

F1 24 144

ARRÊT DU 30 OCTOBRE 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 _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2021)

recours contre la décision sur réclamation du 22 juillet 2024

Faits

A. X _____, né en xxxx, est domicilié à A _____, sur la commune de B _____. Il perçoit une rente AVS suisse, une rente de retraite servie depuis les Pays-Bas, ainsi qu'une pension de la Commission européenne (ci-après : CE), allouée en sa qualité de fonctionnaire retraité de l'Union européenne.

B. Dans sa déclaration d'impôt du 2 décembre 2022 relative à la période fiscale 2021, le contribuable a déclaré sa rente AVS et sa rente néerlandaise pour un total de 7812 fr. (soit 1176 fr. pour la première et 6635 fr. pour la seconde).

Par décision du 14 mars 2024, le Service cantonal des contributions (ci-après : SCC) a procédé à la taxation définitive du contribuable pour la période fiscale 2021, en ajoutant la rente de la CE à ses revenus imposables à hauteur de 100'700 francs.

C. Le 19 mars 2024, le contribuable a formé réclamation contre cette décision, requérant son annulation et l'établissement d'un nouveau calcul de ses revenus imposables. Il a fait valoir en substance que le montant de 100'700 fr. ne correspondait pas au montant de la rente effectivement perçue de la CE. Celle-ci était par ailleurs exonérée de tout impôt conformément à l'art. 12 du Protocole n° 7 sur les privilèges et immunités de l'Union européenne. Son imposition était également contraire à l'Accord de 2004 entre le Conseil fédéral suisse et la Commission des Communautés européennes en vue d'éviter la double imposition des fonctionnaires retraités des institutions et agences des Communautés européennes résidant en Suisse (ci-après : l'Accord de 2004 sur les pensions [RS 0.672.926.81]), qui prévoyait expressément l'élimination de la double imposition des revenus en provenance de l'Union européenne. Ce texte s'opposait au demeurant à la prise en compte de la pension pour le taux d'imposition, laquelle se heurtait également à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après : CJUE), en particulier à un arrêt rendu en 1960 dans l'affaire *Humblet c. l'Etat belge*. Le contribuable a au surplus remis au fisc une attestation de la CE du 1^{er} mars 2022 certifiant qu'il bénéficiait d'une pension à vie depuis 2016 et que celle-ci était exemptée d'impôts en Suisse selon les principes de son droit interne.

Le 28 mars 2024, le SCC a rendu une nouvelle décision de taxation dans laquelle il a pris en compte le montant de 100'700 fr. uniquement pour le taux. Par courrier du 18 avril 2024, il a expliqué au contribuable que la taxation définitive initiale contenait effectivement une erreur, la pension de la CE devant être exemptée d'impôts en Suisse.

Elle devait néanmoins être prise en compte pour déterminer le taux d'imposition en vertu de l'art. 2 de l'Accord de 2004, qui réservait l'application du principe de la progressivité.

Par courrier du 10 mai 2024, le contribuable a indiqué au SCC qu'il n'était pas en mesure de retirer sa réclamation malgré cette nouvelle taxation. Selon lui, la prise en compte de sa pension pour la détermination du taux d'impôt était contraire à l'Accord de 2004 sur les pensions et la jurisprudence *Humblet* était applicable à sa situation. Le SCC était également invité à lui indiquer sur quelle base le montant de 100'700 fr. avait été retenu.

Le 15 mai 2024, le SCC a répondu au contribuable que son cas se distinguait de l'état de fait ayant donné lieu à l'arrêt *Humblet*. Dans cette affaire, la base légale applicable ne contenait aucune réserve permettant de tenir compte des revenus litigieux pour fixer le taux d'imposition. Tel n'était toutefois pas le cas de l'Accord de 2004 sur les pensions, dont l'art. 2 prévoyait justement que les pensions étaient exemptées d'impôts en Suisse « *selon les principes de son droit interne* ». Cette interprétation ressortait également des informations publiées sur le site internet de l'Administration fédérale des contributions (AFC ; <https://www.europa.eda.admin.ch/fr/accord-pensions>). Ainsi, cette disposition différait de l'art. 12 du Protocole n° 7, auquel la Suisse n'était du reste pas partie. Partant, la pension de la CE devait être prise en compte pour la détermination du taux d'imposition en Suisse. S'agissant de son montant, le contribuable était invité à fournir l'attestation y relative.

Le 15 juin 2024, le contribuable a remis au SCC une attestation de rente du 23 septembre 2022 pour l'année 2021. Ce document faisait état d'une pension de 98'648.16 euros bruts, de 87'106.20 euros imposables et de 82'307.28 euros nets, après prélèvement de l'impôt à la source. L'attestation précisait qu'en vertu de la jurisprudence de la CJUE relative à l'art. 12 du Protocole n° 7, il était interdit aux Etats membres d'imposer cette pension et d'en tenir compte pour fixer le taux d'impôt applicable à d'autres revenus (cf. p. 36 du dossier du SCC).

D. Par décision du 22 juillet 2024, le SCC a partiellement admis la réclamation en ce sens que la pension de la CE devait être prise en compte uniquement pour le taux d'imposition en Suisse, et à concurrence du montant de 94'162 fr. (soit 87'106.20 euros à un taux de conversion de 1.081). Il a considéré qu'en vertu de l'art. 2 de l'Accord de 2004 sur les pensions, cette rente était effectivement exonérée de tout impôt en Suisse. L'exemption s'appliquait toutefois « *selon les principes de son droit interne* », ce qui signifiait que le principe de la progressivité selon le droit fiscal suisse était applicable. Cette réserve en faveur du taux d'imposition figurait également aux art. 7 al. 1 LIFD et 5

al. 5 LF, selon lesquels les personnes partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voyaient appliquer le taux auquel leur revenu était imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. La décision sur réclamation était accompagnée d'une décision de taxation et d'une décision de répartition internationale rectifiées et datées du 18 juillet 2024, dans lesquelles les trois rentes du contribuable n'étaient prises en compte que pour la détermination du taux d'imposition.

E. Le 20 août 2024, X _____ a recouru contre cette décision devant la Cour de céans, concluant à son annulation, à ce que les montants imposés à titre de rentes soient revus pour les taxations 2018 à 2021 et à ce qu'il soit donné instruction au SCC de ne pas procéder de manière identique lors des taxations 2022 et suivantes. Il conclut également au remboursement des impôts déjà payés et des frais occasionnés par la procédure. Il requiert encore subsidiairement la saisine d'une instance d'arbitrage en vue d'obtenir une décision préjudicielle sur l'interprétation du droit applicable. A l'appui de ses conclusions, il invoque une violation de l'Accord de 2004 sur les pensions, en reprenant pour l'essentiel les arguments développés précédemment. Il demande au surplus à être entendu oralement et à être assisté par un conseiller fiscal dont il indiquera en temps utile l'identité à la Cour de céans.

L'AFC ne s'est pas déterminée.

Le SCC s'est déterminé le 1^{er} octobre 2024, concluant au rejet du recours. Il a rappelé que la CJUE, dans l'affaire *Humblet*, avait constaté l'absence de réserve en faveur de la progressivité du taux dans la base légale examinée à cette occasion. Or, une telle réserve figurait à l'art. 2 de l'Accord de 2004 sur les pensions.

Le recourant a répliqué le 8 octobre 2024, réitérant sa demande tendant à l'ouverture d'une procédure d'arbitrage. Il a répété que les termes « *selon les principes de son droit interne* » mentionnés à l'art. 2 de l'Accord de 2004 sur les pensions ne permettaient pas d'appliquer le principe de progressivité. Ils signifiaient uniquement que les autres revenus des contribuables bénéficiaires de l'accord restaient imposables en Suisse. Il a en outre relevé que le SCC avait également procédé à une double imposition s'agissant de sa rente en provenance des Pays-Bas.

Le 23 octobre 2024, le SCC a signalé que la décision de taxation du 18 juillet 2024 était entachée d'une erreur. Le montant de 101'974 fr. totalisant les trois rentes du recourant avait été intégralement attribué à l'étranger dans la décision de répartition internationale, et donc pris en compte uniquement pour le taux. Or, la rente AVS suisse était imposable en totalité en Suisse et celle des Pays-Bas à raison des deux tiers (soit à hauteur de

4424 fr.), conformément aux art. 18 § 1 et 22 § 5 let. c de la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions. La taxation devait dès lors être réformée en défaveur du contribuable en ce sens que les montants de 1176 fr. (rente AVS) et de 4424 fr. (rente des Pays-Bas) étaient également imposables en Suisse, et non uniquement pris en compte pour le taux.

Le 29 octobre 2024, le juge délégué a attiré l'attention du recourant sur la possibilité d'une modification de la taxation à son désavantage et l'a invité à déposer d'éventuelles observations à ce propos.

Le 3 novembre 2024, le recourant s'est déterminé sur l'imposition de sa rente de la CE. Il a fait valoir que le SCC confondait l'Accord de 2004 sur les pensions avec d'autres accords de double imposition conclus par la Suisse et les pays membres de l'Union Européenne. Alors que l'art. 2 de l'Accord de 2004 ne prévoyait aucune clause permettant l'application du principe de progressivité, ces autres accords contenaient une mention explicite à cet égard. La fiscalité des fonctionnaires de l'Union européenne était spécifique en ce sens que leurs pensions n'étaient imposables dans aucun Etat membre. L'Accord de 2004 visait à créer pour eux en Suisse un régime fiscal identique à celui applicable au sein de l'Union européenne. A défaut, il existerait un risque de pratique discriminatoire. Partant, les art. 7 al. 1 LIFD et 5 al. 1 LF ne leur étaient pas applicables. En outre, l'Accord de 2004 sur les pensions était un accord bilatéral sans réciprocité ; il n'y avait donc pas lieu de traiter ces pensions de la même manière que les revenus exonérés par d'autres accords conclus par la Suisse, qui prévoyaient expressément le principe de la progressivité.

Le 5 novembre 2024, le recourant s'est déterminé sur la requête de *reformatio in pejus* formulée par le SCC. Il a fait valoir que l'imposition de ses deux autres rentes excédait le cadre du litige et que la requête en question était tardive, car formulée après le délai de recours. En outre, le SCC n'avait pas précisé le montant d'impôt supplémentaire qui lui serait réclamé, ce qui l'empêchait de se déterminer sur le fond. Ladite requête ne lui avait au demeurant pas été adressée directement. Il a au surplus conclu à ce que la Cour de céans « collabore de manière constructive avec les services discrétionnaires de la CE », qui devaient prochainement la saisir, et a réitéré sa demande tendant à l'ouverture d'une procédure d'arbitrage.

L'instruction s'est close le 7 novembre 2024 par la transmission de ces écritures au SCC et à l'AFC.

Considérant en droit

I. Procédure

1.

1.1 Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 142 II 293 consid. 1.2). Il a été formé régulièrement de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 et 2 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a al. 1 et 2, 80 al. 1 let. a et c, 44 al. 1 let. a et 48 LPJA), sous réserve de ce qui suit.

1.2 La décision attaquée délimite, à l'égard du recourant, le cadre matériel admissible de l'objet du litige (arrêt du Tribunal fédéral 1C_619/2020 du 21 avril 2021 consid. 2.1 ; RVJ 2021 p. 3 consid. 3.1). De nouvelles conclusions peuvent être formulées durant la procédure de recours aussi longtemps qu'elles ne s'écartent pas de l'objet de la contestation (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015, n^{os} 5 et 16 ad art. 140 LIFD). En l'occurrence, la décision attaquée concerne la taxation 2021 du recourant. Sa conclusion tendant à ce que les montants imposés à titre de rentes soient revus pour les taxations 2018 à 2020 est dès lors irrecevable, de même que celle relative aux taxations des périodes fiscales 2022 et ultérieures.

2.

2.1 Il n'y a pas lieu de procéder à l'interrogatoire du recourant, qui a eu tout le loisir de s'exprimer par écrit (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). Il importe à cet égard de rappeler que, dans une procédure purement fiscale, le droit d'être entendu ne confère pas au contribuable celui de l'être oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1). Cette règle vaut y compris lorsque l'autorité de recours entend réformer la décision en sa défaveur (cf. *infra* consid. 3 et 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2013 du 27 septembre 2013 consid. 2.3 ; HUNZIKER/BIGLER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 6 ad art. 143 LIFD).

2.2 Il n'y a pas non plus lieu d'ouvrir une procédure d'arbitrage – ni d'attendre que la CE saisisse la Cour de céans – afin d'interpréter les termes litigieux de l'Accord de 2004 sur les pensions, dans la mesure où ce texte ne contient aucune clause prévoyant une telle procédure. En outre, contrairement aux dispositions de droit européen pour l'interprétation desquelles la CJUE est compétente, il n'existe aucun tribunal international compétent pour interpréter les conventions de double imposition conclues par la Suisse. L'interprétation de ces accords incombe ainsi aux Etats parties (OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5^{ème} éd. 2022, n° 107 ; cf. ég. DE VRIES REILINGH/CHILLA, Droit

fiscal international, 2022, n° 123). En conséquence, la Cour de céans est seule compétente pour statuer sur le présent litige.

3. La Cour de droit fiscal n'est pas liée par les conclusions des parties (art. 150 al. 3 LF et 81a al. 3 LPJA ; CASANOVA/DUBEY, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 4 ad art. 143 LIFD). Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1, 2^{ème} phrase LIFD ; art. 150 al. 3 LF et art. 81a al. 3, 2^{ème} phrase LPJA).

II. Impôt fédéral direct

4. Le recourant conteste la prise en compte de sa pension de la CE pour la détermination du taux d'imposition, invoquant une violation de l'Accord de 2004 sur les pensions.

4.1 Les personnes domiciliées en Suisse sont assujetties à l'impôt dans ce pays (art. 3 al. 1 LIFD) de manière illimitée (art. 6 al. 1 LIFD). Elles sont donc en principe imposables sur tous leurs revenus, y compris ceux de source étrangère (arrêt du Tribunal fédéral 2C_729/2019 du 7 juillet 2020 consid. 4.2). Ce droit d'imposition peut toutefois être limité par une convention internationale visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (cf. ATF 143 II 257 consid. 5.1).

4.2 Selon l'art. 15 al. 1 LIFD, les personnes bénéficiaires d'exemptions fiscales visées à l'art. 2 al. 2 de la loi sur l'État hôte sont exemptées des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral. Cette disposition, qui n'a pas de portée propre, constitue un renvoi aux conventions et accords internationaux passés par la Suisse et valant droit fédéral (URECH, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 4 ad art. 15 LIFD).

La Suisse est partie à l'Accord de 2004 sur les pensions. Celui-ci s'applique aux pensions versées par la Commission des Communautés européennes, soit directement, soit par prélèvement sur des fonds qu'elle a constitués, aux personnes physiques qui sont domiciliées ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal suisse, au titre de services rendus à l'une des institutions ou agences des Communautés européenne (art. 1). L'art. 2 de l'Accord prévoit qu'à condition qu'un impôt effectif soit prélevé à la source sur lesdites pensions par la Commission, la Suisse exempte celles-ci des impôts fédéraux, cantonaux et communaux, selon les principes de son droit interne. Le recourant et le SCC divergent sur l'interprétation à donner aux derniers termes de cette

disposition, en particulier sur la question de savoir s'ils instaurent une réserve en faveur du principe de la progressivité. Il y a dès lors lieu d'en déterminer la portée.

4.3 Selon la jurisprudence, l'interprétation des conventions de double imposition s'effectue conformément aux principes d'interprétation de droit international tels qu'ils découlent de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités. Celle-ci a en effet vocation à s'appliquer pour interpréter et exécuter notamment les conventions de double imposition, même en l'absence de mention expresse dans ces textes (ATF 143 II 65 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.1.3). En outre, même si la Convention n'est applicable qu'aux traités conclus entre Etats et non pas à ceux conclus avec des organisations internationales (cf. art. 1 et 3), elle exprime des principes généraux du droit coutumier international et correspond aux règles posées par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2P.36/2004 du 9 mai 2005 consid. 5.6).

L'art. 31 de la Convention prévoit que les traités doivent être interprétés de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes utilisés (interprétation littérale), dans leur contexte (interprétation systématique) et à la lumière de leur objet et de leur but (interprétation téléologique ; ATF 148 II 336 consid. 9.2, 143 II 65 consid. 3.2). Cette disposition fixe ainsi un ordre de prise en compte des éléments de l'interprétation, sans toutefois établir de hiérarchie fixe entre eux. Le sens ordinaire du texte du traité constitue toutefois le point de départ de l'interprétation (ATF 148 II 336 consid. 9.2, 146 II 150 consid. 5.3.2). L'objet et le but du traité correspondent à ce que les parties voulaient atteindre par le traité. L'interprétation téléologique garantit, en lien avec l'interprétation selon la bonne foi, l'« effet utile » du traité (*ibidem*). Selon l'art. 32 de la Convention, les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu (interprétation historique) constituent des moyens complémentaires d'interprétation permettant, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 laisse celui-ci ambigu ou obscur, ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (ATF 148 II 336 consid. 9.2, 143 II 65 consid. 3.2).

4.4

4.4.1 Sous l'angle littéral, les termes litigieux de l'art. 2 (« *selon les principes de son droit interne* ») constituent un simple renvoi au droit fiscal suisse, sans que l'Accord n'apporte de précision supplémentaire à cet égard. La méthode d'interprétation littérale à elle seule ne permet dès lors pas d'en déterminer le sens.

4.4.2 Sous l'angle systématique, l'Accord ne contient aucune mention explicite s'agissant de la possibilité d'appliquer ou non le principe de la progressivité. Le recourant soutient qu'eu égard à sa formulation, l'art. 2 viserait l'imposition des autres revenus des contribuables bénéficiaires de la convention (rentes nationales, revenus de capitaux et de biens immobiliers, etc). Une telle interprétation ne trouve cependant aucun appui dans le texte l'Accord. En outre, elle n'apporterait aucune précision utile quant aux modalités d'exemption des pensions et doit dès lors être écartée.

En droit fiscal interne, l'art. 7 al. 1 LIFD prévoit que les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. Cette disposition s'applique aussi bien aux personnes assujetties de manière limitée en raison d'un rattachement économique qu'à celles qui sont assujetties de manière illimitée en raison d'un rattachement personnel, mais dont l'imposition est partielle en raison de revenus de source étrangère qui ne sont pas imposables (arrêt du Tribunal fédéral 9C_416/2024 du 14 août 2025 consid. 7.2, destiné à la publication ; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 5 ad art. 7 LIFD). En vertu de l'art. 15 al. 2 LIFD, elle s'applique aussi aux bénéficiaires de conventions et accords internationaux passés par la Suisse qui, à l'instar du recourant, sont partiellement assujettis à l'impôt (PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n° 5 ad art. 7 LIFD). Dès lors, pour déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus imposables de ces contribuables, les revenus exonérés sont généralement pris en compte, c'est-à-dire que la réserve de progressivité s'applique (LISSI/DINI, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 4 ad art. 15 LIFD ; URECH, *op. cit.*, n° 28 ad art. 15 LIFD).

Force est donc de constater que l'application du principe de la progressivité aux contribuables bénéficiaires d'accords internationaux ressort de manière explicite du droit interne auquel renvoie la disposition de l'Accord litigieuse. Partant, sous l'angle systématique, les termes « *selon les principes de son droit interne* » doivent être interprétés selon la conception défendue par le SCC, à savoir que le principe de la progressivité s'applique aux pensions exemptées de l'impôt par l'Accord.

4.4.3 Sous l'angle téléologique, il peut être relevé que l'Accord a été signé afin d'éviter la double imposition des pensions versées par l'Union européenne à ses fonctionnaires et imposées à la source. La Suisse a renoncé à imposer ces pensions (YERSIN/AUBRY GIRARDIN, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 27 ad Remarques préliminaires). Avant l'entrée en vigueur de l'Accord,

ces rentes étaient imposables en vertu de l'art. 22 LIFD (URECH, *op. cit.*, n° 25 ad art. 15 LIFD ; Message du Conseil fédéral relatif à l'approbation des accords bilatéraux II du 1^{er} octobre 2004, FF 2004 5593 ss, p. 5686 ; cf. ég. OBERSON, *op. cit.*, n° 389). Cela étant, contrairement à l'opinion du recourant, la méthode de l'exemption sous réserve de progressivité ne fait pas obstacle à l'objectif poursuivi par les conventions visant à éviter les doubles impositions (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2022 du 7 décembre 2022 consid. 4.2, 2C_724/2021 du 23 juin 2022 consid. 3.2). Elle ne crée pas de double imposition internationale et constitue, au contraire, précisément une méthode destinée à éliminer une telle imposition (arrêt du Tribunal fédéral 9C_181/2025 du 17 juin 2025 consid. 7.1). La Suisse applique traditionnellement cette méthode, qui est en principe reprise dans les conventions de double imposition lorsqu'elle est l'État de résidence (OBERSON, *op. cit.*, n° 761). Cette méthode entend par ailleurs éviter que la personne qui a des éléments imposables en Suisse et dans d'autres Etats ne soit privilégiée par rapport à celle dont tous les éléments imposables sont en Suisse (ATF 150 II 417 consid. 2.2.2.3 ; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n° 6 ad art. 7 LIFD). Elle permet également de tenir compte autant que possible du principe de l'imposition selon la capacité économique (ATF 150 II 417 consid. 2.2.2.3, 140 II 157 consid. 7.5 ; LOCHER, n° 6 ad art. 7 LIFD), qui constitue un principe fondamental régissant les impôts directs (OBERSON, Précis de droit fiscal suisse, 5^e éd., 2021, n° 28 p. 40 ; cf. ATF 145 II 206 consid. 2.4.2).

Il en découle que la méthode de l'exemption sous réserve de progressivité, tout en garantissant le respect d'autres principes du droit fiscal suisse, ne fait pas obstacle à l'objectif poursuivi par l'Accord. Partant, l'interprétation téléologique des termes litigieux plaide également en faveur de l'application de cette méthode.

4.4.4 Sous l'angle historique, le Message du Conseil fédéral indique expressément que les termes « *selon les principes de son droit interne* » figurant à l'art. 2 de l'Accord se réfèrent au principe de la progressivité, essentiel en droit fiscal suisse (Message du Conseil fédéral précité, FF 2004 5593 ss, p. 5688). La Suisse a en effet estimé acceptable d'exonérer les pensions versées par l'Union européenne à la condition qu'elles puissent être prises en compte pour déterminer le taux d'impôt applicable aux autres revenus imposables (Message du Conseil fédéral précité, FF 2004 5593 ss, p. 5687). Cette condition s'expliquait par l'impossibilité d'obtenir une réciprocité matérielle dans le cadre de l'Accord, faute de territoire sur lequel l'Union européenne exerçait une souveraineté fiscale en matière d'impôts directs, et en raison de l'absence de contrepartie à cette renonciation, puisque la Suisse ne participait pas au système

financier intégré de l'Union européenne (Message du Conseil fédéral précité, FF 2004 5593 ss, p. 5687 s.).

En conséquence, l'interprétation historique vient corroborer la solution découlant des autres méthodes d'interprétation, à savoir que l'exemption des pensions s'applique sous réserve du principe de la progressivité.

4.4.5 Les arguments supplémentaires que le recourant oppose à cette interprétation ne sont pas convaincants. Le recourant se réfère d'une part à l'art. 12 du protocole n° 7 sur les privilèges et immunités de l'Union européenne et à la jurisprudence y relative rendue par la CJUE. Il est exact qu'en vertu du droit européen, les Etats membres de l'Union européenne sont tenus non seulement d'exempter les pensions concernées de leurs propres impôts, mais également de ne pas les prendre en compte pour la détermination du taux d'impôt applicable aux autres revenus (cf. Message du Conseil fédéral précité, FF 2004 p. 5686). Cela étant, l'Accord de 2004 sur les pensions ne contient aucune disposition prévoyant la reprise de normes de droit européen ou de la jurisprudence de la CJUE pour l'interprétation de son contenu. Au demeurant, les termes dont l'interprétation est ici litigieuse concernent uniquement le droit suisse, et non des concepts de droit communautaire nécessitant la prise en compte du droit de l'Union européenne (à ce sujet, cf. OBERSON, *op. cit.*, n° 100). Il n'y a pas non plus lieu de faire une application directe du droit européen au cas du recourant, tel que celui-ci le requiert. En effet, la Suisse n'étant pas membre de l'Union Européenne, ce droit ne lui est pas applicable (OBERSON, *op. cit.*, n° 96 ; DE VRIES REILINGH/CHILLA, *op. cit.*, n° 99).

Le recourant soutient également que la prise en compte de sa pension pour la détermination du taux d'imposition constituerait une mesure discriminatoire par rapport aux fonctionnaires retraités de l'Union européenne qui ne résident pas en Suisse. A cet égard, il perd de vue que le principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.), qui impose de traiter ce qui est semblable de façon identique et ce qui est dissemblable de manière différente, ne peut être invoqué que lorsque les règles comparées émanent de la même autorité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_586/2016 du 8 mai 2017 consid. 4 et la référence ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, Vol. I, 3^{ème} éd. 2012, p. 847). Partant, une comparaison de la situation du recourant, soumis au droit fiscal suisse, avec celle de fonctionnaires retraités de l'Union européenne résidant à l'étranger et soumis au droit européen, est irrelevante au regard du principe de l'égalité de traitement. Cela vaut d'autant plus que le contenu d'accords internationaux relève avant tout de considérations politiques et que, n'étant pas partie au système financier intégré

de l'Union européenne, comme on l'a vu, la Suisse poursuit des objectifs fiscaux distincts de ceux des Etats membres.

4.5 Il découle de ce qui précède que la pension versée par la CE au recourant a été prise en compte à juste titre pour la détermination du taux d'imposition en vertu de l'art. 2 de l'Accord de 2004 sur les pensions et des art. 7 al. 1 et 15 al. 2 LIFD. Les griefs y relatifs doivent en conséquence être rejetés. Pour le reste, les allégations du recourant relatives à un prétendu traitement différencié par rapport à certains rentiers de l'Union européenne résidant dans d'autres cantons doivent être écartées d'emblée, car nullement étayées (art. 80 al. 1 let. c et 48 al. 2 LPJA ; RVJ 1994 p. 33 consid. 5).

5. Dans sa détermination du 23 octobre 2024, le SCC a requis que la décision attaquée soit réformée en défaveur du recourant en ce sens que ses deux autres rentes (suisse et néerlandaise) – partiellement pour la seconde – soient ajoutées à l'assiette imposable.

5.1 En vertu de l'art. 22 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants. S'agissant des rentes en provenance des Pays-Bas, la Convention de 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.963.61) prévoit, à son art. 18 ch. 1, que les pensions et rentes provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans le premier Etat. En vertu de l'art. 22 ch. 5 let. c, la Suisse évite la double imposition en accordant sur demande un dégrèvement consistant en une déduction d'un tiers du montant net des pensions ou rentes en question.

5.2 En l'occurrence, le nouveau procès-verbal de taxation notifié avec la décision sur réclamation omet effectivement de prendre en compte les rentes suisse et néerlandaise dans l'assiette imposable puisque ces revenus ont été intégralement attribués à l'étranger dans la décision de répartition internationale (cf. dossier du SCC, p. 3). La requête de *reformatio in pejus* émise par le SCC se justifie ainsi au regard des dispositions précitées. Le recourant n'a pour sa part pas contesté que ces éléments étaient imposables en Suisse, se contentant d'objecter que la requête du fisc était tardive et sortait du cadre de la présente procédure. Ces arguments sont toutefois infondés puisque la requête en question porte sur la taxation de la période litigieuse (cf. *supra* consid. 1.2) et que la Cour de céans serait de toute manière en droit de procéder d'office à la *reformatio in pejus*, comme exposé ci-dessus (cf. *supra* consid. 3). Pour le reste, le recourant ne peut rien tirer du fait que le SCC ne l'avait pas informé de cette requête au

préalable, dès lors qu'il en a été dûment averti et qu'il a pu se déterminer expressément sur ce point céans. Il ne saurait davantage invoquer l'absence de précision quant aux impôts supplémentaires encourus dans la mesure où l'obligation d'information de l'autorité ne s'étend pas à une telle indication – le supplément d'impôt pouvant au demeurant être estimé au moyen de la calculette disponible sur le site internet de l'Etat (<https://taxcalculator.apps.vs.ch/home/ordinary>). L'on relèvera au surplus que le recourant avait lui-même déclaré les rentes en question dans sa déclaration d'impôt 2021. En conséquence, aucun élément ne s'oppose à l'admission de la *reformatio in pejus* requise par le SCC. Partant, le montant de 5600 fr. doit être ajouté aux revenus imposables du recourant en Suisse (soit 1176 fr. pour la rente AVS suisse et 4424 fr. pour celle en provenance des Pays-Bas).

III. Impôts cantonal et communal

6. La fixation du taux d'imposition relève de la compétence des cantons (art. 1 al. 3 LHID). Le législateur valaisan a adopté la même règle que celle figurant à l'art. 7 al. 1 LIFD s'agissant de l'imposition des revenus et de la fortune des personnes physiques en cas d'assujettissement partiel, à savoir qu'elles se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton (art. 5 al. 5 LF). Partant, il y a lieu d'appliquer le même raisonnement en matière de droit cantonal que celui développé en droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 9C_416/2024 précité consid. 10). S'agissant de l'inclusion des rentes dans l'assiette imposable, l'art. 18 al. 1 LF a une teneur identique à celle de l'art. 22 al. 1 LIFD et correspond l'art. 7 al. 1 LHID. Il s'ensuit que les considérants développés en matière d'impôt fédéral direct exposés ci-dessus sont aussi valables pour l'impôt cantonal et communal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 6).

IV. Conclusion, frais et dépens

7. Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours, y compris s'agissant des conclusions relatives au remboursement des impôts déjà payés, qui n'ont pas de portée indépendante par rapport aux griefs précités. En conséquence, la décision sur réclamation du 22 juillet 2024, en tant qu'elle intégrait le procès-verbal de taxation du 18 juillet 2024, doit être réformée en défaveur du recourant en ce sens que le montant de 5600 fr. est ajouté à ses revenus imposables en Suisse. Ce prononcé est au surplus confirmé (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

8. Le recourant a requis céans l'assistance d'un conseiller fiscal de son choix, qu'il n'a en définitive pas mandaté. A supposer que cette requête doive être comprise comme

une demande d'assistance judiciaire tendant à la désignation d'un conseil juridique commis d'office (cf. art. 3 al. 1 let. c LAJ), elle doit être tenue pour manifestement infondée. En effet, la condition d'indigence n'est pas remplie au vu de la situation financière du recourant (art. 2 al. 1 let. a LAJ) et il ressort de la lecture de ses écritures que la désignation d'un conseil juridique n'était pas nécessaire à la défense de ses intérêts (art. 2 al. 2 LAJ ; ACDP A2 25 5). Partant, cette requête doit, pour autant que de besoin, être rejetée.

9. 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 à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 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 cantonal et communal.
3. La requête d'assistance judiciaire est rejetée conformément au considérant 8.
4. La décision attaquée est réformée en défaveur du recourant en ce sens que ses rentes AVS suisse et en provenance des Pays-Bas sont ajoutées à ses revenus imposables en Suisse pour un montant total de 5600 francs. Ce prononcé est confirmé pour le surplus.
5. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge de X _____.
6. Le présent arrêt est communiqué à X _____, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 30 octobre 2025