



9C 74/2023

Arrêt du 16 mai 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

Hoirie de feu A. _____, soit

1. B. _____,
2. C. _____,
3. D. _____,
4. E. _____,
5. F. _____,

tous représentés par M e Lucien Masmejan et M e Géraldine Hagon, avocats,
recourants,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, avenue de la Gare 35, 1950 Sion,
intimé.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton du Valais et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2008-
2016,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du
Valais du 10 novembre 2022.

Faits :

A.

A.a. A. _____, domicilié dans le canton du Valais avec son épouse B. _____ (ci-après: la
contribuable), est décédé en 2017. Il a laissé pour héritiers son épouse, ainsi que ses quatre enfants
(ci-après: les héritiers). Les époux A. _____ et B. _____ ont été taxés pour les impôts
cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) pour les années 2008
à 2016, la dernière décision de taxation relative à l'année 2016 datant du 11 mai 2018.

A.b. Par courriel du 25 janvier 2018, le mandataire de la contribuable a informé le Service cantonal
des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal des contributions) qu'il souhaitait

procéder à une dénonciation spontanée pour le compte de la contribuable (dont le nom n'a pas été dévoilé), en lien avec des participations détenues par cette dernière dans diverses sociétés étrangères, pour les années 2008 à 2016.

A la suite d'un entretien du 7 juin 2018, le nouveau mandataire de la contribuable a rappelé au Service cantonal des contributions dans un courrier du 8 juin 2018 que "M. A. _____ et son épouse détenaient des avoirs non déclarés" et qu'il prenait note que le rappel d'impôt non punissable serait calculé sur les trois dernières périodes fiscales précédant le décès (soit de 2014 à 2016 compris) "sur l'entier des avoirs non déclarés du couple sans distinction par propriétaire", en contrepartie de quoi la contribuable s'engageait à conserver en son nom et dans le canton du Valais le substrat fiscal jusqu'au 31 décembre 2019. Ce courrier a été signé et retourné par le Service cantonal des contributions, avec la mention "Bon pour accord". Le 14 novembre 2018, l'autorité de taxation a informé la contribuable qu'elle procéderait au rappel d'impôt, sans toutefois le limiter à trois années, dès lors que les éléments annoncés concernaient du patrimoine appartenant à B. _____.

Par procès-verbaux de taxation datés du 14 février 2019, le Service cantonal des contributions a procédé au rappel d'impôt pour les années fiscales 2008 à 2016. Les décisions de taxation relatives aux années 2008 à 2011 ont été modifiées ultérieurement (procès-verbaux de taxation du 19 novembre 2020). Il en a été de même pour l'année fiscale 2016 (procès-verbal de taxation du 3 juin 2019).

A.c. Par décision sur réclamation du 16 juillet 2021, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation de la contribuable. En bref, il a corrigé, pour les années 2008 à 2010, le montant retenu à titre de rendement de la fortune et a admis pour l'année 2011 une réduction de l'impôt en raison de son caractère confiscatoire.

B.

Statuant par décision du 10 novembre 2022, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a rejeté le recours de "l'Hoirie de feu A. _____" et de la contribuable en lien avec les taxations des années 2008 à 2012 et 2014 à 2016 (en leur teneur ressortant des nouvelles décisions de taxation produites par le Service cantonal des contributions le 12 avril 2022). Pour l'année 2013, elle l'a partiellement admis et octroyé une réduction de 28'795 fr. 85 pour l'impôt cantonal et de 34'556 fr. 25 pour l'impôt communal, afin d'éviter le caractère confiscatoire de l'impôt. Elle a également assorti le remboursement d'un intérêt moratoire et confirmé pour le surplus la décision de taxation de l'année 2013 (en sa teneur du 12 avril 2022).

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les héritiers de feu A. _____, ainsi que B. _____ en son nom personnel, concluent en substance à la réforme de l'arrêt cantonal, en ce sens que le rappel d'impôt est limité aux périodes fiscales 2014 à 2016 et à ce que le remboursement des montants soit assorti d'un intérêt rémunérateur. Subsidiairement, ils concluent au renvoi de la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Après que le Service cantonal des contributions et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours, les héritiers se sont encore déterminés.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup d'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est dès lors ouverte (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Pour le reste, le recours a été déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF) par les recourants, qui ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF; cf. arrêt [9C_611/2022](#) du 14 mars [2023](#) consid. 1.3 et les références). Il convient donc d'entrer en matière.

1.2. La juridiction cantonale a rendu un seul arrêt valant tant pour les ICC que pour l'IFD, ce qui est en principe admissible dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux

catégories d'impôts. Dans ces circonstances, le dépôt d'un seul recours pour les ICC et l'IFD est également admis (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 2C_290/2022 du 23 janvier 2023 consid. 1.2).

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 143 II 283 consid. 1.2.2; 142 III 364 consid. 2.4; 141 I 36 consid. 1.3).

2.2. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 141 IV 369 consid. 6.3; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1). Les recourants perdent de vue ces principes lorsqu'ils présentent un "rappel des faits essentiels" qui contient des éléments non constatés par la cour cantonale, sans toutefois qu'ils n'allèguent ni ne démontrent que celle-ci aurait procédé à un établissement arbitraire des faits. Il n'en sera dès lors pas tenu compte.

3.

3.1. Le litige porte sur le point de savoir si, du point de vue de la protection constitutionnelle de la bonne foi (cf. art. 9 Cst.), la juridiction cantonale était en droit de confirmer que le rappel d'impôt portait sur les années 2008 à 2016 et non pas sur les périodes fiscales 2014 à 2016, alors que les recourants se prévalent de l'"accord" conclu avec l'intimé, formalisé par le courrier du 8 juin 2018.

3.2. La juridiction cantonale a considéré que "l'accord" passé entre le Service cantonal des contributions et la recourante - à savoir un rappel d'impôt limité à trois ans sur l'ensemble des revenus et fortune des époux A. _____ et B. _____ en échange de l'engagement de l'épouse survivante de rester domiciliée en Valais un certain temps - ne constituait pas un "ruling fiscal". Il s'agissait d'une appréciation sur la manière de taxer un état de fait déjà réalisé. Cependant, même à supposer que le courrier contre-signé du 8 juin 2018 constituât un tel "ruling", celui-ci ne pouvait lier l'intimé. En effet, les contribuables n'avaient pas dévoilé l'ensemble des éléments de fait à leur disposition (dont en particulier que seul environ 1 % de la fortune non déclarée appartenait à l'époux décédé). Par ailleurs, le caractère manifestement inexact des informations données par l'administration ne pouvait pas leur échapper et ils n'avaient pas pris de dispositions auxquelles ils ne pouvaient renoncer sans subir de préjudice. Les premiers juges ont retenu que l'"accord" devait plutôt être assimilé à un arrangement fiscal, qui ne pouvait pas être appliqué parce qu'il était nul en l'absence de toute base légale. Partant, l'intimé était en droit de prononcer un rappel d'impôt ordinaire portant sur les dix périodes fiscales précédant le décès de A. _____.

3.3. Les recourants font valoir en substance que la lettre du 8 juin 2018 avec la mention "bon pour accord" constituait un "ruling fiscal" et que l'entier des informations pertinentes - et notamment la "réelle propriété [des] actifs" - avaient été transmises à l'administration. Dans la mesure où les conditions relatives à la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.) étaient remplies, ce "ruling" devait être déclaré contraignant pour le Service cantonal des contributions. Si par impossible le courrier contre-signé devait être considéré comme un arrangement fiscal, son contenu devait également être opposé à l'administration fiscale, en raison de la protection de leur bonne foi.

3.4. Pour sa part, l'intimé relève que le contenu du courrier du 8 juin 2018 "souff[ait] imprécisions", puisque 99 % des avoirs non déclarés appartenaient à l'épouse du défunt et qu'en réalité, la

dénonciation spontanée n'avait dans les faits que pour objet ces avoirs. De plus, les recourants, assistés par un mandataire "qui devait [...] posséder les connaissances propres à la matière", auraient dû se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement, puisque les dispositions légales applicables n'"exige[aient] pas les connaissances juridiques d'un avocat". Partant, ils ne pouvaient pas bénéficier de la protection constitutionnelle de la bonne foi.

4.

4.1. En matière d'impôt fédéral direct, on rappellera que selon l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD).

4.2. L'art. 153a al. 1 LIFD prévoit que chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt, à condition qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits (let. b); qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). L'art. 153a al. 2 LIFD précise que le rappel d'impôt est calculé sur les trois périodes fiscales précédant l'année du décès conformément aux dispositions sur la taxation ordinaire et perçu avec les intérêts moratoires.

Si, dans le cadre d'un rappel d'impôt simplifié sur des éléments fiscaux non déclarés d'un défunt marié, des éléments fiscaux non déclarés du conjoint survivant sont également découverts, ce dernier ne peut pas demander le rappel d'impôt simplifié (arrêt 2C_790/2015 du 3 mai 2016 consid. 2.4.6, in RF 71/2016 p. 722). En d'autres termes, le rappel d'impôt simplifié au sens de l'art. 153a LIFD est exclu pour les propres éléments imposables du conjoint survivant (cf. art. 175 LIFD) ou lorsque ce dernier a, à tout le moins, intentionnellement participé à l'infraction commise par le conjoint défunt (cf. art. 177 LIFD) (arrêt 2C_807/2017 du 30 mai 2018 consid. 4.2 et 4.4).

5.

5.1. En ce qui concerne la notion de "ruling fiscal" - dont se prévalent les recourants - on rappellera qu'un ruling constitue une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. Les "rulings" sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (cf. arrêts 2C_26/2022 du 15 février 2022 consid. 3.2.2 et les références; 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références, in Archives 89 p. 629).

En l'espèce, et ainsi que l'a retenu à juste titre la cour cantonale, le courrier du 8 juin 2018, qui a été contre-signé par le Service cantonal des contributions (timbre humide "bon pour accord"), ne peut pas être qualifié de "ruling fiscal". En effet, son contenu ne portait pas sur une opération envisagée à laquelle la recourante aurait pu renoncer, mais bien sur la manière de taxer un état de fait déjà réalisé (comp. arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.2, in Archives 89 p. 629). Contrairement à ce que prétendent les recourants, une dénonciation spontanée ne constitue pas une "opération envisagée" à l'avenir, ne serait-ce déjà parce qu'elle porte sur des éléments imposables qui s'inscrivent dans le passé.

5.2. La juridiction cantonale a ensuite constaté que l'"accord" en question ne pouvait pas davantage être considéré comme un "accord de procédure" (sur cette notion, cf. arrêt 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.2 et les références, in StE 2013 A 21.14 Nr. 23), ce que les recourants ne contestent pas à raison, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir. Lorsque les conditions pour conclure un accord de procédure ne sont pas réalisées, il s'agit d'un arrangement fiscal (arrêt 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.1).

5.3.

5.3.1. Selon la jurisprudence, un arrangement fiscal (Steuerabkommen, Steuerabmachung) vise à établir pour un état de fait concret une réglementation quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement qui s'éloigne des dispositions légales. De tels arrangements ne sont admissibles que si la loi le permet. Faute de base légale, les conventions portant par exemple sur le revenu imposable ou sur le montant de l'impôt sont, du point de vue du droit de l'impôt fédéral direct, nulles et non avenues (arrêts 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.1, in RF 70/2015 p. 971; 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et les références, in Archives 82 p. 737). Le même raisonnement doit s'appliquer en matière d'ICC également (infra consid. 6; cf. arrêt 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1, in StE 2013 A 21.14 Nr. 23).

5.3.2. Il ressort des constatations cantonales, qui ne sont pas remises en cause valablement en instance fédérale par les recourants (supra consid. 2.2), que seule environ 1 % de la fortune (déclarée au moment de l'annonce spontanée) appartenait à l'époux décédé. Partant, en s'accordant sur le fait qu'en contrepartie du maintien de l'assujettissement fiscal de l'épouse survivante jusqu'à fin 2019, "l'entier des avoirs non déclarés du couple sans distinction par propriétaire" pouvaient bénéficier du rappel d'impôt simplifié, le Service cantonal des contributions et la recourante ont conclu un arrangement fiscal qui portait sur l'étendue de l'assujettissement d'éléments imposables en s'écartant de la réglementation univoque de l'art. 153a LIFD et de la jurisprudence y relative. En effet, les biens appartenant en propre à l'épouse survivante (soit 99 % des éléments déclarés spontanément) ne pouvaient pas bénéficier du rappel d'impôt simplifié pour les héritiers (supra consid. 4.2) en contrepartie du maintien d'un assujettissement jusqu'au 31 décembre 2019. Partant, l'accord conclu entre le Service cantonal des contributions est nul de plein droit, en tant qu'il ne repose sur aucune base légale.

5.3.3.

5.3.3.1. En présence d'un arrangement fiscal déclaré nul, la jurisprudence a considéré qu'il n'était pas exclu que le contribuable puisse invoquer sa bonne foi, afin d'être (néanmoins) traité conformément aux dispositions de la convention. Il faut pour cela que les conditions auxquelles le principe de la bonne foi (art. 9 Cst.) protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il a mise dans les assurances reçues des autorités soient réunies (arrêts 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1 et les références, in StE 2013 A 21.14 Nr. 23; 2C_164/2009 du 13 août 2009 consid. 8.1 et les références, in RDAF 2009 II 531).

A cet égard, le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que: a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences, c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêt 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références, in Archives 89 p. 629).

5.3.3.2. S'agissant en premier lieu du caractère reconnaissable de l'inexactitude du renseignement donné par l'administration, on doit considérer que, contrairement à ce que font valoir les recourants, ceux-ci étaient en mesure de se rendre compte du caractère contraire à la loi du traitement fiscal dont ils avaient demandé l'application. En effet, on constate (art. 105 al. 2 LTF) que lors des premiers échanges relatifs à une éventuelle annonce spontanée, dans son courriel du 25 janvier 2018, le premier mandataire de la recourante a indiqué que "le rattrapage d'impôt s'effectuera de 2008 à 2016". Cela tend à démontrer que la contribuable était au courant des conditions légales relatives au rappel d'impôt ordinaire et à la dénonciation spontanée non punissable (au sens des art. 151 et 175 LIFD). De plus, la contribuable était, au moment de l'envoi du courrier du 8 juin 2018 demandant la confirmation de l'application d'un rappel d'impôt simplifié (cf. art. 153a LIFD) portant sur des éléments imposables lui appartenant presque exclusivement, assistée d'un mandataire qui se présentait au public comme un "cabinet fiscal". Or un conseiller fiscal se doit de déterminer les règles légales ou jurisprudentielles applicables ([ATF 128 III 22](#) consid. 2c; arrêt 4A_63/2011 du 6 juin 2011 consid. 2). Partant, en prenant connaissance du texte clair de l'art. 153a LIFD et de la jurisprudence y relative, le mandataire aurait pu et dû se rendre rapidement compte de l'absence de conformité à la loi du traitement demandé à l'administration fiscale en juin 2018. A cet égard, la présente constellation se distingue d'une situation dans laquelle une question juridique liée à un traitement fiscal ne fait pas

l'objet d'une jurisprudence fédérale, est controversée en doctrine, traitée de manière différente d'un canton à l'autre ou encore nullement documentée par des dispositions administratives d'exécution (cf. arrêt 2A.46/2000 du 1^{er} novembre 2000 consid. 3d/bb, in RDAF 2001 II 328).

En outre, ainsi que l'a retenu à juste titre la juridiction cantonale et comme le fait valoir l'intimé, la recourante n'a pas pris de disposition qui aurait entraîné un préjudice en retardant son départ de Suisse, conformément à l'"accord", au moins jusqu'au 31 décembre 2019. A cet égard, les recourants ne démontrent pas en quoi le fait qu'une partie du "substrat fiscal" n'a pas pu être transféré à l'étranger avant le 31 décembre 2019 constituerait un tel préjudice.

Il s'ensuit que les recourants ne peuvent pas se prévaloir du principe de la bonne foi en lien avec l'arrangement fiscal litigieux pour l'impôt fédéral direct. Partant, c'est à bon droit que la juridiction cantonale a retenu que le contenu de cet accord n'était pas opposable à l'intimé.

6.

En ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, dès lors que les dispositions légales applicables en matière d'ICC sont identiques aux art. 151, 152, 153a et 175 LIFD (cf. art. 53, 53a et 56 LHID et art. 158, 159, 159a et 203 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 ([LF; rs/VS 642.1]), il convient de se référer aux développements qui ont été exposés en matière d'impôt fédéral direct pour les ICC.

7.

En tous points mal fondés, le recours doit être rejeté.

8.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale, solidairement entre eux (art. 65 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 66 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 16 mai 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser