

F1 24 58 (CCR 2023/22)

**ARRÊT DU 26 AVRIL 2024**

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

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

**en la cause**

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

**contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct, période fiscale 2021)

recours contre la décision sur réclamation du 15 février 2023

## Faits

**A.** Les époux Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ sont domiciliés sur la commune de A \_\_\_\_\_. Pour l'année 2021, ils ont déclaré 8000 fr. à titre de rendement de la fortune immobilière, montant correspondant à la valeur locative de leur villa (10'000 fr.) après déduction de frais d'entretien calculés forfaitairement à 2000 francs. Sous annexe 2 de leur déclaration fiscale, ils ont par ailleurs indiqué être propriétaires de quatre appartements sis à la rue B \_\_\_\_\_, à C \_\_\_\_\_. L'époux a toutefois précisé qu'il les avait vendus à sa société, D \_\_\_\_\_ SA. Il a spécifié à ce propos que « la substantielle plus-value générée lors de la vente a[vait] entraîné la création d'un compte-courant en [s]on nom dans D \_\_\_\_\_ SA [...], [que] la plus-value a[vait] été évidemment imposée en gain immobilier [et que] les 8000 [fr.] qui subsist[ai]ent de rendement d'immeubles correspond[ai]ent à [leur] villa privée uniquement [...] ».

**B.** Par décision du 9 décembre 2022, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation de la période fiscale 2021. Il a notamment retenu, à titre de revenus d'immeubles sis en Valais, un montant de 34'448 fr. correspondant aux « locations jusqu'à la date du transfert » (cf. les motifs de modifications indiqués sur le procès-verbal de taxation, ad rubrique 1110).

Par courriel du 13 décembre 2022, Y \_\_\_\_\_ a contesté cette reprise en arguant que l'acte de vente des appartements, instrumenté le 6 août 2021, avait prévu une prise de possession rétroactive au 1<sup>er</sup> janvier 2021, avec transfert des charges, frais, risques et profits à cette date.

Le 22 décembre 2022, la taxatrice en charge du dossier a objecté que la propriété des appartements et la titularité du bail n'avaient été transférées qu'en septembre 2021, au moment de l'inscription au registre foncier, de sorte que les loyers échus dans l'intervalle étaient imposables dans le chef des époux.

Par courrier du même jour, ces derniers ont formellement élevé réclamation contre la décision de taxation 2021. Ils ont notamment expliqué avoir, par courriel du 18 janvier 2021, informé leur régie, E \_\_\_\_\_ SA, que « la jouissance des loyers par la SA aurait bien lieu à partir du 01.01.2021 ». A leur sens, il n'était donc pas correct ni possible d'imposer un revenu qu'ils n'avaient « pas réalisé/encaissé » et qui avait été taxé auprès de la société, sous peine de double imposition. A l'appui de leur réclamation, ils ont notamment déposé un extrait du compte de gérance au 31 décembre 2021, faisant état de 47'770 fr. de loyers encaissés pour l'immeuble de C \_\_\_\_\_ appartenant à

D \_\_\_\_\_ SA. Ils ont en outre versé en cause deux avis de crédit bancaire attestant du virement, en février et mars 2021, par la régie, de montants de 2300 fr. respectivement 3000 fr. sur un compte ouvert au nom de la société.

**C.** Par décision du 15 février 2023, le SCC a rejeté la réclamation et confirmé l'imposition des loyers auprès des époux du 1<sup>er</sup> janvier au 31 août 2021. La clause de l'acte de vente relative à la prise de possession anticipée était inopérante et le courriel adressé le 18 janvier 2021 à la régie ne pouvait, en l'absence de signature manuscrite, valoir cession de créance. Les époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ détenaient ainsi une prétention ferme constitutive d'un revenu imposable à chaque échéance contractuelle, ce jusqu'à la date de la réquisition du transfert de propriété des quatre appartements.

**D.** Par écriture du 12 mars 2023, les époux X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) en concluant à ce que les loyers des appartements de C \_\_\_\_\_ ne soient pas imposables dans leur chapitre fiscal. A l'appui de cette conclusion, ils ont en substance invoqué le fait que les contrats de bail étaient passés avec la régie, qui se chargeait d'encaisser les loyers et de reverser les bénéfices à D \_\_\_\_\_ SA, de sorte qu'ils n'avaient eu « à aucun moment un pouvoir de disposition ».

Le SCC a conclu au rejet du recours, le 15 juin 2023, observant qu'il était sans pertinence que les locataires ignorent l'identité du propriétaire ou que le bien soit mis en location par l'intermédiaire d'une gérance agissant comme représentant du propriétaire : seul le propriétaire inscrit au registre foncier était imposable sur le revenu des locations. Pour le reste, le SCC a maintenu que le transfert rétroactif des risques et profits était exclu et qu'en l'absence de toute cession de créance valable, les recourants détenaient à chaque échéance contractuelle une prétention ferme.

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

Par lettre du 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.

**E.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président soussigné 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.

## **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). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 12 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.** Les recourants contestent l'imposition dans leur chef des loyers des appartements de C \_\_\_\_\_, soutenant ne pas avoir réalisé de revenus. Dans ce sens, ils font valoir que les baux étaient signés par la gérance, de sorte que le propriétaire-bailleur des appartements n'était pas connu des locataires. En outre, les loyers étaient payés à la régie et le bénéfice versé à « l'ayant-droit économique », à savoir D \_\_\_\_\_ SA. Les recourants persistent également à exciper, par référence au courriel du 18 janvier 2021 et à l'acte de vente passé en la forme authentique le 6 août 2021, d'une créance valablement cédée.

**2.1** En vertu de l'art. 21 al. 1 let. a LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé, ce qui est le cas lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1035/2020 du 12 novembre 2021 consid. 5.1). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine

(*ibidem*). Pour les loyers, la réalisation fiscale du revenu est ainsi réputée intervenir à leur échéance (LOCHER, *Kommentar DBG*, 2<sup>e</sup> éd. 2019, n° 19 ad art. 21 DBG ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, thèse 2018, Genève/Zurich, n° 1023 ; MERLINO, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2<sup>e</sup> éd. 2017, n° 43 ad art. 21 LIFD).

**2.2** Les rendements de la fortune immobilière sont en principe à attribuer au propriétaire du bien immobilier mis à disposition de tiers à titre onéreux (MERLINO, *op. cit.*, n° 35 ad art. 21 LIFD). Dans ce contexte, le fait qu'un tiers soit chargé d'encaisser le revenu (p. ex. en tant que mandataire) n'a aucune incidence sur le moment de la réalisation tel que défini plus haut (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4<sup>e</sup> éd., 2021, n° 58 ad § 50 ; LIÉGEOIS, *op. cit.*, n° 1025). A cet égard et contrairement à ce que plaident les recourants, il importe peu que le locataire connaisse ou non l'identité du propriétaire et que l'objet soit mis en location par l'intermédiaire d'une gérance. Si le contrat de bail versé en cause par les recourants (dossier du TC, p. 13) est en l'espèce muet quant à l'identité du bailleur, force est en revanche de constater que la régie E \_\_\_\_\_ SA y figure expressément en qualité de représentant du bailleur. Partant, il s'impose de retenir que l'époux recourant avait, comme propriétaire des appartements, un pouvoir de disposition sur les loyers encaissés par la gérance.

**2.3** A ce stade, les recourants ne semblent plus exciper de la clause de l'acte de vente du 6 août 2021 prévoyant un transfert rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2021 des profits et des risques. Avec raison. Un tel transfert est, comme l'a relevé le SCC, inopérant et sans effet au plan fiscal (AGVE 2003 p. 121 ss = StE 2004 B.25.1 Nr. 2 ; Archives 57 p. 391 ss ; RF 46/1991 p. 476). L'on ajoutera qu'en vertu de l'art. 261 CO, si, après la conclusion du contrat, le bailleur aliène la chose louée, le bail passe à l'acquéreur avec la propriété de la chose, ceci à dater de la réquisition de transfert de propriété au RF (inscription au journal ; ATF 128 III 82 consid. 1b). L'acquéreur devient ainsi *ex lege* partie au contrat de bail à la place du bailleur, dont il reprend pour l'avenir tous les droits et toutes les obligations découlant du bail, mais sans effet rétroactif (ATF 127 III 273 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_542/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1).

**2.4** Pour le reste, c'est en vain que les recourants arguent de l'existence d'une cession de créance. L'acte de disposition volontaire que constitue la cession est soumis à la forme écrite (art. 165 CO), ce qui suppose nécessairement un document signé, soit un support matériel contenant tous les points essentiels pour le transfert de la créance, couvert par la signature manuscrite (art. 13 s. CO ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_186/2009 du 3 mars 2010 consid. 4.3.1). Il en va ainsi de la cession de créances

(futures, non encore échues) de loyer, sous peine de nullité, étant entendu qu'une ratification écrite ultérieure ne guérit pas rétroactivement le vice de forme, mais peut en revanche déployer des effets pour l'avenir (LACHAT, La cession de loyers, in Séminaire sur le droit du bail, Neuchâtel 2000, n. 25 et les références). Le courriel du 18 janvier 2021 adressé à la régie ne respecte pas les exigences formelles susvisées, tandis que la clause de transfert anticipé des risques et profits est, comme on l'a vu, inopérante. Il s'ensuit que l'époux recourant avait bel et bien acquis, à chaque échéance contractuelle du loyer, fixée en l'occurrence mensuellement au dernier jour du mois précédent (cf. contrat déposé), une prétention ferme sur laquelle il avait effectivement un pouvoir de disposition, ceci jusqu'à la réquisition du transfert de propriété. C'est ainsi à bon droit que le SCC a imposé les loyers des mois de janvier à août 2021 dans le chapitre fiscal des recourants.

Les différents griefs des recourants ne pouvant pas être retenus, le recours doit être rejeté sous l'angle de l'impôt fédéral direct.

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**3.** Les règles applicables étant de teneur similaire (cf. art. 21 al. 1 let. a LIFD, art 7 al. 1 LHID et art. 17 al. 1 let. a LF), le raisonnement ci-dessus s'applique également pour les impôts cantonaux et communaux. Le recours doit donc être également rejeté en la matière.

### *IV. Conclusion, frais et dépens*

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

**5.** 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 francs, sont mis à la charge des recourants, qui succombent et n'ont pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 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 en matière d'impôt fédéral direct est rejeté.
2. Le recours en matière d'impôts cantonaux et communaux est rejeté.
3. Les frais, par 1500 francs, sont mis à la charge des recourants.
4. Le présent arrêt est communiqué aux recourants, au Service cantonal des contributions, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 26 avril 2024