC 16 15 31) n'est pas non plus nécessaire, dans la mesure où les recourants ont été en mesure d'en produire les pièces qu'ils estimaient utiles pour justifier leurs positions.

**2.** Dans leurs déterminations du 30 août 2023, les recourants ont sollicité à nouveau qu'il ne soit pas statué sur leur recours jusqu'à droit connu sur la procédure pénale diligentée contre Y \_\_\_\_\_.

**2.1** Conformément à l'art. 126 al. 1 CPC, applicable par renvoi des art. 150 al. 3 LF et 81 LPJA, le tribunal peut ordonner la suspension de la procédure si des motifs d'opportunité le commandent. La procédure peut notamment être suspendue lorsque la décision dépend du sort d'un autre procès. Selon la jurisprudence, la suspension doit être compatible avec le principe constitutionnel de célérité (art. 29 al. 1 Cst.). Elle ne doit être admise qu'exceptionnellement, lorsqu'il s'agit d'attendre le prononcé de la décision d'une autre autorité et qui permettrait de trancher une question décisive (ATF 135 III 127 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1351/2022 du 14 avril 2023 consid. 1.6.2).

**2.2** En l'occurrence, les recourants soutiennent que le fisc ne pourra procéder à leur taxation définitive qu'en fonction des résultats de la procédure pénale. En outre, ils ne sauraient être taxés sur la base d'éléments de faits contestés et en cours d'investigation. Ils perdent toutefois de vue que la résolution du présent litige ne nécessite nullement de déterminer si Y \_\_\_\_\_ s'est rendu coupable des infractions qui lui sont reprochées. Il s'agit uniquement d'examiner si les éléments à la base du rappel d'impôt constituent des éléments de fortune et de revenu imposables. A ce propos, l'on relèvera que le point de savoir si des avantages patrimoniaux ont été acquis délictueusement n'apparaît pas propre à modifier leur qualification fiscale en tant que revenus imposables (cf. à ce sujet REICH, Rückerstattung von übersetzten Boni und andere Lohnzahlungen in : ASA 80 p. 120). L'on observe au surplus que les faits retenus dans le rapport de la police cantonale se basaient essentiellement sur les déclarations du recourant et de C \_\_\_\_\_, contrairement à ce que le recourant allègue lorsqu'il prétend que le SCC a ignoré ses déclarations en sélectionnant dans le dossier pénal les éléments qui « lui convenaient ». Par ailleurs, l'on ne saisit pas quels éléments de faits nécessiteraient des mesures d'investigations supplémentaires des autorités pénales que les recourants ne

seraient pas en mesure d'apporter eux-mêmes dans la présente procédure. Ils n'ont du reste développé aucune explication en ce sens. Partant, il n'est pas nécessaire d'attendre l'issue de la procédure pénale pour statuer dans la présente cause. La demande de suspension de la cause doit donc être rejetée.

## *II. Impôt fédéral direct*

**3.** Les recourants contestent en premier lieu la reprise liée au sort du prix d'achat des actions A \_\_\_\_\_ SA, invoquant notamment une constatation arbitraire des faits.

**3.1** La constatation des faits est inexacte lorsque l'autorité a omis d'administrer la preuve d'un fait pertinent, a apprécié de manière erronée le résultat de l'administration d'un moyen de preuves ou a fondé sa décision sur des faits erronés, en contradiction avec les pièces (ATAF 2014/2 consid. 5.1 ; ACDP A1 23 198 du 8 octobre 2024 consid. 3.2). Agit arbitrairement lors de l'établissement des faits et de l'appréciation des preuves l'autorité qui ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, se trompe manifestement sur son sens et sa portée ou encore, se fondant sur les éléments recueillis, en tire des constatations insoutenables (ATF 144 II 281 consid. 3.6.2, 140 III 264 consid. 2.3).

**3.2** En l'occurrence, les recourants font valoir que le fisc aurait procédé à une lecture arbitraire des faits en retenant que B \_\_\_\_\_ SA avait abandonné en 2015 sa créance en paiement du prix d'achat des titres A \_\_\_\_\_ SA, dans la mesure où ce montant était inclus dans la valeur de rachat des actions. Cet argument ne saurait être suivi au vu des éléments au dossier. En effet, il ressort du contrat du 14 mai 2014 que le prix de revente des titres se montait à 80'000 francs. Or, c'est précisément ce montant qui a été viré sur le compte bancaire du recourant le 14 octobre 2015, ce que celui-ci ne conteste du reste pas. Partant, le prix d'achat des actions de 10'000 fr. n'a pas été compensé au moment de leur revente, contrairement à ce qu'allèguent les recourants. L'on ignore d'ailleurs pour quelles raisons Y \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_ ont déclaré à la police cantonale que le prix de revente des actions avait été fixé à 90'000 fr. et que le paiement du prix d'achat avait été compensé à ce moment-là. Ces déclarations ne sauraient toutefois être considérées comme probantes, dans la mesure où elles contredisent le contrat de vente remis par les recourants au fisc et que ceux-ci n'ont avancé aucune explication pour justifier cette divergence. En conséquence, il doit être admis que la créance de 10'000 fr. de B \_\_\_\_\_ SA ne s'est éteinte qu'en 2015 par abandon, au moment où le prix de vente de 80'000 fr. a été payé au recourant. Le grief tiré d'une appréciation arbitraire des faits doit donc être rejeté.

**3.3** Pour le reste, c'est à juste titre que les recourants ne contestent pas le fondement juridique sur lequel la reprise a été opérée. En effet, comme on le verra ci-après, une société de capitaux ne fait en principe pas de donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD. L'admission d'une donation exonérée d'impôt est également exclue en raison des prestations de services et de conseils effectuées par le recourant sans rémunération pour B \_\_\_\_\_ SA entre les années 2013 et 2015 (cf. *infra* consid. 5). La reprise du montant de 10'000 fr. doit donc être confirmée en application de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD.

**4.** Les recourants contestent devoir être imposés sur les intérêts auxquels B \_\_\_\_\_ SA a renoncé s'agissant du prêt octroyé sur le prix de vente des titres A \_\_\_\_\_ SA.

**4.1** Selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.). De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) une société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne la ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5). Il faut entendre par « personne la ou le 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 précité consid. 5.1).

**4.2** Lorsqu'une société anonyme accorde un prêt à son actionnaire (ou à un tiers qui lui est proche), ce prêt ne respecte pas le principe de pleine concurrence si le taux d'intérêt appliqué est inférieur au taux du marché ou s'il est accordé sans intérêt. La prestation appréciable en argent se mesure alors par la différence entre le taux d'intérêt conforme au principe de pleine concurrence et le taux effectivement appliqué (ATF 140 II 88 consid. 5 ; NOËL, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 88 ad art. 20 LIFD). A cet égard, l'AFC édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, publiées sous la forme de lettres-circulaires, destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêts de prêts

conclus en francs suisses entre des sociétés et leurs actionnaires ou associés ou leurs proches (ATF 140 II 88 consid. 5.1).

La lettre-circulaire 2015, applicable à la période en cause, prévoit notamment des taux d'intérêts déterminants minimums en cas d'avances accordées aux actionnaires ou associés (ch. 1). Elle distingue deux hypothèses à cet égard. Si le prêt est financé au moyen de fonds propres et si aucun intérêt n'est dû sur du capital étranger, le taux d'intérêt minimum s'élève à 0,25 % (ch. 1.1). En revanche, si le prêt est financé au moyen de capitaux étrangers, le taux d'intérêt minimum se calcule par référence à la charge d'intérêt due sur ces capitaux étrangers par la société prêteuse, à quoi s'ajoute un pourcentage de 0,5 % ou de 0,25 %, selon que le prêt est inférieur (ou égal) ou supérieur à 10 millions de francs, le taux devant dans tous les cas s'élever à au moins 0,25 % (ch. 1.2).

**4.3** En l'occurrence, il est établi que le recourant a acheté, le 6 mars 2013, dix actions A \_\_\_\_\_ SA à B \_\_\_\_\_ SA pour un montant de 10'000 fr., sans s'acquitter du prix d'achat. En outre, comme exposé ci-dessus, la société a racheté les actions pour 80'000 fr. en mai 2014 et s'est acquittée de ce montant en octobre 2015. C'est donc à juste titre que le fisc a retenu l'existence d'un prêt de 10'000 fr. sans intérêts octroyé par B \_\_\_\_\_ SA, jusqu'au moment où cette société a abandonné sa créance en 2015. Il ressort également du rapport de dénonciation de la police cantonale que le recourant a noué dès 2009 une relation d'amitié avec l'actionnaire unique de la société, C \_\_\_\_\_. Les intéressés ont par ailleurs entretenu des relations professionnelles depuis le début 2013. L'achat des actions a d'ailleurs précisément eu lieu dans une « optique de collaboration ». Partant, il doit être admis que le recourant était un proche de la société et que la renonciation par celle-ci à percevoir des intérêts sur le prix d'achat de 10'000 fr. s'explique par cette relation. Le recourant n'a d'ailleurs avancé aucun élément permettant de démontrer que la société aurait accordé ce prêt aux mêmes conditions à un tiers qui n'entretenait pas de relations commerciales avec C \_\_\_\_\_. Il a uniquement fait valoir qu'il n'existait aucune circulaire de l'AFC qui impose un taux d'intérêt minimum pour des prêts entre personnes physiques. Or, le prêt litigieux ne lui a pas été accordé par une personne physique, mais par une société de capitaux. Partant, les intérêts auxquels B \_\_\_\_\_ SA a renoncé doivent être imposés à titre de prestation appréciable en argent. Pour le reste, le recourant ne critique pas la manière dont ces intérêts ont été calculés par le fisc. La reprise doit donc être confirmée sur ce point et le grief y relatif rejeté.

5. Les recourants contestent que le montant de 5000 fr. reçu en 2016 de B \_\_\_\_\_ SA constitue un revenu imposable.

**5.1** 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). En vertu de l'art. 24 LIFD, sont exonérées de l'impôt sur le revenu notamment les dévolutions de fortune ensuite d'une donation (let. a) et les subsides provenant de fonds publics ou privés (let. d).

**5.2** Il y a 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 du 18 janvier 2021 consid. 7.1). Selon la jurisprudence, il est généralement admis que les sociétés de capitaux ne font en principe pas de donations, car elles versent des montants pour des motifs économiques (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4<sup>ème</sup> éd. 2022, n° 7 ad art. 24 LIFD ; OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>ème</sup> éd. 2021, § 7 n° 268). En cas de versements provenant d'une personne morale, sans contrepartie, d'une somme d'argent à une personne nécessiteuse, la qualification de subside peut en revanche se poser (OBERSON, *op. cit.*, § 7 n° 268 et 272).

Constitue un subside au sens de l'art. 24 let. d LIFD la prestation provenant de fonds publics ou privés et versée à titre gratuit à une personne se trouvant dans une situation de gêne (personne nécessiteuse) dans le but de lui venir en aide (ATF 146 II 6 consid. 7.2). Ainsi, il faut, pour que l'exonération soit accordée, que le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère du besoin), que l'entité de droit public ou privé qui verse la prestation le fasse dans le but de venir en aide (critère de l'assistance) et, enfin, que le versement ait un caractère désintéressé et non onéreux, soit l'absence de contre-prestation ou de contrepartie exigée de la part du bénéficiaire (ATF 146 II 6 consid. 7.2). En outre, pour être exonéré, le subside ne doit pas dépasser, additionné aux autres revenus du contribuable, le revenu déterminant fixé par la LPC (ATF 146 II 6 consid. 6.2).

**5.3** En l'occurrence, le recourant affirme que le montant de 5000 fr. reçu de B \_\_\_\_\_ SA constituait un soutien sportif destiné à couvrir les frais de ses concours de pétanque, de sorte qu'il ne serait pas imposable. Cet argument ne peut être suivi. En effet, le fait que ce montant ait été versé au contribuable par une société de capitaux exclut d'emblée sa qualification comme donation exonérée d'impôts, comme exposé ci-dessus. Au demeurant, le recourant, qui s'est lié à C \_\_\_\_\_ dès 2009, a fourni diverses prestations de services et de conseils pour B \_\_\_\_\_ SA durant les années 2013 à 2015. Il a lui-même déclaré à la police cantonale avoir établi diverses factures à l'attention de la société pour ces services, sans toutefois avoir été rémunéré. Or, l'existence de ces contre-prestations en faveur de B \_\_\_\_\_ SA exclut que le versement litigieux puisse être qualifié de donation ou de subside, comme on l'a vu plus haut.

Seule une qualification à titre de subside pourrait théoriquement entrer en ligne de compte, mais cette hypothèse est ici hors de propos. Sous l'angle des conditions d'un subside, le recourant n'a ni allégué ni démontré qu'il se trouvait dans une situation de gêne au moment où le montant litigieux lui a été versé par B \_\_\_\_\_ SA. De manière plus générale, le recourant n'est pas parvenu à établir que ce montant lui a été versé à titre de sponsoring pour ses concours de pétanque, ainsi qu'il le prétend. Il n'a en effet nullement établi avoir déboursé environ 5000 fr. pour ces concours en 2016, n'ayant pas produit la moindre preuve de paiement y relative. La liste des frais liés à ces concours ne constitue pas une preuve en ce sens. Elle ne permet pas non plus de faire le lien entre ces frais et le montant versé par la société. Le recourant n'a de surcroît nullement expliqué en quoi aurait consisté la contrepartie de ce sponsoring d'ampleur significative.

Le montant de 5000 fr. litigieux doit par conséquent être imposés à titre de revenu en application de la clause générale prévue à l'art. 16 al. 1 LIFD. Le grief y relatif doit donc être rejeté.

**6.** Selon la jurisprudence, en cas de reprise sur le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, l'autorité de taxation doit calculer d'office le montant des cotisations AVS vraisemblablement dues par le contribuable pour la période fiscale concernée et provisionner ce montant (cf. art. 29 al. 1 let. a LIFD), afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 8.5, 2C\_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.6 et 4.7, 9C\_738/2022 du 30 mai 2023 consid. 5.1). Partant, conformément à la pratique valaisanne, une provision de 10% pour les cotisations AVS sera calculée sur

les reprises liées à l'abandon de créance de 10'000 fr. (cf. *supra* consid. 3) et au versement de 5000 fr. de B \_\_\_\_\_ SA (cf. *supra* consid. 5).

**7.**

**7.1** Les recourants font valoir que le SCC aurait procédé à des reprises liées aux dépenses professionnelles de Y \_\_\_\_\_ sur les taxations des périodes 2018 et 2019, alors que ces reprises concernaient en réalité les périodes 2016 et 2017.

**7.2** En l'occurrence, il ressort du dossier que les reprises liées aux déductions des frais de transport ont été correctement opérées sur les périodes fiscales 2016 et 2017 (p. 9 et 10 du dossier du SCC). Le calcul figurant en page 2 de la décision sur réclamation indique d'ailleurs correctement les années concernées. Les recourants se réfèrent quant à eux aux chiffres figurant sur la première page de la décision attaquée, qui mentionne des reprises de 360 fr. en 2018 et de 2160 fr. en 2019. Or, ces chiffres constituent manifestement une erreur. Ils sont en effet sans rapport avec le montant des reprises opérées et ne figurent pas dans les décisions de taxation des périodes fiscales 2018 et 2019 (p. 11 et 13 du dossier du SCC). Partant, le grief y relatif est sans objet.

**8.**

**8.1** Les recourants se plaignent en dernier lieu d'avoir reçu, le 19 mai 2021, de nouveaux bordereaux d'impôts avec des intérêts de retard pour les périodes fiscales 2015 à 2019, alors que leur réclamation n'avait pas encore été traitée.

**8.2** Selon l'art. 164 al. 1 LIFD, des intérêts moratoires sont dus lorsque l'impôt n'est pas acquitté dans les délais prévus par la loi, soit en principe dans les 30 jours suivant l'échéance (cf. art. 163 al. 1 LIFD). Le terme d'échéance est maintenu même si le contribuable a déposé une réclamation (cf. art. 161 al. 5 LIFD). Partant, la réclamation déposée par les recourants contre les taxations litigieuses n'a pas suspendu le cours des intérêts. Leur critique sur ce point est donc inopérante. L'on rappellera néanmoins que ces intérêts ne sont pour l'heure pas exécutoires, puisque la réclamation a un effet suspensif (cf. OBERSON, *Le contentieux fiscal*, in : OREF [édit.], *Les procédures en droit fiscal*, 4<sup>ème</sup> éd. 2021, p. 725 ss, p. 748). Ils seront ainsi recalculés lorsque le présent arrêt entrera en force.

*III. Impôts cantonaux et communaux*

**9.** La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10). S'agissant des notions de revenu imposable, respectivement exonéré de

l'impôt, les art. 12 et 20 al. 1 let. a et d LF ont un contenu similaire aux art. 16 et 24 let. a et d LIFD, et conforme à l'art. 7 al. 1 et al. 4 let. c et f LHID. En outre, la notion d'activité lucrative indépendante doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_667/2022 précité consid. 8). Les provisions pour cotisations AVS doivent également être calculées sur les reprises pour les impôts cantonaux et communaux (art. 23 al. 1 et 2 let. a, 25 al. 1 let. a, 29 al. 1 let. d et LF ; art. 9 al. 2 let. d, 10 al. 1 let. b LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_487/2022 précité consid. 9). De même, la notion d'avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD est identique à celle prévue à l'art. 14b al. 1 LF et correspond à l'art. 7 al. 1 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1006/2020 précité consid. 10.1). Les art. 161 et 164 LF correspondent encore aux art. 161 et 164 LIFD. En outre, les principes applicables à la constatation des faits développés ci-dessus valent aussi en matière d'ICC. Partant, il peut être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

#### *IV. Conclusion, frais et dépens*

**10.** Sur le vu de ce qui précède, le recours est très partiellement admis en matière d'IFD et d'ICC pour les périodes fiscales 2015 et 2016. Il est rejeté tant en matière d'IFD que d'ICC s'agissant des périodes fiscales 2017 à 2019. La décision sur réclamation du SCC doit être réformée en ce sens qu'une provision pour cotisations AVS de 10% est calculée sur les reprises liées à l'abandon de créance et au versement de B \_\_\_\_\_ SA. Pour le reste, le recours est rejeté et la décision sur réclamation confirmée (art. 150 al. 3 LF ; 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

#### **11.**

**11.1** Le sort du procès commande de faire supporter aux recourants, solidairement entre eux, un émolument de justice réduit d'un cinquième, à 1200 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).

**11.2** Les recourants, qui ont pris une conclusion dans ce sens, ont droit à des dépens réduits à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 300 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par le conseil juridique des recourants, qui a consisté principalement en

la rédaction d'un mémoire de recours de 6 pages et d'une détermination complémentaire (art. 150 al. 3 LF ; art. 4, 27 et 39 LTar).

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

1. Le recours est très partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct des périodes 2015 et 2016.
2. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct des périodes 2017 à 2019.
3. Le recours est très partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal des périodes 2015 et 2016.
4. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal des périodes 2017 à 2019.
5. En conséquence, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 13 juillet 2021 est réformée en ce sens qu'une provision pour cotisations AVS de 10% est calculée sur les reprises liées à l'abandon de créance et au versement de B \_\_\_\_\_ SA. Ce prononcé est pour le reste confirmé.
6. Les frais réduits, par 1200 fr., sont mis à la charge de Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_.
7. Le fisc versera à Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ une indemnité réduite de dépens de 300 francs.
8. Le présent arrêt est communiqué à Maître Stéphane Jordan, pour les recourants, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (IFD), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 20 février 2025