

# VS\_GERICHTE F3 24 4 vom 22. Juli 2025

VS Kantonsgericht, 2025-07-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F3\\_24\\_4](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F3_24_4)

FR: VS\_GERICHTE F3 24 4 du 22 juillet 2025

IT: VS\_GERICHTE F3 24 4 del 22 luglio 2025

## Regeste

F3 24 4 (CCR 2022/47) ARRÊT DU 22 JUILLET 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Laurent Tschopp, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière en la cause X \_\_\_\_\_ SA, recourante contre DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'ÉNERGIE, autorité attaquée (Impôt fédéral direct et impôts cantonaux et communaux 2018, tentative de soustraction) recours contre la décision sur réclamation du 22 août 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 22 septembre 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 (cf. 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

Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite. L'issue du litige s'impose sans qu'il soit nécessaire de procéder à l'audition de l'organe de la société. II. Impôt fédéral direct

### E. 2

Le litige porte sur le bien-fondé des amendes infligées à la société pour tentative de soustraction fiscale lors de la période fiscale 2018.

### E. 2.1

L'art. 181 LIFD prévoit le principe de la punissabilité de la personne morale lorsqu'une (tentative) de soustraction d'impôt est commise à son profit (al. 1). Dans un tel cas, le comportement fautif de l'organe de la personne morale est imputé à celle-ci (cf. ATF 149 II 74 consid. 8.2). La notion de tentative de soustraction d'impôt renvoie à l'art. 176 al. 1 LIFD (SIEBER/MALLA, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème éd. 2022, n° 10 ad art. 181 LIFD). Aux termes de cette disposition, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. 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).

- 7 -

### **E. 2.2**

Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Il faut ainsi une soustraction (tentée) d'un montant d'impôt, une violation d'une obligation légale incombant au contribuable et un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale qui a failli être subie par la collectivité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2.1). La perte financière subie équivaut à la différence entre le montant de l'impôt fixé dans la décision de taxation et le montant qui aurait été dû si le contribuable n'avait pas violé ses obligations (SANSONETTI/HOSTETTLER, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 12 ad art. 175 LIFD). Pour les personnes morales, puisque le bénéfice imposable de l'entreprise résulte de sa comptabilité commerciale, qui lie en principe les autorités fiscales, les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôt sont en principe réunis dès qu'il y a une irrégularité dans la comptabilité et qu'une taxation insuffisante est établie sur cette base (ATF 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 8.2.2 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n° 18 ad art. 175 LIFD). L'examen des éléments subjectifs prend alors toute son importance (SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n° 18 ad art. 175 LIFD). Cela étant, une distribution dissimulée de bénéfice ne constitue pas nécessairement une soustraction fiscale, dont l'existence des conditions doit être appréciée de cas en cas (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n° 19 ad art. 175 LIFD).

### **E. 2.3**

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 (cf. 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 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n° 31 ad art. 175 LIFD). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement – du moins par dol éventuel – voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable. Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait

- 8 - conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_511/2023 du 25 novembre 2024 consid. 4.6.1). Agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n° 35 s. ad art. 175 LIFD). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_81/2022, 2C\_102/2022 précité consid. 10.2).

#### **E. 2.4**

Selon la présomption d'innocence garantie par les art. 32 al. 1 Cst. et 6 ch. 2 CEDH, applicable en procédure de soustraction d'impôt, et le principe « in dubio pro reo » qui en découle, il faut présumer que la personne accusée d'un acte punissable est innocente jusqu'à ce que la preuve de sa culpabilité soit légalement établie (ATF 144 IV 345 consid. 2.2.3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 11.1). Le principe concerne aussi bien la charge de la preuve que son appréciation. Il signifie qu'il appartient à l'autorité d'accusation de prouver la culpabilité de l'accusé et non à ce dernier de prouver son innocence. En cas de doute, la décision doit être prise en faveur de l'accusé (ATF 145 IV 154 consid. 1.1). Ainsi, si la preuve de la faute du contribuable n'a pas été apportée et que celui-ci est néanmoins condamné à une amende pour tentative de soustraction d'impôt, il y a violation du principe de la présomption d'innocence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_242/2013 du 25 octobre 2013 consid. 3.4 à 3.6 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n° 32 ad art. 175 LIFD).

#### **E. 2.5.1**

En l'espèce, les amendes fiscales prononcées à l'encontre de la société recourante se rapportent au versement d'un bonus de 300'000 fr. à l'épouse de son actionnaire unique. Le fisc a qualifié cette opération de distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD au vu de sa disproportion avec les prestations effectuées par la société et le lien marital unissant D \_\_\_\_\_ à

- 9 - B \_\_\_\_\_. Il n'y a pas lieu de revenir ici sur cette question, qui a été définitivement tranchée par la CIPM dans sa décision sur réclamation du 6 avril 2021. Toutefois, ce constat à lui seul ne permet pas de conclure automatiquement à l'existence d'une soustraction fiscale, comme on l'a vu plus haut.

#### **E. 2.5.2**

En premier lieu, les circonstances d'espèce permettent sérieusement de douter que le bonus versé à D \_\_\_\_\_, comptabilisé à charge de la société, a nécessairement conduit à un risque de perte fiscale pour la collectivité. En effet, il est établi que la société avait d'emblée prévu de verser un salaire de 200'000 fr. à B \_\_\_\_\_ pour l'année 2018. Le dossier montre que c'est à la suite d'une erreur de compréhension du prénommé concernant la possibilité d'être employé par la société qu'aucune rémunération ne lui a été finalement

versée et que l'option de verser en lieu et place un bonus à son épouse a été choisie. Les allégations, constantes, du recourant, n'ont pas été remises en cause par le fisc. Tout porte à croire qu'en l'absence de cette erreur, c'est à B \_\_\_\_\_ que la société aurait versé un salaire et/ou un bonus durant la période fiscale 2018. L'on peut dès lors sérieusement s'interroger sur l'existence d'un risque effectif de perte fiscale pour la collectivité si le bonus avait été versé à son destinataire légitime. Par ailleurs, rien n'indique que le fisc aurait, dans cette hypothèse, également procédé à une reprise. La décision de la CIPM du 6 avril 2021 est muette à cet égard, se contentant de mentionner que la société avait également la possibilité de rémunérer B \_\_\_\_\_ sous forme de dividende. Cela étant, il n'est de loin pas certain que le choix de verser le bonus litigieux à D \_\_\_\_\_ en lieu et place de B \_\_\_\_\_ et D \_\_\_\_\_ a conduit à une perte fiscale, respectivement un risque de perte fiscale, pour la collectivité, nonobstant le fait que l'option choisie n'était pas justifiée commercialement.

### **E. 2.5.3**

Sous l'angle de l'aspect subjectif de l'infraction, force est de constater que les autorités précédentes ont admis l'existence d'un dol éventuel sans aucunement discuter des explications fournies par B \_\_\_\_\_. Elles se sont uniquement fondées sur le fait que la qualification de distribution dissimulée de bénéfice n'était plus contestée et que les éléments y relatifs ne pouvaient pas être ignorés par la société. Les éléments liés à la réalisation de l'aspect subjectif ne sont pas discutés dans les décisions successives rendues par le fisc. Or, comme vu plus haut, à défaut d'être versé à D \_\_\_\_\_, le montant litigieux l'aurait dès lors été à son époux. A cet égard, le fisc n'a aucunement remis en cause les explications, crédibles, de B \_\_\_\_\_ concernant l'activité qu'il a personnellement déployée en 2018 en faveur de la recourante et de sa contribution, significative, aux résultats dégagés sur cet exercice. Au vu de ce qui précède, il n'est

- 10 - pas possible de retenir que l'intéressé a, comme organe de la société, octroyé un bonus à son épouse dans le but d'obtenir, intentionnellement ou par dol éventuel, une taxation moins élevée pour la société. L'élément subjectif de la tentative de soustraction fiscale n'étant pas établi – la négligence n'étant en la matière pas punissable –, l'amende en matière d'IFD prononcée à l'encontre de la société doit être annulée. III. Impôts cantonaux et communaux

### **E. 3**

Les conditions de la tentative de soustraction d'impôt par une personne morale sont, sous l'angle des ICC (art. 56 al. 2 et 57 al. 1 LHID ; art. 204 al. 1 et 206 al. 1 LF), identiques à celles prévalant en matière d'IFD. Les considérations développées pour l'IFD s'appliquent donc aussi à l'ICC pour la période fiscale 2018 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_733/2022 du 13 décembre 2022 consid. 10). Partant, les amendes prononcées à l'encontre de la recourante doivent également être annulées en tant qu'elles concernent les impôts cantonaux et communaux. IV. Conclusion, frais et dépens

### **E. 4**

LPJA). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens à la recourante, qui procède seule et n'en a pas requis (art. 153 al. 5 aLF, 150 al. 3 LF et 91 al. 1 LPJA).

- 11 -

### **E. 4.1**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. La décision sur réclamation du Chef du Département des finances et de l'énergie du 22 août 2022 et la décision du SCC du 17 février 2022 doivent en conséquence être annulées (art. 208 al. 5 et 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

#### **E. 4.2**

L'arrêt est rendu sans frais (art. 208 al. 5 et 150 al. 3 LF et 89 al. 1 a contrario et

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