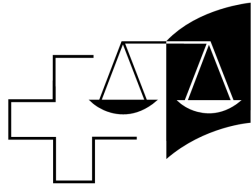


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_864/2020

Arrêt du 8 mars 2021

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux, Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure
A. _____,
représenté par Me Michel De Palma, avocat,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, avenue de la Gare 35,
case postale 351, 1951 Sion.

Objet
Impôts cantonal et communal année 2016,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton
du Valais du 28 mai 2020.

Faits :

A.
A. _____ (ci-après: le contribuable ou l'intéressé), né en 1958, domicilié à B. _____,
acquit par acte authentique inscrit au registre foncier le 7 octobre 2016 la parcelle n° ***
(6'913 m²), sise sur le territoire de la commune de C. _____, pour le montant de 1'050'000
fr.
Par courrier du 11 septembre 2017, le contribuable a informé le Service cantonal des
contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) que la parcelle précitée avait

été acquise à titre fiduciaire et non pour son propre compte. Il précisait que la société simple constituée de la société D. _____ SA et de E. _____ était la propriétaire économique de ce bien et que le crédit hypothécaire avait été fait au nom de D. _____ SA.

La parcelle n° *** a été revendue en 2018 pour la somme de 2'700'000 fr. Le 24 juillet 2018, le Service cantonal a informé l'administration cantonale vaudoise que le contribuable serait imposé sur la valeur fiscale des bien fonds acquis en 2016 et que le gain réalisé sur la vente de la parcelle susmentionnée serait soumis à l'imposition sur le revenu cantonal et communal valaisan de l'intéressé, à titre d'opération commerciale.

B.

Le 3 août 2018, le Service cantonal a notifié au contribuable une décision de taxation pour l'année fiscale 2016 fixant la fortune imposable à 31'000 fr. pour les impôts cantonaux et communaux (ICC). L'intéressé était assujéti de façon limitée dans le canton du Valais uniquement sur la fortune constituée du bien immobilier susmentionné.

Le 20 août 2018, le contribuable a formé une réclamation contre cette décision. Le 20 septembre 2018, le Service cantonal a maintenu sa position, en relevant qu'aucun contrat de fiducie n'avait été déposé. Le 21 novembre 2018, la Commission d'impôt des personnes physiques du Service cantonal a rejeté la réclamation de l'intéressé.

Le recours formé par celui-ci contre la décision sur réclamation précitée du 21 novembre 2018 a été rejetée par la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours), le 28 mai 2020.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission de recours du 28 mai 2020, de constater qu'il a acquis la parcelle en cause à titre fiduciaire et de dire que la valeur fiscale du bien-fonds doit être imposée auprès de la société simple E. _____ et D. _____ SA. Il requiert également l'annulation de la décision de taxation 2016 qui lui a été adressée.

La Commission de recours renonce à déposer des observations détaillées et conclut au rejet du recours. Le Service cantonal ne s'est pas prononcé.

Considérant en droit :

1.

1.1. La voie du recours en matière de droit public est ouverte (art. 82 let. a, 86 al. 1 let. d et al. 2, 90 LTF; art. 150 al. 2 et 219a de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF; RS/VS 642.1]; cf. notamment arrêt 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 1.2), la cause ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF (cf. également l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prévus par la loi (art. 42 LTF) par le recourant, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sous réserve de ce qui suit.

1.2. La conclusion tendant à l'annulation de la décision de taxation du Service cantonal est en revanche irrecevable, en raison de l'effet dévolutif du recours (cf. [ATF 136 II 539](#) consid. 1.2; [136 II 101](#) consid. 1.2).

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. S'agissant du droit cantonal harmonisé, le Tribunal fédéral en vérifie librement la conformité aux dispositions de la LHID et son application par les instances cantonales, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à celui de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire ([ATF 144 II 313](#) consid. 5.3; [134 II 207](#) consid. 2).

2.2. Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ([ATF 145 V 188](#) consid. 2).

3.

3.1. Le litige porte sur l'ICC 2016 du recourant fondé sur son assujettissement limité dans le canton du Valais et, en particulier, sur la question de savoir si l'intéressé a acquis en 2016 la parcelle n° *** de la commune de C. _____ à titre fiduciaire pour le compte d'un tiers et si, partant, ce bien doit être imposé auprès du recourant.

3.2. Déterminer les circonstances propres à établir l'existence d'un contrat relève des faits (cf. arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2 non publié in [ATF 140 I 68](#), mais in RF 69/2014 p. 152). En revanche, savoir quelle est la qualification juridique d'un contrat et quelles en sont les conséquences, notamment fiscales, pour les parties, sont des questions qui relèvent du droit (arrêt 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 7.1).

4.

Dans une argumentation peu structurée, mêlant le fait et le droit, le recourant reproche à l'autorité précédente d'avoir retenu qu'il avait échoué à démontrer l'existence d'un contrat de fiducie. Il se plaint à cet égard d'arbitraire dans l'établissement des faits. Dans une argumentation qui se recoupe avec ce dernier grief, il dénonce également une violation de la maxime inquisitoire, en invoquant une application arbitraire de l'art. 151a LF. Il fait valoir que l'autorité précédente s'est aveuglément fiée aux faits relatés par le Service cantonal. Il lui reproche d'avoir retenu à tort qu'il n'avait pas produit la comptabilité de la société simple, composée de E. _____ et de D. _____ SA, alors que celle-ci avait été régulièrement remise au Service cantonal, la première fois le 11 septembre 2017, et d'avoir arbitrairement écarté le fait qu'il avait produit devant elle un contrat de fiducie. La Commission de recours aurait en outre omis de prendre en compte un certain nombre d'éléments qui démontraient l'existence d'un rapport fiduciaire: le terrain en question a été pris en considération dans la déclaration de D. _____ SA pour une part de 45 % par les autorités fiscales vaudoises; la banque F. _____ avait expliqué pourquoi le prêt hypothécaire avait été accordé à D. _____ SA et non à la société simple; l'achat devait à l'origine être signé par E. _____; les opérations liées à ce terrain figuraient dans la

comptabilité de la société simple, y compris le produit de la vente de 2'700'000 fr.; une écriture bancaire du 18 avril 2018 indiquait que le versement d'une partie du prix de vente avait été fait à D. _____ SA et non à lui-même; l'autorisation de construire avait été délivrée au nom de E. _____.

4.1. La Commission de recours a relevé que le recourant avait déposé devant elle un contrat de fiducie. Toutefois, après avoir constaté que le recourant avait déclaré au Service cantonal qu'il n'existait pas de contrat écrit et que la banque, qui avait accordé le prêt hypothécaire, avait indiqué ne pas être en possession d'un tel contrat, elle a considéré que le recourant avait échoué à démontrer l'existence d'un contrat de fiducie.

4.2. En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des conclusions insoutenables ([ATF 143 IV 500](#) consid. 1.1; [142 II 355](#) consid. 6; [140 III 264](#) consid. 2.3).

4.3. En l'espèce, la Commission de recours, sur le vu des éléments qu'elle retient, ne pouvait pas de façon soutenable écarter l'existence d'un rapport fiduciaire sans se prononcer sur les éléments de preuve présentés par le recourant, en particulier sur les contrats de fiducie et de société simple du 27 août 2016, ainsi que sur les documents comptables de la société simple et de D. _____ SA (cf. infra consid. 5.3.1 s.). A cet égard, la Commission de recours retient à tort que la comptabilité de la société simple n'avait pas été produite, puisque des documents comptables de cette société figurent aussi bien dans le dossier du Service cantonal que de la Commission de recours.

Cela étant, le constat qui précède ne permet pas encore de conclure à l'admission du recours. En effet, la Commission de recours, sur la base d'une double motivation, s'est également prononcée sur la possibilité de reconnaître un rapport fiduciaire sur le plan fiscal dans l'hypothèse où l'existence d'un contrat de fiducie devrait être admise, tout en la niant. Il convient donc d'examiner ce second pan de l'argumentation cantonale, également contestée par le recourant (cf. [ATF 142 III 364](#) consid. 2.4).

5.

5.1. Se fondant sur une notice sur les rapports fiduciaires de l'Administration fédérale des contributions d'octobre 1967 (ci-après: la notice de 1967; consultable à l'adresse www.estv.admin.ch, rubrique Impôt anticipé/Droits de timbre /Notices/S-02.107), la Commission de recours a retenu que les conditions permettant de tenir compte d'un rapport fiduciaire sur le plan fiscal n'étaient pas réunies. Elle a en particulier relevé qu'aucune rémunération du fiduciaire n'était prévue par le contrat, que la dette hypothécaire était presque égale à la valeur vénale de la parcelle, que les participants à la société simple disposaient manifestement des connaissances et des relations nécessaires pour procéder eux-mêmes à l'opération en cause et qu'il n'existait pas de raisons économiques sérieuses justifiant l'intervention d'un fiduciaire.

5.2. En règle générale, la personne qui acquiert un immeuble en devient propriétaire par inscription au registre foncier (art. 656 al. 1 CC). L'immeuble acquis à titre fiduciaire est propriété du fiduciaire, lequel dispose de la maîtrise totale et exclusive sur celui-ci (cf. arrêts 9C_417/2010 du 21 octobre 2010 consid. 4.1.1, in SVR 2011 AHV 12 39; 2P.300/2002 du 15

avril 2003 consid. 3.3). C'est en principe le propriétaire de l'immeuble qui sera assujéti à l'impôt en raison du rattachement économique (art. 4 al. 1 LHID).

Selon la jurisprudence, il est présumé que les opérations effectuées en son nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit. En principe, les autorités fiscales peuvent imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît (cf. arrêts 2C_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1; 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1 et références, in Archives 87 p. 495, RF 74/2019 p. 301; 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1). Toutefois, s'il existe un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas prendre en considération une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers (cf. YERSIN/AUBRY GIRARDIN, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 62 ad remarques préliminaires art. 61, 62 LIFD). Le contribuable qui entend se prévaloir d'un tel rapport, en tant que facteur diminuant son imposition, doit en apporter la preuve. L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire (arrêts 2C_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1; 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1 et références, in Archives 87 p. 495, RF 74/2019 p. 301; 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1).

La notice de 1967 précise les critères qui doivent être remplis pour qu'un rapport fiduciaire puisse être admis. Il faut notamment qu'un contrat écrit ait été conclu, qui décrit les biens sous mandat fiduciaire, prévoit que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe sa rémunération (notice de 1967 let. A). Cette notice indique également que les dettes hypothécaires grevant les immeubles sous mandat fiduciaire ne doivent pas dépasser le 50 % de la valeur vénale de ceux-ci (notice de 1967 let. C ch. 12).

La jurisprudence en matière d'IFD se réfère aux critères figurant dans cette notice pour établir l'existence d'une relation de fiducie (cf. arrêts 2C_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1; 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, op. cit., n° 62 ad remarques préliminaires art. 61, 62 LIFD). Le Tribunal fédéral a toutefois précisé que ces critères ne devaient pas impérativement être remplis. La preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire peut être apportée par d'autres biais, mais dans tous les cas, une preuve claire doit être présentée (cf. arrêts 2C_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2 non publié in [ATF 140 I 68](#), mais in RF 69/2014 p. 152). A défaut d'une telle preuve, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par l'intéressé en son nom propre l'a enrichie (cf. arrêts 2C_382/2017 précité du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1; 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2, in RDAF 2012 II 450; 2C_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.7).

Pour les opérations commerciales (achats et ventes), la doctrine et la jurisprudence retiennent également qu'un contrat de fiducie ne peut déployer ses effets sur le plan fiscal que si le rapport fiduciaire est justifié par des motifs économiques sérieux (cf. arrêts 2A.204/1997 du 26 mai 1999 consid. 3d, in Archives 68 p. 746; 2A.144/1990 du 8 mars 1991 consid. 3c, in Archives 60 p. 492; RDAF 1993 p. 81; StE 1992 B 72.14.2 15; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, op. cit., n° 62 ad remarques préliminaires art. 61, 62 LIFD; DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER, in Kommentar StHG, 3e éd. 2017, n° 10 ad art. 13 StHG; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4 éd. 2012, § 25 ch.14; PETER LOCHER, Kommentar zum DGB, Partie I, 2001, Vorbem. n° 193; cf. également notice 1967 let. D). Si le fiduciaire possède les connaissances et les relations nécessaires pour effectuer lui-même l'opération, il n'y a pas de raisons économiques sérieuses justifiant l'intervention d'un fiduciaire (OBERSON, op. cit., § 25 ch.14).

Ces principes développés en matière d'impôt fédéral direct valent également s'agissant de l'ICC (cf. arrêt 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 9 et référence).

5.3. Dans le présent cas, le recourant reproche à l'autorité précédente de s'être focalisée sur la notice de 1967. Il considère que des preuves évidentes du rapport fiduciaire permettent de prendre en compte celui-ci sur le plan fiscal.

5.3.1. D'emblée, on peut relever que l'on ne saurait reprocher à la Commission de recours de se baser sur cette notice, à laquelle se réfère la jurisprudence (cf. supra consid. 5.2). Celle-ci ne lie certes pas le contribuable, l'autorité de taxation ou le Tribunal fédéral. Toutefois, cette notice explicitant le droit matériel et tendant à une application uniforme et égale du droit, il n'y a pas lieu de s'en écarter (cf. [ATF 140 II 88](#) consid. 5.1.2 et références).

En l'espèce, il ressort des faits retenus par la Commission de recours qu'un certain nombre de critères prévus par cette notice ne sont pas remplis. L'autorité précédente mentionne en particulier l'absence de rémunération du fiduciaire, le rapport entre la dette hypothécaire et la valeur vénale qui dépasse les 50 %, ainsi que l'absence de motifs sérieux. Concernant ce dernier point, l'autorité précédente relève à juste titre que D. _____ SA, qui a notamment pour but l'achat, la vente et le courtage d'immeubles, pouvait à l'évidence effectuer l'opération immobilière en cause.

Par ailleurs, on peut fortement douter que les délais d'inscription au registre foncier, qui sont potentiellement plus longs pour une personne morale que pour une personne physique, invoqués par le recourant en lien avec la loi fédérale du 16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE; RS 211.412.41), puissent constituer un motif sérieux. Sur ce point, il faut en particulier relever que, de deux choses l'une: soit la D. _____ SA n'était pas dominée par des personnes étrangères (ce que l'arrêt attaqué ne précise pas) et, dans ce cas, la prolongation de la procédure en raison de la LFAIE ne saurait être significative. Soit, cette société était en main étrangère et, dans ce cas, l'achat à titre fiduciaire par le recourant pour le compte de la société simple constituerait un moyen de contourner la LFAIE, en permettant d'éviter à D. _____ SA de devoir obtenir une autorisation selon cette loi pour acquérir l'immeuble en propriété commune (fondée par la société simple). Pareille démarche abusive ne saurait non plus représenter un motif sérieux. Enfin, la prise en compte des éléments invoqués par le recourant (contrats et documents comptables; cf. supra consid. 4.3) ne modifie en rien la conclusion qui précède concernant le non-respect des critères de la notice de 1967.

5.3.2. Certes, les critères issus de cette notice ne doivent pas impérativement être remplis (cf. supra consid. 5.2). Toutefois, dans le cas présent, et contrairement à ce que prétend le recourant, on ne peut pas retenir que le rapport de fiducie serait établi de façon évidente. Le traitement de la cause par les autorités fiscales vaudoises, de même que les éléments comptables au dossier, ne sauraient sur ce point être déterminants. Par ailleurs, concernant le contrat de fiducie produit, il ressort de l'arrêt attaqué, ainsi que du dossier, que le recourant avait affirmé à deux reprises au Service cantonal, le 28 mai et le 24 septembre 2018, qu'il n'existait pas de contrat fiduciaire écrit. Il a par la suite produit un tel contrat, daté du 27 août 2016, devant la Commission de recours, en précisant que ce contrat existait et qu'il était en possession de l'établissement bancaire. Ce dernier ayant nié l'avoir en sa possession, le recourant a alors indiqué s'être trompé, en rappelant qu'il souffrait de problèmes de santé pouvant affecter sa mémoire (art. 105 al. 2 LTF). Au surplus, le contrat de fiducie n'est signé que par le recourant, qui paraphe pour le compte du fiduciaire et du fiduciaire. Aucune mention ne précise que le recourant serait habilité à engager la société simple ou à représenter E. _____, autre membre de cette société (art. 105 al. 2 LTF). Enfin, l'explication fournie par le recourant, selon laquelle ses problèmes de santé et mémoriels seraient à l'origine des incohérences susmentionnées, ne convainc pas, en particulier du fait qu'il n'a avancé une telle

explication que tardivement dans la procédure, en réponse aux contradictions susmentionnées. Sur le vu de l'ensemble de ces éléments, on pouvait légitimement nourrir des doutes sur l'existence de ce contrat si bien que celui-ci ne démontrait pas de façon claire le rapport fiduciaire en question.

Sur le vu de ce qui précède et de l'absence de preuve évidente, ne prêtant pas à discussion, démontrant l'existence dudit rapport au moment où le recourant a acquis la parcelle en cause, l'autorité précédente pouvait sans violer le droit fédéral considérer que les conditions permettant exceptionnellement de retenir l'existence d'un rapport fiduciaire sur le plan fiscal n'étaient pas remplies et qu'il convenait partant d'imposer l'immeuble en question dans le chef du recourant.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant supportera les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, au Service cantonal des contributions du canton du Valais, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 8 mars 2021
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier