Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 267/2010

Arrêt du 8 avril 2011
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Zünd, Président,
Karlen, Seiler, Aubry Girardin et Stadelmann.
Greffier: M. Chatton.

Participants à la procédure
X._____,
représenté par Mes Dominique Gay et Ludovic Rais, avocats,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions
du canton du Valais.

Objet
Impôt fédéral direct 1987 à 1992; prescription; garantie,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 20 janvier 2010.

Faits:

A.
Né en 1942, X._____ exerce une activité lucrative indépendante.
Pour les périodes fiscales 1987/1988 à 1991/1992, X._____ s'est vu notifier, du 31 mars 1988 au 31 mars 1993, des bordereaux d'impôt fédéral direct (IFD) qui n'ont pas fait l'objet de réclamation. A la suite d'une expertise fiscale, des reprises d'impôt ont été effectuées du 3 au 11 juin 1994. De nouvelles taxations ont été établies en mars 1996. Les bordereaux rectificatifs ont été notifiés le 27 mars 1996 et sont entrés en force le 26 avril 1996, en l'absence de réclamation. Pour les périodes fiscales 1987 à 1992, l'intéressé devait un montant total d'IFD de 256'371 fr. 45 , intérêts moratoires non compris.
Le 23 mars 1998, X._____ a demandé la remise des impôts encore dus pour les périodes fiscales précitées. Par décision du 18 novembre 2003, la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct a rejeté ladite demande et, le 10 mai 2004, elle a rejeté la requête en révision formée par X._____.
Le 16 décembre 2003, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a adressé à X._____ des sommations portant sur le paiement de l'IFD pour les périodes fiscales 1987/1988 à 1991/1992. Il a réitéré ses sommations le 2 juin 2004.
Le 8 avril 2005, l'Inspecteur fédéral a exigé du Service cantonal l'encaissement de l'IFD dû pour les périodes précitées.
Dans le cadre de la procédure de recouvrement, le Service cantonal a requis et obtenu, le 3 août 2005, une garantie, sous la forme de la constitution d'une cédule hypothécaire au porteur d'un montant de 375'000 fr., grevant des immeubles du contribuable. Le premier porteur mentionné était l'Etat du Valais. X._____ a par

ailleurs obtenu des facilités, sous forme de paiements par mensualités de 4'000 fr. jusqu'à l'extinction de sa dette.

B.
Le 9 mai 2007, X._____ a fait valoir que la procédure de recouvrement en cours était fondée sur des créances "vraisemblablement déjà prescrites". Il se prévalait de l'application de l'art. 121 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Considérant que, pour les périodes fiscales concernées, l'IFD était entré en force au plus tard le 11 juin 1994, la prescription absolue de 10 ans était acquise dans tous les cas à la fin de l'année 2004.
Le 31 juillet 2007, le Service cantonal a répondu que les dispositions de l'AIFD demeuraient applicables. Comme cette loi ne prévoyait pas de prescription absolue et que le délai de prescription ordinaire avait été régulièrement interrompu, la prescription pour les périodes fiscales 1987 à 1992 n'était pas acquise.

C.
A la requête de X._____, le Service fiscal a, par décision du 3 décembre 2008, maintenu sa position selon laquelle les créances d'impôt n'étaient pas prescrites. Il a réclamé à X._____ le paiement de 225'489 fr. 15 (valeur au 15 décembre 2008) dans un délai de 10 jours.
Contre ce prononcé, X._____ a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission cantonale de recours), en concluant à la reconnaissance de la prescription des créances fiscales en matière d'IFD de 1987 à 1992 et à la libération de la garantie hypothécaire.
Par décision du 20 janvier 2010, la Commission cantonale de recours, admettant sa compétence pour statuer sur la question de la prescription des créances d'impôt, a rejeté le recours. Tout en estimant qu'il fallait soumettre le cas d'espèce à la prescription absolue introduite par la LIFD, elle a considéré que la prescription absolue du droit de taxer interviendrait à fin 2010 et celle du droit d'encaisser les créances d'impôt à fin 2020, délais respectés en l'occurrence.

D.
A l'encontre de cette décision, X._____ interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée, à ce qu'il soit dit que les créances fiscales relatives aux périodes de taxation IFD 1987 à 1992 sont prescrites; il demande en outre à ce que le dossier soit renvoyé au Service cantonal pour qu'il libère la garantie hypothécaire n°PJ 1111.
La Commission cantonale de recours conclut au rejet du recours, à l'instar du Service cantonal et de l'Administration fédérale des contributions.
Considérant en droit:

1.
Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale judiciaire supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [RS VS 642.1]) et qui ne peut pas faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. d LTF). De plus, aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée. En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 et 46 al. 1 let. a LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par le contribuable destinataire de la décision attaquée qui a intérêt à recourir (art. 89 al. 1 LTF). Le recours en matière de droit public est donc en principe recevable (cf. aussi art. 146 LIFD).

2.
Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). Sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF, il n'est pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 135 III 397 consid. 1.4 p. 400; 133 II 249 consid. 1.4.1 p. 254). Ce faisant, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit, au sens de l'art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF).

3.
Le litige ne porte pas sur la taxation en matière d'IFD, mais uniquement sur le droit de percevoir l'impôt. Les taxations du recourant en matière d'IFD pour les périodes fiscales allant de 1987 à 1992 ont été définitivement établies le 27 mars 1996 et sont entrées en force le 26 avril 1996, ce qui n'est pas contesté. Reste à savoir si le Service cantonal pouvait exiger, le 3 décembre 2008, le règlement du solde total dû pour les périodes précitées, qui équivalait à 225'489 fr. 15 (valeur au 15 décembre 2008) ou si cette prétention était prescrite, comme le soutient le recourant.

4.
4.1 La LIFD, en vigueur depuis le 1er janvier 1995, a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RS 6 352; cf. art. 201 LIFD). Elle ne contient pas de dispositions transitoires générales (Danielle Yersin, in: Commentaire romand - Impôt fédéral direct, Bâle 2008, N 2 ad art. 201 LIFD, p. 1598 s.). Le droit matériel figurant dans la LIFD n'est donc applicable qu'à partir de la période fiscale 1995. Les règles sur la prescription font partie du droit matériel (ATF 126 II 1 consid. 2a p. 2 s.; arrêt 2C 227/2010 du 5 août 2010 consid. 2.5, in: RF 66/2011 p. 78 [résumé]). Par conséquent, la prescription des créances relatives aux périodes fiscales 1987 à 1992 est en principe régie par l'AIFD, peu importe que, dans le nouveau droit, les dispositions sur la prescription figurent dans la cinquième partie de la LIFD relative à la procédure (ATF 126 II 1 consid. 2a p. 3; arrêt 2A.100/2007 du 5 décembre 2008, in: StE 2009 B 24.4 no 77, consid. 2.1).

4.2 L'AIFD ne prévoit pas de prescription absolue des créances fiscales (arrêt 2A.100/2007 du 5 décembre 2008, in: StE 2009 B 24.4 no 77, consid. 2.4), mais institue, à son art. 128, une prescription relative, qui englobe aussi bien le droit de taxer que celui de percevoir l'impôt (arrêts 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 4.1, in: RF 61/2006 p. 523, et 2P.291/2000 du 23 novembre 2001 consid. 5a, in: RDAF 2002 II 89). Il en découle que les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans; la prescription court dès l'échéance de la créance et elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci. Le délai commence à courir en principe dès l'échéance générale de l'impôt annuel fixée par le Département fédéral des finances conformément à l'art. 114 al. 1 AIFD (ATF 112 Ib 88 consid. 2a p. 92). Si cette prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir (arrêt 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 4.1, in: RF 61/2006 p. 523).
En l'espèce, la prescription des créances d'impôt en cause a été valablement et régulièrement interrompue, chaque interruption faisant courir un nouveau délai de 5 ans. Par conséquent, en application de l'art. 128 AIFD, la prescription relative des créances IFD des périodes 1987/1988 à 1991/1992 n'a pas été acquise, ce qu'admet le recourant. Seule se pose donc la question de la prescription absolue, inconnue de l'AIFD.

4.3 La LIFD contient deux dispositions distinctes concernant l'une, la prescription du droit de taxer (art. 120 LIFD), et l'autre, la prescription du droit de percevoir l'impôt (art. 121 LIFD). Contrairement à l'AIFD, elle institue des délais de prescription absolue de quinze ans après la fin de la période fiscale pour ce qui est du droit de procéder à la taxation (art. 120 al. 4 LIFD) et de dix ans à compter de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force pour ce qui est du droit de percevoir l'impôt (art. 121 al. 3 LIFD).

4.4 Le Tribunal fédéral a jugé que l'absence de disposition concernant la prescription absolue dans l'AIFD ne constituait pas une lacune mais un silence qualifié du législateur qu'il n'y avait pas lieu de combler. Que la LIFD prévoie désormais une prescription absolue (art. 120 al. 4 et 121 al. 3 LIFD) n'y changeait rien (ATF 126 II 1 consid. 3 p. 5 s.). En revanche, dans l'arrêt précité du 26 novembre 1999, le Tribunal fédéral a souligné qu'il serait choquant et difficilement compatible avec le principe de l'égalité que la prescription de créances nées sous l'ancien droit puisse continuer à courir alors que des créances fiscales nées sous l'empire du nouveau droit, et par conséquent plus récentes, auraient été atteintes par la prescription absolue. Relevant que ce problème de droit transitoire n'avait visiblement pas été pris en compte lors de l'adoption de la LIFD, la jurisprudence a considéré que, sous cet angle, les dispositions transitoires du nouveau droit s'avéraient lacunaires. Dans l'arrêt de 1999, le Tribunal fédéral a suggéré de combler cette lacune par l'application de la règle générale selon laquelle le nouveau délai de prescription devait commencer à courir (seulement) au moment de l'entrée en vigueur du nouveau

droit, soit, s'agissant de la LIFD, à partir du 1er janvier 1995. Partant, le délai de prescription absolue de 15 ans du droit de procéder à la taxation de l'art. 120 al. 4 LIFD et celui de 10 ans concernant le droit de percevoir l'impôt prévu à l'art. 121 al. 3 LIFD seraient ainsi atteints au plus tard en 2010, respectivement en 2020 pour les prétentions de l'ancien droit (ATF 126 II 1 consid. 3 p. 6). Certes, dans un arrêt cité par le Service cantonal (arrêt 2A.10/2007 du 23 août 2007 consid. 5.3), le Tribunal fédéral n'a pas abordé la problématique sous cet angle. Il s'agissait toutefois d'une affaire dans laquelle les décisions de taxation définitive avaient été notifiées en 2002, de sorte que le délai de prescription absolue de la créance n'était de toute façon pas atteint. En revanche, la solution proposée dans l'ATF 126 II 1 a été appliquée par la jurisprudence ultérieure (cf. arrêts 2A.100/2007 du 5 décembre 2008, in: StE 2009 B 24.4 no 77, consid. 2.4; 2P.92/2005 du 30 janvier 2006, in: RF 61/2006 p. 523, consid. 4.2). Par conséquent, contrairement à ce qu'affirme l'Administration fédérale des contributions, la jurisprudence n'a pas seulement laissé la question ouverte, mais a admis l'application du délai de prescription absolue de la LIFD aux créances régies par l'AIFD. Il n'y a donc pas de raison de s'écarter en l'espèce des principes posés dans les arrêts précités.

5.
5.1 La Commission cantonale de recours soutient, en se fondant sur l'ATF 126 II 1, que la prescription absolue du droit de taxer s'agissant de l'impôt régi par l'ancien droit interviendrait à fin 2010 et celle du droit d'encaisser les créances d'impôt y relatives à fin 2020. Ces délais n'étant pas encore arrivés à expiration, les prétentions du fisc envers le recourant n'étaient pas prescrites. Elle ajoute que l'autorité inférieure ne pouvait s'attendre à la survenance d'une prescription absolue ordinaire en l'absence de disposition légale expresse; enfin, il fallait aussi prendre en compte le principe de la bonne foi, dès lors que le recourant avait lui-même, par ses diverses requêtes, contribué de manière significative à l'allongement de la procédure.

5.2 L'interprétation donnée par la Commission cantonale de recours à l'ATF 126 II 1 ne peut être suivie. En effet, si le Tribunal fédéral a, dans la jurisprudence précitée, mentionné les années 2010 et 2020 pour l'acquisition de la prescription absolue, il s'agit de dates-limites, la prescription absolue devant être atteinte au plus tard à ce moment (cf. ATF 126 II 1 consid. 3 p. 6 in fine). La solution proposée revient à appliquer, à titre de dispositions transitoires, les délais de prescription absolue figurant aux art. 120 al. 4 et 121 al. 3 LIFD à l'impôt fédéral direct régi par l'AIFD à partir du 1er janvier 1995. Ainsi, par le jeu de la reconduction du délai de prescription relative de 5 ans du droit de taxer, une taxation reposant encore sur l'AIFD peut être valablement prononcée au plus tard jusqu'en 2010, ce qui implique - dans ce cas uniquement - que le droit de prélever l'impôt lié à cette taxation sera lui-même atteint par la prescription absolue en 2020. Cela ne signifie toutefois pas que, si la taxation a été définitivement prononcée avant 2010, le délai de prescription absolue du droit de prélever l'impôt courra jusqu'en 2020. Le dies a quo du délai de 10 ans se calculera, dans ce cas de figure, à partir de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force, comme le prévoit l'art. 121 al. 3 LIFD.
En l'espèce, les taxations en cause sont entrées en force au mois d'avril 1996; partant, le délai de prescription absolue a commencé à courir début 1997, de sorte qu'il est arrivé à échéance au 31 décembre 2006. Par conséquent, le 3 décembre 2008, lorsque le Service cantonal a réclamé au recourant le montant de 225'489 fr. 15, le droit de prélever l'impôt litigieux était atteint par la prescription absolue.

5.3 La décision entreprise retient qu'au demeurant, les autorités fiscales cantonales n'avaient pas à compter sur une prescription absolue inexistante en matière d'AIFD. Hormis le fait que l'on peut douter de la pertinence de cette justification, la Commission cantonale de recours oublie que l'ATF 126 II 1, qui mentionne l'application de la prescription absolue prévue par la LIFD à la taxation et aux créances découlant de l'AIFD, date de 1999.

5.4 Reste l'attitude du recourant, également évoquée dans la décision attaquée pour s'opposer à la prescription.
Selon la jurisprudence, le débiteur commet un abus de droit (art. 2 al. 2 CC) s'il se prévaut de la prescription, non seulement lorsqu'il amène astucieusement le créancier à ne pas agir en temps utile, mais encore lorsque, sans mauvaise intention, il a un comportement qui incite le créancier à renoncer à entreprendre des démarches juridiques pendant le délai de prescription et que, selon une appréciation raisonnable, fondée sur des critères objectifs, ce retard apparaît compréhensible (ATF 128 V 236 consid. 4a p. 241; 113 II 264 consid. 2e p. 269).

Pour admettre un abus de droit, il faut toutefois que le comportement du débiteur soit en relation de causalité avec le retard à agir du créancier (ATF 128 V 236 consid. 4a p. 241). Des considérations du même ordre se déduisent, en droit public, du principe de la bonne foi [art. 5 al. 3 Cst.](ATF 128 V 236 consid. 4a p. 241; 116 Ib 386 consid. 4e p. 398).
Il ressort des faits figurant dans la décision attaquée que le recourant a utilisé tous les moyens de droit à disposition pour retarder le paiement de l'IFD pour les périodes fiscales 1987/1988 à 1991/1992. Cependant, il n'est pas le seul responsable de l'écoulement du temps. En effet, il a fallu plus de 5 ans à la Commission fédérale de remise de l'impôt avant de rejeter la demande de remise formée par le recourant. Sur le plan cantonal, l'Inspecteur fédéral pour le canton du Valais a dû exiger, le 8 avril 2005, du Service cantonal, qu'il encaisse l'IFD encore dû, celui-ci s'étant contenté d'adresser des sommations au recourant. Les autorités fiscales ayant aussi contribué au retard dans le recouvrement des sommes dues, le principe de la bonne foi ne saurait s'opposer à la prescription.

5.5 En conclusion, c'est à tort que la Commission cantonale de recours a considéré que la créance fiscale correspondant au solde dû sur l'IFD 1987 à 1992 n'était pas atteinte par la prescription absolue.

6.
Cela ne signifie pas pour autant que, dans son résultat, la décision attaquée, qui revient à confirmer le droit pour le Service cantonal de réclamer au recourant le montant de 225'498 fr. 15, s'avère contraire au droit. A cet égard, il convient de s'interroger sur l'incidence de la cédule hypothécaire, dont la libération est demandée par le recourant.

6.1 Il ressort des constatations cantonales qu'en 2005, le Service cantonal a accordé au recourant des facilités de paiement, parallèlement à l'octroi d'une garantie consistant dans la remise d'une cédule hypothécaire au porteur d'un montant de 375'000 fr. constituée le 3 août 2005 et grevant des immeubles appartenant au contribuable. La cédule n°PJ 1111 inscrite au registre foncier mentionne comme premier porteur l'Etat du Valais.

6.2 Même si la garantie requise porte sur une période fiscale antérieure à l'entrée en vigueur de la LIFD, elle est régie par le nouveau droit (cf. arrêt 2A.247/1995 du 27 octobre 1995, in: ASA 66 p. 479 consid. 1). Selon l'art. 166 al. 2 LIFD, les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées. Alors que l'art. 169 al. 2 LIFD contient une liste exhaustive des sûretés qui peuvent être exigées par les autorités fiscales lorsque le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés (cf., au sujet de l'art. 169 al. 2 LIFD, l'arrêt 2A.237/2006 du 9 janvier 2007 consid. 3.4; HANS FREY, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer, thèse Zurich 2009, p. 149 ss; PHILIPPE BÉGUIN, La créance d'impôt, in: Les procédures en droit fiscal, Berne 1997, p. 173 ss, 193), l'art. 166 al. 2 LIFD mentionne seulement le terme de "garanties appropriées", sans en faire de liste. Les autorités fiscales jouissent ainsi en cette matière d'une grande marge d'appréciation (cf. ZWEIFEL/ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2e éd. Bâle 2008, p. 599 N 10), à condition que les garanties fournies soient adaptées, en particulier
qu'elles n'entravent pas la capacité financière du contribuable de payer les montants dus (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2e éd. Zurich 2009, N 11 ad art. 166 LIFD). En pratique, les garanties prévues à l'art. 166 al. 2 LIFD peuvent notamment revêtir la forme de cédules hypothécaires (Zweifel/Athanas, op. cit., loc. cit.), de sorte que la garantie exigée et remise par le recourant est dans son principe admissible, ce qui n'est du reste pas contesté.

6.3 La cédule hypothécaire est une créance personnelle garantie par un gage immobilier (art. 842 CC). Il s'agit d'un papier-valeur qui incorpore à la fois la créance et le droit de gage immobilier, qui en est l'accessoire (arrêt 4A 451/2009 du 25 février 2010 consid. 5.1). La constitution d'une cédule hypothécaire donne naissance à une créance nouvelle, à savoir la créance résultant de la reconnaissance de dette exprimée dans le titre (PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, t. III, 3e éd., Berne 2003, p. 313 N 2932). Cette créance est appelée abstraite, par rapport à la créance causale résultant de la relation de base, pour laquelle la cédule a été remise en garantie (cf. ATF 136 III 288 consid. 3.1 p. 291). Selon l'art. 855 al. 1 CC, la constitution d'une cédule hypothécaire éteint par novation l'obligation dont elle résulte. Les parties peuvent toutefois supprimer cet effet

novatoire par convention (cf. art. 855 al. 2 CC). La créance abstraite (garantie par gage immobilier) constatée dans la cédule vient alors doubler la créance causale aux fins d'en faciliter et d'en garantir le recouvrement (ATF 132 III 166 consid. 6.2 p. 169; arrêt 5A 303/2009 du 5 août 2009 consid. 3.2). La jurisprudence considère que, lorsque le créancier
a reçu une cédule hypothécaire comme propriétaire fiduciaire aux fins de garantie (garantie fiduciaire; "Sicherungsübereignung"), il n'y a pas novation. On distingue alors la créance abstraite garantie par le gage immobilier, incorporée dans la cédule hypothécaire, et la créance causale résultant de la relation de base pour laquelle la cédule a été remise en garantie, ces deux créances étant indépendantes l'une de l'autre (ATF 132 III 166 consid. 6.2 p. 169).
La cédule inscrite au registre foncier bénéficie des effets de l'art. 807 CC, selon lequel l'inscription d'un gage immobilier rend la créance imprescriptible. L'imprescriptibilité vaut pour toutes les créances garanties par le gage immobilier à condition que celui-ci soit inscrit au registre foncier (cf. BERNHARD TRAUFFER, Commentaire bâlois - Zivilgesetzbuch II, 3e éd., Bâle 2007, N 2 ad art. 807 CC, p. 1605). En revanche, la créance pour laquelle la cédule a été remise en garantie continue pour sa part à se prescrire, mais le créancier conserve le droit de faire valoir son droit de gage (STEINAUER, op. cit., t. III, p. 188 N 2716). En d'autres termes, le fait que la créance causale ait été atteinte par la prescription postérieurement à l'inscription de la cédule au registre foncier n'affecte pas la créance abstraite. Le droit public cantonal peut prévoir des règles particulières s'agissant des hypothèques légales (cf. TRAUFFER, op. cit., N 4 ad art. 807 CC, p. 1606).

6.4 En l'espèce, la cédule a été remise par le contribuable aux autorités fiscales qui lui ont octroyé des facilités de paiement. Elle apparaît comme un gage immobilier fourni afin de garantir une créance fiscale préexistante. Rien n'indique que, par ce biais, les parties aient cherché à substituer la créance fiscale par la créance abstraite figurant dans la cédule. Au contraire, à la suite de la remise de la cédule, le recourant a obtenu la possibilité de payer la créance fiscale à raison de 4'000 fr. par mois et les autorités ont continué à lui réclamer le solde de l'IFD dû pour les périodes 1987-1992. On a donc bien affaire à une cédule remise en garantie de la créance fiscale et non pas à une garantie directe. Selon la jurisprudence précitée, il n'y a donc pas eu effet novatoire, les deux créances subsistant en parallèle. Dès lors que la créance fiscale n'était pas encore atteinte par la prescription absolue au moment de la constitution de la cédule hypothécaire, la créance abstraite a été valablement créée. En outre, on ne se trouve pas dans une situation relevant d'une hypothèque légale, dans laquelle le droit cantonal pourrait prévoir des règles particulières dérogeant à l'art. 807 CC. Par conséquent, même si la créance fiscale est elle-même atteinte par la prescription absolue, les autorités cantonales peuvent en principe encore se prévaloir de la créance incorporée dans la cédule hypothécaire inscrite au registre foncier. La conclusion du recourant qui tend au renvoi de la cause au Service cantonal pour qu'il libère la cédule hypothécaire en raison de la prescription de la créance fiscale doit partant être rejetée.

6.5 Il convient de relever que, comme la Commission cantonale de recours a considéré que la créance fiscale n'était pas atteinte par la prescription, elle n'a pas examiné l'incidence de la cédule hypothécaire sur les prétentions réclamées par le Service cantonal. Le recourant, hormis ses conclusions visant à libérer la cédule hypothécaire, n'a fourni aucune explication. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral ne dispose pas d'éléments de fait suffisants lui permettant, par une substitution de motifs (cf. supra consid. 2), de constater que les autorités fiscales disposeraient d'une créance équivalente à la créance fiscale prescrite qu'ils pourraient faire valoir à l'encontre du contribuable. En particulier, on ignore si la cédule hypothécaire a été modifiée et, le cas échéant, quel est son contenu actuel. En outre, au moment de sa constitution, il n'est pas exclu que les parties aient convenu de clauses particulières qui pourraient s'avérer déterminantes et que la Cour de céans ne connaît pas. Il y a donc lieu de renvoyer la cause à la Commission de recours pour qu'elle examine ces aspects et se prononce sur les conséquences de l'existence de la cédule hypothécaire sur les prétentions des autorités fiscales à l'encontre du
recourant.

7.
Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis. L'arrêt attaqué sera annulé et la cause renvoyée à la Commission de recours pour qu'elle statue dans le sens des considérants (art. 107 al. 2 LTF). Il lui appartiendra de régler à nouveau le sort des frais et dépens de la procédure cantonale (art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Des frais judiciaires seront mis pour moitié à la charge du recourant (art. 66 al. 1 LTF) et pour moitié à la charge de l'Etat du Valais, dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 4 LTF). Compte tenu de l'issue du litige, l'Etat du Valais versera au recourant des dépens réduits (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est partiellement admis. La décision attaquée est annulée et la cause transmise à la Commission cantonale de recours pour qu'elle statue dans le sens des considérants.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis pour moitié à la charge du recourant et pour moitié à la charge de l'Etat du Valais.

3.
Une indemnité de 2'000 fr. est allouée au recourant à titre de dépens, à la charge de l'Etat du Valais.

4.
Le présent arrêt est communiqué aux mandataires du recourant, 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 8 avril 2011

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président: Le Greffier:

Zünd Chatton