



**2C 487/2022**

**Arrêt du 5 septembre 2023**

**Ile Cour de droit public**

Composition

Mme et MM. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.

Greffier : M. Wiedler.

Participants à la procédure

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

*contre*

A. \_\_\_\_\_,

représenté par Me Dominique Morand, avocat,  
intimé.

Objet

Impôts cantonaux et communaux et impôt  
fédéral direct pour la période fiscale 2017,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du  
Valais du 24 février 2022.

**Faits :**

**A.**

A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) est agriculteur et viticulteur à U. \_\_\_\_\_. Il était propriétaire  
de 6 parcelles sises en zone à bâtir qu'il exploitait jusqu'alors à titre d'indépendant.

**A.a.** Par actes authentiques des 31 août, 24 octobre et 19 décembre 2017, il a vendu les 6 parcelles.  
Il a réalisé un bénéfice total de 1'059'045 fr.

Par décisions des 26 décembre 2017, 2 mai 2018, 15 mai 2018 et 4 juillet 2018, le Service cantonal  
des contributions du canton du Valais (SCC), section gains immobiliers, a soumis ces ventes à l'impôt  
sur les gains immobiliers. Le montant de l'impôt s'élevait à 24'271 fr. 35.

**A.b.** Le 29 août 2018, le contribuable a déposé sa déclaration d'impôt fédéral direct, cantonal et  
communal pour la période fiscale 2017. Il a déclaré comme revenu net de l'activité indépendante un  
montant de 32'077 fr., soit 32'921 fr. résultant des comptes d'exploitation réduits de 844 fr. de  
cotisations personnelles AVS déclarées sous ch. 120 de la déclaration fiscale 2017.

Par procès-verbal de taxation du 8 février 2019, la Commission communale d'impôts de la commune de U.\_\_\_\_\_ (CCi) a repris un montant de 30'000 fr. sur les ventes au comptant en raison de l'absence de livre de caisse et 1'800 fr. de part privée aux frais généraux. Elle a en outre imposé au titre de revenu ordinaire le bénéfice de la vente des parcelles situées en zone à bâtir portant le revenu net de l'activité indépendante du contribuable de 32'077 fr. à 1'122'922 fr., sans augmenter le montant de 844 fr. déductible au titre de cotisations AVS déclarées par ce dernier.

Le 19 février 2019, le contribuable a déposé une réclamation contre la décision du 8 février 2019.

Par décision sur réclamation du 30 novembre 2020, la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques du canton du Valais (CIPP) a partiellement admis la réclamation, ramenant la reprise sur les ventes au comptant de 30'000 fr. à 10'000 fr., et l'a rejetée s'agissant de l'imposition du bénéfice de la vente des parcelles et de l'augmentation de la provision pour cotisations AVS relatives aux revenus repris.

Le 29 décembre 2020, le contribuable a interjeté recours auprès de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission cantonale de recours) contre la décision sur réclamation rendue le 30 novembre 2020 par la CIPP.

## **B.**

Par décision du 24 février 2022, la Commission cantonale de recours a rejeté le recours s'agissant de l'annulation de la reprise de 10'000 fr. en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal. Elle l'a également rejeté en ce qui concerne l'imposition du bénéfice de la vente des parcelles en matière d'impôt fédéral direct, mais l'a admis sur le même objet en matière d'impôt cantonal et communal, confirmant le maintien de l'impôt sur les gains immobiliers. Elle a enfin admis le recours en ce qui concerne la déduction de la provision pour cotisations AVS en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal.

## **C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le Service cantonal des contributions du canton du Valais demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer la décision rendue le 24 février 2022 par la Commission cantonale de recours en ce sens que la décision de taxation du 8 février 2019 et la décision sur réclamation du 30 novembre 2020 sont confirmées dans leur intégralité. Il se plaint de la violation de l'interdiction de l'arbitraire, ainsi que de celle des principes de l'autorité de la chose jugée, de la légalité et de l'autorité du bilan commercial.

La Commission cantonale de recours en matière fiscale, qui a remis le dossier de la cause au Tribunal fédéral, renonce à déposer des observations détaillées et conclut au rejet du recours, en renvoyant au prononcé de l'arrêt attaqué. A.\_\_\_\_\_ (ci-après: le contribuable ou l'intimé) conclut au rejet du recours sous suite de frais et dépens. Le Service cantonal des contributions n'a pas déposé d'observations après avoir reçu copie de la réponse de la partie adverse et les observations de l'autorité précédente. L'Administration fédérale des contributions conclut à l'admission du recours.

## **Considérant en droit :**

### **1.**

Le Tribunal fédéral examine d'office et avec pleine cognition la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 148 I 160 consid. 1).

**1.1.** La décision attaquée est finale (art. 90 LTF) et a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte.

**1.2.** L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

**1.3.** Le SCC a qualité pour contester la décision entreprise, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, dont il est chargé de l'application (cf. art. 89 al. 2 let. d LTF en lien avec l'art. 146 de loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 2 al. 1 et 2 let. j de la loi valaisanne d'application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 24 septembre 1997 [LALIFD; RS/VS

658.1]), que de l'impôt cantonal et communal. La question de l'imposition des bénéfices provenant de la vente de terrains exploités par un agriculteur sis en zone à bâtir et celle de l'admissibilité de provisions pour cotisations AVS sont en effet des matières harmonisées (cf. art. 73 al. 1 et 2 LHID en lien avec l'art. 8, 10 et 12 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] qui font partie du Titre II de la loi).

**1.4.** Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 al. 1 et 2 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

**1.5.** Le SCC a conclu à ce que la décision de taxation du 8 février 2019 et la décision sur réclamation du 30 novembre 2020 soient confirmées dans leur intégralité. Les deux décisions citées ne sont toutefois pas identiques, la décision sur réclamation ayant ramené la reprise sur les ventes au comptant de 30'000 fr. (selon la décision de taxation) à 10'000 fr. Il n'est toutefois pas nécessaire de choisir entre les deux conclusions. En effet, le mémoire de recours déposé par le SCC ne contient aucune motivation tendant à démontrer que la reprise de 10'000 fr. serait contraire au droit et devrait être augmentée à 30'000 fr. Il s'ensuit que la conclusion demandant la confirmation de la décision de taxation du 8 février 2019 doit être déclarée irrecevable faute de motivation conforme à l'art. 42 al. 2 LTF.

## **2.**

**2.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, 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; cf. arrêt **2C\_132/2020** du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in **ATF 147 II 155**).

**2.2.** Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF; **ATF 142 I 155** consid. 4.4.3), hormis dans les cas visés à l'art. 105 al. 2 LTF.

## **3.**

Le litige porte sur deux objets distincts.

Le premier concerne l'imposition au titre de revenu imposable du bénéfice de la vente des parcelles en cause mais uniquement en matière d'impôt cantonal et communal. Le contribuable n'a en effet pas déposé de recours parallèle à celui du SCC auprès du Tribunal fédéral contre la décision attaquée pour s'opposer à ce que le bénéfice en cause soit soumis à l'impôt sur le revenu en matière d'impôt fédéral direct.

Le deuxième est relatif à l'admissibilité de la déduction de provisions pour cotisations AVS en relation avec les revenus repris en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal.

### *1. Impôt fédéral direct*

## **4.**

L'imposition du bénéfice provenant de la vente des parcelles au titre de revenu en matière d'impôt fédéral direct n'est à juste titre pas remise en cause par les parties, l'instance précédente ayant correctement fait application de la jurisprudence publiée aux **ATF 138 II 32**. Selon cette jurisprudence, en effet, les gains provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles bénéficient de l'exception selon laquelle seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt fédéral et cantonal sur le revenu, alors que le gain issu d'une augmentation de valeur à proprement parler est soumis exclusivement à l'impôt sur le gain immobilier cantonal et communal et n'est pas assujéti à une imposition au plan fédéral. En revanche, lorsque, comme en l'espèce, les immeubles en cause échappent au champ d'application de la LDFR et sont situés en zone à bâtir, le bénéfice provenant de leur aliénation est soumis à l'impôt fédéral direct sur le revenu. Il s'ensuit que la seule question encore ouverte en matière d'impôt fédéral direct concerne les provisions pour cotisations AVS. Alors que l'instance précédente a jugé que ces provisions étaient déductibles du bénéfice en cause, le SCC s'y oppose au motif que le contribuable ne les a pas comptabilisées.

**4.1.** Sont déduits du revenu imposable des personnes physiques les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle (art. 33 al. 1 let. f LIFD).

**4.2.** D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas les exigences auxquelles doivent répondre ces états et relevés, qui dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêt 2A.128/2007 du 14 mars 2008, in RF 63/2008, 630, consid. 5.2 et les références citées).

**4.3.** A teneur de l'art. 960e al. 1 CO, les dettes sont comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). L'art. 960e al. 2 CO prévoit que, lorsqu'en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (al. 2). En outre, son alinéa 3 précise que des provisions peuvent être constituées notamment au titre de charges régulières découlant des obligations de garantie (ch. 1), de remise en état des immobilisations corporelles (ch. 2), de restructurations (ch. 3) et de mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 4). Il ressort de la formulation de l'art. 960e al. 2 et 3 CO ("il y a lieu" en opposition à "peuvent") que les provisions relevant de l'alinéa 2 sont requises par le droit commercial, contrairement à celles mentionnées à l'alinéa 3 (M. REICH/M. ZÜGER/P. BETSCHART, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4e éd. 2022, n° 1 ad art. 29 LIFD et les références).

**4.4.** Aux termes de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé. Les véritables provisions au sens de l'art. 29, al. 1, let. a, LIFD se distinguent par le fait qu'elles sont constituées pour un engagement fondé sur la loi ou sur un contrat (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1). La provision permet d'imputer au bénéfice de l'exercice en cours une charge ou une perte effective ou à tout le moins vraisemblable, mais dont le montant n'est pas encore connu avec précision et qui ne sera déterminé que dans une période ultérieure (ATF 141 II 83 consid. 5.1).

Les cotisations sociales, dont le paiement repose sur la loi, peuvent être rangées dans la catégorie des provisions (R. Danon, Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 22 ad art. 63 LIFD et les références citées).

Selon la jurisprudence, l'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose la réalisation de deux conditions cumulatives. Il faut d'une part qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et d'autre part qu'elle ait été dûment comptabilisée. Si une provision n'a pas été comptabilisée, sa prise en compte au plan fiscal est en principe exclue. L'admission au plan fiscal d'une provision non comptabilisée doit néanmoins intervenir si cette absence de comptabilisation viole une norme du droit commercial impérative sous l'angle du droit fiscal, comme l'art. 960e al. 2 CO (cf. *supra* consid. 4.3). Une telle correction du bilan ("*Bilanzberichtigung*") ne peut toutefois être admise qu'à titre exceptionnel. Le Tribunal fédéral a par ailleurs récemment souligné qu'une correction du bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable (arrêt 2C\_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3; cf. aussi arrêt 2C\_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756, où le Tribunal fédéral a jugé qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan ont un but fiscal). Il a en revanche admis qu'il fallait corriger une provision pour impôt qui avait bien été comptabilisée, mais qui était devenue insuffisante en raison d'une reprise effectuée dans le bénéfice imposable (ATF 141 II 83 consid. 5.5; cf. aussi arrêt 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.5, in RDAF 2015 II 267).

**4.5.** Les cotisations AVS se calculent sur la base du revenu découlant du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation et du capital propre investi dans l'entreprise à la fin de l'exercice commercial (art. 22 al. 2 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants [RAVS; RS 831.101]). Pour établir le revenu déterminant, les autorités fiscales cantonales se fondent sur la taxation passée en force de l'impôt fédéral direct (art. 23 al. 1 RAVS).

Les cotisations définitives ne peuvent donc être déterminées, au plus tôt, que l'année suivant celle en cause. Pendant l'année de cotisation, les personnes tenues de payer des cotisations doivent verser périodiquement des acomptes de cotisations (art. 24 al. 1 RAVS). Qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations sociales d'un indépendant peuvent faire l'objet d'une provision si le contribuable tient une comptabilité en partie double. Le contribuable peut également choisir une méthode plus simple et enregistrer les cotisations, soit à la date de la facture (des acomptes et des décisions définitives), soit à celle du paiement, même si cela ne coïncide pas avec l'année pour laquelle les cotisations sont dues. Lorsque le contribuable a choisi une des méthodes admises, il doit s'y tenir (cf. [ATF 141 II 83](#) consid. 5.2; arrêts [2C\\_734/2010](#) du 2 février 2011 consid. 2.1; [2A.128/2007](#) du 14 mars 2008, in RF 63/2008, 630, consid. 5.4 et les références citées).

**4.6.** Dans un arrêt [2C\\_435/2017](#) du 18 février 2019 concernant une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD, le Tribunal fédéral a estimé que l'autorité de taxation devait d'office calculer le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû par le contribuable pour la période fiscale concernée et provisionner ce montant, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (consid. 2.3.2).

**4.7.** En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué que l'intimé ne provisionnait pas ses cotisations AVS dans sa comptabilité. Il déclarait ses cotisations AVS durant l'année où il les payait sous le chiffre 120 ("cotisations personnelles AVS") de sa déclaration fiscale. Cette manière de procéder, qui est conforme au droit, comme on l'a vu ci-dessus, avait été retenue par l'intimé, selon l'arrêt attaqué, car, dans son activité indépendante ordinaire d'agriculteur, son revenu net imposable variait peu d'année en année, celui-ci s'élevant à environ 30'000 fr. Ainsi, il n'existait concrètement pour le contribuable presque aucune différence entre déclarer le montant de la cotisation AVS payé durant l'exercice en cours pour une année précédemment échue et établir une provision pour le montant de la cotisation estimée pour l'exercice en cours, les deux montants étant similaires. Suite aux reprises effectuées par l'autorité fiscale concernant notamment les terrains vendus, le revenu du contribuable pour la période fiscale 2017 a augmenté significativement, passant de 32'921 fr. à 1'123'766 fr. Cela implique que, pour l'année 2017, le montant de la cotisation AVS du contribuable, calculée en tenant compte de son revenu corrigé, augmentera de manière importante par rapport aux années précédentes. Pour cette raison, le contribuable a souhaité pouvoir créer une provision pour cette année couvrant cette cotisation AVS d'un montant exceptionnel.

Dans l'arrêt attaqué, la Commission cantonale de recours a admis la création et la prise en compte d'une telle provision dans le cadre de la taxation de la période fiscale 2017. Contrairement à ce que retient l'arrêt attaqué, le contribuable tenait une comptabilité en partie double, comme cela ressort de son dossier fiscal pour l'imposition de l'année 2017 (art. 105 al. 2 LTF). La création de provisions dans sa comptabilité pour ses cotisations AVS était donc possible, ce que l'intimé a toutefois renoncé à faire, compte tenu de sa situation, comme on l'a vu précédemment. Le contribuable est donc en principe lié par la méthode comptable qu'il a retenue. Cependant, à la suite des reprises effectuées s'agissant des revenus du contribuable en lien avec la vente des parcelles, le refus d'admettre au plan fiscal une provision initialement non comptabilisée pour les cotisations AVS de l'année 2017 violerait, en l'espèce, l'art. 960e al. 2 CO, disposition comptable impérative sous l'angle du droit fiscal. En effet, l'augmentation très importante du montant dû à titre de cotisations AVS pour l'année 2017, par rapport aux précédents exercices, implique, sous l'angle de cette disposition, qu'une provision soit établie à ce titre dans la comptabilité du contribuable. En outre, l'intimé n'a pas intégré une telle provision dans sa comptabilité sans faute de sa part, car il ne pouvait pas savoir que les autorités fiscales allaient reprendre le montant des ventes de ses terrains dans son revenu, celui-ci ayant déjà été taxé sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. Dans ces circonstances particulières, il convient de retenir que la correction, sous l'angle fiscal, de la comptabilité du contribuable, en ce sens que les cotisations AVS pour l'année 2017 calculées sur la base du revenu du contribuable comprenant la vente des parcelles sont provisionnées pour cet exercice, était justifiée afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable, comme l'a rappelé l'arrêt [2C\\_435/2017](#) du 18 février 2019 précédemment cité. Partant, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral en admettant la déduction des cotisations AVS dues pour l'année 2017 du revenu du contribuable à titre de provision pour l'impôt fédéral direct pour cette période. Le recours doit en conséquence être rejeté sur ce point.

## *II. Impôt cantonal et communal*

### **5.**

S'agissant de l'impôt cantonal et communal, le recourant conteste l'arrêt attaqué en tant qu'il retient que le gain provenant de la vente des parcelles de l'intimé ne doit pas être taxé comme un revenu et qu'il admet la déduction d'une provision pour les contributions AVS calculées sur la base du revenu de l'intimé comprenant la vente des parcelles.

A. Gain provenant de la vente des parcelles

## 6.

**6.1.** A bon droit, il n'est pas contesté par les parties que le bénéfice provenant de la vente des parcelles doit également être soumis à l'impôt cantonal et communal sur le revenu du contribuable en application de la jurisprudence publiée aux [ATF 138 II 32](#). La présente cause a toutefois ceci de particulier que ce bénéfice a été soumis à l'impôt sur les gains immobiliers dans une première décision rendue par le Service cantonal des contributions, puis l'a été une nouvelle fois à l'impôt cantonal et communal sur le revenu dans une deuxième décision rendue par la Commission communale d'impôt des personnes physiques pour la période fiscale 2017, ce qui conduit à une double imposition.

Dans la décision attaquée, l'instance précédente a jugé, s'appuyant sur l'arrêt [2C\\_908/2019](#) du 20 octobre 2020 du Tribunal fédéral portant sur une situation analogue survenue dans le canton de Thurgovie, que la première taxation était entrée en force et qu'elle ne pouvait plus être modifiée ou annulée au détriment du contribuable. Elle a par conséquent annulé l'impôt cantonal et communal direct sur le revenu en cause. C'est également cette position que soutient le contribuable dans ses observations sur recours.

Le SCC soutient en revanche que la décision de l'instance précédente viole le droit de procédure cantonal parce qu'elle ne fait plus aucune distinction entre les autorités de taxation instituées par l'art. 218 LF/VS. Elle viole selon lui également le droit fédéral, soit les principes de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.), de la légalité (art. 5 al. 1 Cst. et 127 al. 1 Cst.) et de l'autorité de la chose jugée. Invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, il soutient en outre que l'instance précédente a établi les faits de manière manifestement inexacte en ce qu'elle n'a pas relevé que, dans le canton de Thurgovie, les décisions contradictoires qui avaient fait l'objet de l'arrêt [2C\\_908/2019](#) relevaient de la même et unique autorité, alors que, dans le canton du Valais, la loi instituait deux autorités formellement séparées et dotées de compétences matérielles différentes. Si elle avait relevé cette différence, elle n'aurait pas pris appui sur l'arrêt [2C\\_908/2019](#) et aurait maintenu sa jurisprudence selon laquelle la décision en matière d'impôt sur les gains immobiliers rendue par le SCC n'entraîne en force que si la CCI renonçait à l'imposition.

**6.2.** Il faut d'emblée constater que l'arrêt attaqué ne mentionne pas l'existence d'une jurisprudence cantonale antérieure selon laquelle la décision en matière d'impôt sur les gains immobiliers rendue par le SCC n'entre en force que si la CCI renonce à l'imposition au titre de revenu. Il n'en demeure pas moins qu'en jugeant, dans l'arrêt attaqué, qu'une décision de taxation en matière de gain immobilier rendue par le SCC et entrée en force s'impose à la CCI de sorte que cette dernière ne peut plus ultérieurement soumettre la même opération à l'impôt cantonal sur le revenu, l'instance précédente a rendu un arrêt qui fait jurisprudence en matière de procédure fiscale cantonale. Il convient de prendre acte de son contenu et d'examiner si les griefs du SCC à son encontre sont fondés.

## 7.

**7.1.** Le SCC reproche en premier lieu à l'instance précédente d'avoir méconnu lors de la lecture de l'arrêt [2C\\_908/2019](#) le fait que, dans le canton de Thurgovie, il n'y a qu'une seule et même autorité, contrairement à la situation qui prévaut dans le canton du Valais dans lequel ce sont deux autorités différentes qui sont appelées à décider de l'impôt sur les gains immobiliers et de l'impôt sur le revenu. De l'avis du SCC, l'instance précédente aurait de la sorte arbitrairement changé sa jurisprudence.

**7.2.** Comme le relève à juste titre le recourant, contrairement à ce qui prévaut dans le canon du Thurgovie, dans le cas d'espèce, deux autorités formellement distinctes ont été chargées de l'imposition sur les gains immobiliers et sur le revenu, à savoir le Service cantonal des contributions, respectivement la Commission communale d'impôts de la commune de U..... Cependant, il existe des liens personnels étroits entre ces deux autorités. En effet, l'art. 218 al. 2 LF/VS prévoit que les commissions communales d'impôts sont composées d'un représentant du Service cantonal des contributions, qui la préside, et deux représentants de la commune concernée. En l'occurrence, il

ressort de l'arrêt attaqué (p. 10 let. i) que la Commission communale d'impôts de la commune de U.\_\_\_\_\_, qui a rendu la décision querellée, était présidée par B.\_\_\_\_\_, en tant que représentant du Service cantonal des contributions, celui-ci étant un employé dudit service. B.\_\_\_\_\_ a en outre été en contact avec le contribuable, en tant que taxateur réviseur, Section des personnes physiques, dans le cadre de la taxation par ce service de son gain immobilier. En conséquence, compte tenu des liens personnels étroits qui unissent les deux autorités de taxation concernées, en particulier au travers de B.\_\_\_\_\_ qui est intervenu dans les deux procédures de taxation, on ne saurait reprocher à l'instance précédente d'avoir appliqué en l'espèce l'arrêt 2C\_908/2019 en considérant que la présente affaire était similaire au cas thurgovien. Partant, en fondant la motivation de l'arrêt attaqué sur l'arrêt 2C\_908/2019 pour modifier sa jurisprudence, l'instance précédente n'a pas méconnu le contenu de cet arrêt. Le grief est rejeté.

## 8.

Le SCC se plaint de la violation du principe de l'autorité de la chose jugée et du principe de la légalité.

**8.1.** D'après le recourant, le SCC et la CCI sont tous deux amenés à trancher à titre préjudiciel la question de l'affectation de l'immeuble vendu à la fortune privée ou commerciale du contribuable, de sorte qu'il y a un risque de décisions contradictoires. Il soutient à cet égard qu'il n'existe aucune hiérarchie ou règle de priorité entre le SCC et la CCI, qui sont deux autorités formellement distinctes, dont la compétence matérielle s'étend à des impôts cantonaux et communaux différents. La décision de l'une ne peut donc pas s'imposer à l'autre. La CCI pouvait par conséquent procéder à son propre examen de l'affectation de l'immeuble sans être liée par des décisions antérieures, sous l'angle de l'autorité de la chose jugée. Par ailleurs, le SCC soutient que l'arrêt attaqué viole le principe de la légalité garanti par l'art. 5 al. 1 Cst. En appliquant à tort la jurisprudence de l'arrêt 2C\_908/2019 au cas d'espèce, l'instance précédente aurait, d'après lui, privé la CCI, autorité administrative régulièrement désignée par la loi, de ses compétences décisionnelles.

**8.2.** L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les gains immobiliers sont deux facettes d'une même imposition. Selon la doctrine et la jurisprudence dominante en effet, l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt spécial sur le revenu ou sur le bénéfice qui, dans la mesure de son objet, se substitue à l'imposition ordinaire du revenu et du bénéfice (ATF 145 II 206 consid. 2.2.2; 139 II 373 consid. 3.5). Il s'ensuit que la question de savoir si un immeuble aliéné appartient à la fortune commerciale ou à la fortune privée d'un contribuable n'est pas une question préjudicielle, qui suppose en principe de trancher une question relevant de la compétence d'une autre juridiction (cf., sur cette notion, ATF 137 III 8 consid. 3.3.1; 131 III 546 consid. 2.3; 90 II 158 consid. 3). En effet, la compétence de rendre une décision sur l'appartenance à l'une ou l'autre fortune relève de la compétence *ratione materiae* des autorités fiscales et non pas d'autres juridictions, civile ou pénale. Ce sont bien les autorités fiscales et uniquement elles qui doivent appliquer les dispositions des art. 8 al. 1 et 2, ainsi que 12 LHID. En outre, en tant que le recourant se plaint d'une violation du principe de la légalité, son argumentation repose exclusivement sur la prémisse erronée que l'arrêt 2C\_908/2019 sur lequel se fonde l'arrêt attaqué n'était pas applicable en l'espèce (cf. *supra* consid. 7.2).

**8.3.** Lorsque, comme en l'occurrence deux autorités fiscales formellement distinctes d'un même canton sont chargées par la loi de taxer pour l'une l'impôt sur les gains immobiliers et pour l'autre l'impôt sur le revenu, le risque que l'une ou l'autre applique de manière erronée les mêmes dispositions existe bel et bien. Dans un tel cas, savoir quelle autorité l'emporte est une question délicate. Toutefois, la jurisprudence a déjà tranché ce point dans un cas qui, n'en déplaise au recourant, est similaire à la présente cause. Ainsi, lorsque les mêmes autorités ou, comme en l'espèce, deux autorités qui ont des liens personnels étroits sont compétentes (cf. *supra* consid. 7.2), il appartient à l'autorité qui statue en premier de procéder à des investigations, ce d'autant plus que l'intimé était agriculteur et qu'il était ainsi relativement aisé de vérifier si les terrains en cause avaient servi à son exploitation. En ne procédant pas à cet examen, le Service cantonal des contributions, section gains immobiliers, bien qu'un membre de ce service préside aussi la Commission communale d'impôts de la commune de U.\_\_\_\_\_, a fait preuve de négligence et il n'appartient pas au contribuable d'en supporter les conséquences (cf. arrêt 2C\_908/2019 du 20 octobre 2020 consid. 3.2).

**8.4.** En jugeant que la décision de taxation rendue par la CCI le 8 février 2019 devait être annulée, l'instance précédente n'a par conséquent pas violé le droit fédéral. Le recours est rejeté en matière d'impôt cantonal et communal sur le revenu provenant de l'aliénation des parcelles de l'intimé.

## B. Provisions pour cotisations AVS

### 9.

Dans la décision attaquée, l'instance précédente a admis, en matière d'impôt cantonal et communal, la déduction d'une provision pour les cotisations AVS du contribuable calculées sur la base du revenu du celui-ci comprenant la vente des parcelles. Le SCC conclut à l'annulation de cette déduction.

**9.1.** Les dispositions topiques du droit cantonal, soit les art. 23 al. 1 et 2 let. a, 25 al. 1 let. a, 29 al. 1 let. d et 63 al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1) ont un contenu identique aux art. 29 al. 1 let. a, 33 al. 1 let. f et 125 al. 2 LIFD et sont conformes aux art. 9 al. 2 let. d, 10 al. 1 let. b et 16 al. 2 LHID. Partant, les considérations générales précédemment exposées relatives à l'impôt fédéral direct valent également pour les impôts cantonal et communal (cf. *supra* consid. 4).

**9.2.** Il semble avoir échappé à la Commission de recours que la provision, qu'elle a admise à juste titre pour l'impôt fédéral direct (cf. *supra* consid. 4), était justifiée par la reprise non contestée par le contribuable, dans le revenu imposable de celui-ci sous l'angle de l'impôt fédéral direct, du bénéfice provenant de l'aliénation immobilière, cette reprise ayant pour conséquence que le revenu lié à son activité indépendante passait de 32'921 fr. à 1'123'766 fr. pour la période fiscale 2017. Or, la reprise à l'identique effectuée par les autorités fiscales dans le revenu imposable du contribuable en matière d'impôts cantonal et communal a été annulée par la Commission de recours, celle-ci considérant, sur la base de l'arrêt **2C\_908/2019** que cette somme ne devait être imposée qu'à titre de l'impôt sur le gain immobilier cantonal et communal. Le présent arrêt confirme le bien-fondé de cette approche (cf. *supra* consid. 8). Partant, comme la reprise n'a pas été admise s'agissant des impôts cantonal et communal, l'intimé ne saurait se prévaloir d'une provision pour des cotisations AVS calculées sur la base d'éléments qui ne sont pas imposés comme des revenus sous l'angle de ces impôts. En effet, comme précédemment mentionné (cf. *supra* consid. 4.4), pour être déductible une provision pour des cotisations AVS doit être commercialement justifiée sous l'angle du droit fiscal. En conséquence, c'est à tort que l'instance précédente a admis la déduction, en matière d'impôts cantonal et communal, d'une provision pour les cotisations AVS du contribuable calculées sur la base du revenu de celui-ci comprenant la vente des parcelles pour lequel il n'est pas imposé en matière d'impôts cantonal et communal.

### 10.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable, en matière d'impôt fédéral direct et à son admission partielle, dans la mesure où il est recevable, en matière d'impôts cantonal et communal. L'arrêt rendu le 24 février **2022** est annulé en tant qu'il admet, sous l'angle des impôts cantonal et communal, la déduction d'une provision pour les cotisations AVS calculées sur la base du revenu du contribuable comprenant la vente des parcelles. La cause est renvoyée à la Commission communale d'impôts de la commune de U. \_\_\_\_\_ pour qu'elle recalcule le montant dû au titre d'impôt cantonal et communal par l'intimé dans le sens des considérants.

Au vu de l'issue du litige, les frais sont mis pour un quart à la charge de l'intimé qui succombe dans une moindre mesure (art. 66 al. 1 LTF), les trois autres quarts étant mis à la charge du canton du Valais dont l'intérêt patrimonial est en jeu et qui succombe dans l'exercice de ses attributions officielles (art. 66 al. 1 et 4 LTF).

L'intimé qui obtient partiellement gain de cause avec l'aide d'un mandataire professionnel a droit à une indemnité de dépens partielle à charge du canton du Valais (art. 68 al. 1 et 2 LTF). Il n'est pas alloué de dépens au canton du Valais (art. 68 al. 3 LTF).

La Cour de céans ne fait pas usage de la possibilité offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF et renvoie la cause à l'instance précédente afin qu'elle fixe à nouveau les frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle.

## **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

### 1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

### 2.



Le recours est partiellement admis en matière d'impôt cantonal et communal, dans la mesure où il est recevable. Partant, l'arrêt rendu le 24 février 2022 est annulé s'agissant des déductions AVS. Il est confirmé pour le surplus. La cause est renvoyée à la Commission communale d'impôts de la commune de U. \_\_\_\_\_ pour qu'elle recalcule le montant dû au titre d'impôt cantonal et communal par l'intimé dans le sens des considérants.

**3.**

Les frais de justice, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge du canton du Valais à concurrence de 3'000 fr. et à la charge de l'intimé à concurrence de 1'000 fr.

**4.**

Le canton du Valais versera à l'intimé une indemnité de 3'000 fr. à titre de dépens réduits.

**5.**

La cause est renvoyée à l'instance précédente pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

**6.**

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de l'intimé, à la Commission communale d'impôts de la commune de U. \_\_\_\_\_, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 5 septembre 2023  
Au nom de la Ite Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : A. Wiedler