

# VS\_GERICHTE F3 24 3 vom 14. Oktober 2024

VS Kantonsgericht, 2024-10-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F3\\_24\\_3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F3_24_3)

FR: VS\_GERICHTE F3 24 3 du 14 octobre 2024

IT: VS\_GERICHTE F3 24 3 del 14 ottobre 2024

## Regeste

F3 24 3 (CCR 2022/36) ARRÊT DU 14 OCTOBRE 2024 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Dominique Morand, juge assesseur ; en la cause X \_\_\_\_\_, recourante contre DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'ÉNERGIE, autorité attaquée (Impôt fédéral direct et impôts cantonaux et communaux 2020, tentative de soustraction) recours contre la décision sur réclamation du 30 mai 2022

## Erwägungen

### E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022- 102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 30 juin 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

### E. 1.2

Le recours porte tant sur l'IFD que sur l'ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD par renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD ; art. 50 al. 1 LHID par renvoi de l'art. 57bis al. 3 LHID ; art. 208 al. 4 LF et art. 150 et 150a LF par renvoi de l'art. 208 al. 5 LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 208 al. 4 LF et art. 150 LF par renvoi de l'art. 208 al. 5 LF).

### E. 1.3

A titre de moyens de preuve, la recourante sollicite l'édition du dossier de la cause, son audition et celle de la fiduciaire F \_\_\_\_\_ SA. Dès lors que la recourante a eu tout loisir de s'exprimer par écrit, son interrogatoire n'apparaît pas nécessaire à la résolution du litige. Il ne se justifie non plus pas d'entendre la fiduciaire. En effet, au cours de la procédure, celle-ci s'est exprimée à deux reprises, par écrit, et sa version des faits corrobore celle de la recourante, qui n'est pas contestée. Ces offres de preuve sont donc rejetées par appréciation anticipée de leur utilité (art. 81a al. 2 LPJA, art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA ; cf. arrêt du Tribunal 2C\_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 6.2 et les références). Le fisc a pour le reste déposé son dossier et celui-ci suffit à trancher le recours.

### E. 1.4

L'on rappellera au surplus que l'obligation d'organiser des débats publics fondée sur l'art. 6 par. 1 CEDH suppose une demande formulée de manière claire et indiscutable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_460/2020 du 29 septembre 2020 consid. 4.4, 2C\_1056/2017 du 5 juillet

2018 consid. 3.2). Une requête de preuve (tendant à la comparution personnelle, à l'interrogatoire des parties, à l'audition de témoins ou à une inspection locale) ne suffit pas à fonder une obligation d'organiser des débats publics (ibidem). Interpellée à ce propos le 27 septembre 2024, la recourante a confirmé qu'elle

- 7 - sollicitait son interrogatoire et celle de la fiduciaire à titre de moyens de preuve uniquement. II. Impôt fédéral direct

## **E. 2**

Le litige porte sur le bien-fondé de la condamnation de X \_\_\_\_\_ pour tentative de soustraction fiscale pour l'année fiscale 2020.

### **E. 2.1**

Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction (art. 176 LIFD) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_81/2022, 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.1 et les références).

### **E. 2.2**

Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention. Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (ATF 135 IV 152 consid. 2.3.2). La négligence consciente se distingue du dol éventuel par l'élément volitif. Alors que celui qui agit par dol éventuel s'accommode du résultat dommageable pour le cas où il se produirait, celui qui agit par négligence consciente escompte – ensuite d'une imprévoyance coupable – que ce résultat, qu'il envisage aussi comme possible, ne se produira pas (ATF 133 IV 9 consid. 4.1). Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de

- 8 - l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_81/2022,

2C\_102/2022 précité consid. 10.2). Par ailleurs, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (ibidem).

### **E. 2.3**

Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ses erreurs. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable ; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Partant, le contribuable qui signe par avance sa déclaration fiscale ou la fait préparer ou signer à sa fiduciaire, laissant à cette dernière la charge de l'envoyer sans effectuer aucun contrôle, s'accommode à tout le moins de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et 6.6 in initio). Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 précité consid. 6.3 et 2C\_908/2011 - 2C\_909/2011 - 2C\_912/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées).

#### **E. 2.4.1**

En l'espèce, la recourante ne conteste pas, à raison, la réalisation des éléments objectifs de la tentative de soustraction fiscale. En effet, les actes de la cause ont permis d'établir que, dans sa déclaration d'impôt 2020, la recourante a revendiqué la déduction

- 9 - de frais d'entretien effectifs d'immeuble pour un des appartements dont elle est l'unique propriétaire à hauteur de 56'790 fr., alors même que, sur cette somme, un montant de 30'800 fr. correspondait à des acomptes versés à des entreprises, acomptes dont la déduction avait déjà été demandée et admise par le fisc dans le cadre de la procédure de taxation 2019. La recourante a ainsi fourni à l'autorité fiscale des renseignements inexacts dans sa déclaration d'impôt, avec pour conséquence une double déduction d'un montant total de 30'800 francs. L'autorité de taxation s'en est, par ailleurs, aperçue au moment de procéder à la taxation pour l'année fiscale 2020, de sorte que les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD sont bel et bien réunis.

#### **E. 2.4.2**

La réalisation de l'élément subjectif de l'infraction est en revanche litigieuse. La recourante soutient avoir remis à sa fiduciaire, pour l'établissement de sa déclaration d'impôt 2020, des récapitulatifs précis listant les dépenses d'entretien de ses appartements pour l'année considérée ainsi que les pièces relatives aux déductions revendiquées. Sa mandataire s'en était toutefois écartée sans l'en tenir informée et ne lui avait pas non plus soumis la déclaration d'impôt avant de la remettre au fisc, de sorte qu'elle n'avait pas pu en vérifier le

contenu. La recourante argue à cet égard du caractère imprévisible de l'erreur commise par sa représentante. Dès l'ouverture de la procédure en soustraction, la fiduciaire a reconnu, par écrit, s'être écartée par erreur des récapitulatifs établis par sa mandante, en y ajoutant les acomptes déjà payés et déduits l'année précédente. Une telle reconnaissance de responsabilité par la fiduciaire et l'affirmation que la recourante n'avait pas pu vérifier le contenu de la déclaration d'impôt avant son envoi au fisc ne saurait libérer celle-ci de ses obligations, ce d'autant moins que ladite déclaration ne présentait pas de complexité particulière. Seul est pertinent, pour ce qui a trait à la contribuable, le point de savoir si celle-ci aurait dû constater et signaler cette erreur en agissant avec la diligence requise. Or, au vu de l'importance du montant porté en déduction à deux reprises, soit 30'800 fr., lequel représente plus de la moitié de la somme de 56'790 fr. revendiquée en 2020 à titre de frais d'entretien effectifs d'immeuble pour l'appartement en question, il ne fait nul doute que la recourante aurait dû s'apercevoir de cette erreur si elle avait, comme elle y était tenue, contrôlé sa déclaration fiscale. Cela est d'autant plus vrai que la recourante a allégué avoir établi elle-même les récapitulatifs des frais d'entretien, de sorte qu'elle en connaissait le contenu. Dès lors, en ne procédant à aucune vérification de la déclaration avant sa transmission au fisc par la fiduciaire, la recourante a, quoi

- 10 - qu'elle en dise, agi à tout le moins par dol éventuel selon la jurisprudence (cf. consid. 2.3 ci-dessus).

### **E. 2.5**

Partant, c'est à juste titre que le SCC a admis que les éléments objectifs et subjectifs de la tentative de soustraction fiscale étaient réalisés. Le grief doit être rejeté.

### **E. 3**

L'autorité de réclamation a ramené l'amende, initialement fixée à 66% de l'impôt soustrait, à 50% de ce montant.

#### **E. 3.1**

En vertu de l'art. 176 al. 2 LIFD, l'amende pour tentative de soustraction fiscale est en règle générale fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. En cas de soustraction fiscale, l'amende est en règle générale fixée à la hauteur du montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération à cet égard sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder du contribuable, ses motivations, ainsi que ses circonstances personnelles et économiques (cf. p. ex. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.3.2).

#### **E. 3.2**

Il appert du dossier que la fiduciaire, qui établit les déclarations fiscales du couple depuis plusieurs années, s'est spontanément écartée des décomptes que lui avait transmis la recourante. Dans ces circonstances, la faute de cette dernière ne pèse pas lourd. Son unique tort consiste, en effet, à ne pas avoir contrôlé la déclaration d'impôt, respectivement à ne pas avoir requis la fiduciaire de la lui soumettre pour vérification avant sa transmission au fisc. Ainsi est-ce à bon droit que l'autorité intimée a qualifié la faute de la recourante de légère. Elle a toutefois fixé les amendes à 50% de la peine qui serait infligée si la

soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. Au regard des circonstances d'espèce, cette peine apparaît trop sévère et procède d'un abus du pouvoir d'appréciation. L'amende doit être ici fixée à sa quotité minimale au sens de l'art. 176 al. 2 LIFD, soit au 2/3 du 1/3, sachant, par ailleurs, que la recourante n'a pas d'antécédents à teneur du dossier et qu'elle a pleinement collaboré à l'établissement des faits. En définitive, l'amende pour l'IFD sera donc arrêtée à 888 fr. III. Impôts cantonaux et communaux

#### **E. 4**

Les règles de la LHID et de la LF applicables à la tentative de soustraction d'impôt et à la quotité de l'amende, (art. 56 al. 2 LHID, art. 204 LF) sont semblables à celles de la LIFD, de sorte que les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aussi à

- 11 - l'ICC (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_908/2011 - 2C\_909/2011 - 2C\_912/2011 précité consid. 4). Pour les motifs évoqués au considérant précédent, les amendes seront réduites à 933 fr. pour l'impôt cantonal et 844 fr. pour l'impôt communal. IV. Conclusion, frais et dépens

#### **E. 5.1**

Attendu ce qui précède, le recours est partiellement admis tant en matière d'IFD qu'ICC. La décision attaquée est réformée en ce sens que le montant des amendes est fixé à 888 fr. pour l'IFD, à 933 fr. pour l'impôt cantonal et à 844 fr. pour l'impôt communal (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

#### **E. 5.2**

La recourante, qui a partiellement gain de cause, supportera des frais de justice réduits fixés, principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 650 fr. (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar). Il n'est pas alloué de dépens à la recourante, qui n'en a pas réclamés et procède seule dans cette cause qui ne présente pas de complexité particulière (art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 150 al. 3 LF et art. 91 al. 1 LPJA ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2020 du 18 juin 2020 consid. 7.3.2).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.