

# VS\_GERICHTE F3 24 7 vom 20. Mai 2024

VS Kantonsgericht, 2024-05-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F3 24 7](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F3_24_7)

FR: VS\_GERICHTE F3 24 7 du 20 mai 2024

IT: VS\_GERICHTE F3 24 7 del 20 maggio 2024

## Regeste

F3 24 7 ARRÊT DU 20 MAI 2024 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal  
Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Philippe Imboden, juge assesseur ; Angèle de Preux-Bersier, greffière ; en la cause X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, recourants, représentés par Z \_\_\_\_\_ SA, 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 du 31 janvier 2023

## 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 23 février 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

### E. 1.2

Le recours semble avoir été formé aux noms de Y \_\_\_\_\_ et de son épouse, X \_\_\_\_\_. Cela étant, compte tenu des conclusions ressortant de l'écriture de recours et dès lors que le Chef du Département des finances et de l'énergie a annulé les amendes prononcées en lien avec le compte bancaire non déclaré par les époux, la procédure de recours porte uniquement sur celles relatives à la prestation en capital perçue par Y \_\_\_\_\_. Par conséquent, seul celui-ci est habilité à attaquer la décision sur réclamation (cf. art. 140 al. 1 et 180 LIFD ; art. 50 et 57 al. 4 LHID et art. 150 al. 1 LF dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 et 207 al. 3 LF).

### E. 1.3

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. 153 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.

### E. 4

LF et art. 150 LF par renvoi de l'art. 208 al. 5 LF).

- 8 - II. Impôt fédéral direct 2. Le litige porte sur le bien-fondé de la condamnation de Y \_\_\_\_\_ pour tentative de soustraction fiscale et des amendes infligées pour l'année fiscale 2018. 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). 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 (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). 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 constante, 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 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

- 9 - 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). 2.3 Dans un cas valaisan similaire à celui objet de la présente procédure et auquel se réfère le recourant dans son écriture de recours (arrêt 2C\_1221/2013 du 4 septembre 2014), le Tribunal fédéral a confirmé une décision de la CCR annulant une amende prononcée par le SCC à l'encontre d'un contribuable pour tentative de soustraction fiscale concernant la période fiscale 2008 au motif que la condition subjective de l'intention n'était pas réalisée. Dans cette décision, la CCR avait constaté que les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD étaient réunis. En effet, la déclaration d'impôt 2008 du contribuable était incomplète au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD, puisqu'elle ne mentionnait pas, à titre de revenu, la prestation en capital de 933'550 fr. versée au contribuable par la caisse de pension le 3 mars 2008. Informées par l'institution de prévoyance, qui avait annoncé ce versement le 12 mars 2008, les autorités fiscales s'étaient aperçues de l'absence de cet élément du revenu avant que la taxation définitive 2008 n'entre

en force. La CCR avait, en revanche, nié la réalisation de l'élément subjectif, se fondant sur différents éléments. Elle avait tout d'abord pris en compte les déclarations du contribuable lors de son audition et les explications qu'il avait données par écrit. Il en résultait en substance que celui-ci avait toujours affirmé qu'il n'avait pas eu l'intention de frauder le fisc, mais que, dans le canton de C \_\_\_\_\_, où il était domicilié auparavant, la procédure était différente. Or, selon les renseignements qu'il avait pris dans ce canton, la procédure de déclaration de la prestation en capital se faisait automatiquement. Il soutenait que sa caisse de pension lui avait indiqué que son capital de deuxième pilier était déclaré dès son versement auprès de l'Etat du Valais et que ce montant allait faire l'objet d'une imposition séparée immédiate. Dans sa déclaration 2008, la prestation en capital avait été déclarée dans sa fortune, comme le démontrait la différence avec la fortune déclarée en 2007 selon le système VS-Tax. La CCR avait aussi tenu compte du fait que, selon l'art. 136 al. 1 let. d LF, les institutions de prévoyance devaient produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale sur les prestations fournies à leurs preneurs, attestation établie, en l'occurrence, le 12 mars 2008. L'autorité de taxation avait ainsi toutes les informations utiles permettant de vérifier l'évolution de la fortune du contribuable, ce qui ne pouvait échapper à ce dernier. Se fondant sur l'ensemble de

- 10 - ces éléments, elle a estimé qu'il ne s'avérait pas possible de considérer, avec un degré de vraisemblance suffisant, que le contribuable était conscient du caractère inexact de sa déclaration. De plus, l'inexactitude de la déclaration pouvait s'expliquer par la mauvaise connaissance par le contribuable des dispositions et de la procédure fiscale. Statuant sur recours du SCC, le Tribunal fédéral a rappelé la jurisprudence selon laquelle ce n'était pas parce que d'autres autorités étaient amenées à collaborer avec les autorités fiscales et que ces dernières étaient en mesure de reconnaître l'inexactitude de la déclaration que le contribuable pouvait s'en prévaloir pour démontrer son absence d'intention de commettre une infraction fiscale (cf. consid. 3.5.2 et les références citées). Cela étant, notre Haute Cour a précisé qu'en l'occurrence, même si la décision attaquée avait peut-être été rédigée de façon maladroite sur ce point, l'infraction n'avait pas été exclue au seul motif que la caisse de pension devait faire une déclaration à l'autorité fiscale conformément à l'art. 136 let. d LF, ce qui n'aurait pas été pertinent. La CCR avait aussi tenu compte d'autres éléments, en particulier des déclarations du contribuable, sans que le SCC ne se plaigne d'une appréciation arbitraire des preuves. Dans un arrêt du 19 mai 2022, la CCR s'est à nouveau prononcée sur un cas similaire à celui objet de la présente procédure. Une contribuable avait perçu à titre de prestations en capital, une somme de 519'482 fr. 20 en 2017 et de 656'779 fr. 20 en 2018, soit un total de 1'176'261 fr. 40. Elle n'avait toutefois pas reporté ces montants dans les déclarations d'impôts relatives aux années considérées. Ce n'était qu'une fois interpellée par l'autorité de taxation sur la variation de sa fortune, que la contribuable avait informé l'autorité avoir bénéficié de deux prestations en capital. Le SCC lui avait alors notifié des bordereaux d'impôts ICC et IFD séparés portant sur ces prestations en capital, puis avait ouvert une procédure en soustraction fiscale à son encontre. Au terme de celle-ci, il avait condamné la contribuable pour tentative de soustraction et avait prononcé des amendes ICC et IFD à son encontre. La contribuable avait élevé réclamation contre la décision 2017, exposant qu'elle n'avait pas porté la prestation en capital dans la déclaration d'impôts y relative, car celle-ci devait faire l'objet d'une taxation distincte. Elle avait en outre relaté avoir spontanément informé le fisc de l'existence de cette prestation avant le prononcé de la décision de taxation 2017 de sorte que la soustraction n'était pas consommée. Enfin, la contribuable avait soutenu avoir agi sans faute. Le Chef du

Département des finances et de l'énergie avait rejeté la réclamation. Se prononçant sur recours de la contribuable, la CCR a confirmé la décision entreprise. Les déclarations d'impôts 2017 et 2018 de la recourante étaient incomplètes, puisqu'elles ne mentionnaient pas, à titre de revenu, les deux prestations en capital issues de la prévoyance professionnelle dont elle avait bénéficié durant ces années. En

- 11 - outre, l'autorité de taxation s'était aperçue de l'absence de ces éléments avant que la taxation 2017 n'entre en force. Les éléments objectifs de la tentative de soustraction étaient donc réunis. La recourante n'avait pas du tout fait mention de ces montants dans ses déclarations d'impôts alors même que celles-ci contenaient une rubrique spécifique consacrée aux prestations en capital. Bien qu'elle ait affirmé avoir agi de bonne foi, dans la mesure où les prestations en capital de prévoyance libérées étaient annoncées au fisc par la banque, cet argument a été écarté, la contribuable ne pouvant se prévaloir du fait que d'autres autorités devaient collaborer avec les autorités fiscales pour démontrer son absence d'intention. En outre, vu l'importance des montants n'ayant pas été déclarés en comparaison de ceux qui l'avaient été, la contribuable aurait dû se rendre compte que ses déclarations d'impôts étaient incomplètes. Par conséquent, il fallait considérer avec un degré de vraisemblance suffisant que la recourante était consciente du caractère inexact de ses déclarations d'impôts, de sorte qu'elle avait agi avec intention ou, à tout le moins, par dol éventuel (cf. ACCR dans la cause M.C. du 18 mai 2022). 2.4 2.4.1 En l'espèce, le recourant ne conteste pas, à raison, la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale. Il ressort en effet des faits établis qu'il n'a pas porté le montant de la prestation en capital de 6'619'073 fr. versée par la Fondation D \_\_\_\_\_ dans sa déclaration d'impôts 2018. Au contraire, sous la rubrique y relative, il a rempli la case « non », déclarant ainsi expressément n'avoir perçu aucune prestation en capital cette année-là. Il a, de la sorte, fourni à l'autorité fiscale un faux renseignement par le dépôt d'une déclaration d'impôt qu'il savait être erronée. L'autorité de taxation s'en est, par ailleurs, aperçue avant de procéder à la taxation définitive de l'année considérée, de sorte que les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD sont bel et bien réunis. 2.4.2 Le recourant n'est pas crédible lorsqu'il soutient ne pas avoir eu conscience de son obligation d'annoncer le versement de la prestation en capital. En effet, il n'a pas du tout fait mention du montant de 6'619'073 fr. dans sa déclaration d'impôts 2018, étant précisé que celle-ci contenait une rubrique spécifique consacrée aux prestations en capital, la question d'un tel versement y étant expressément posée. Contrairement à ce que plaide le recourant, la déclaration d'impôt valaisanne est ainsi extrêmement claire à ce sujet, imposant à chacun de déclarer toute prestation en capital perçue au cours d'une année fiscale, sans aucune distinction opérée sur l'origine de celle-ci. Compte tenu de l'importance du montant qui n'a pas été déclaré dans les revenus en comparaison de

- 12 - ceux qui l'ont été, le recourant aurait dû se rendre compte que sa déclaration d'impôts était inexacte, étant précisé qu'il ne ressort pas des pièces du dossier qu'il aurait porté ce montant dans sa fortune déclarée. A ce propos, le recourant ne peut pas être suivi lorsqu'il prétend que la prestation en capital faisait partie de l'évolution de sa fortune. Sa déclaration d'impôts faisait, en effet, ressortir une augmentation de fortune de 1'800'928 fr., de loin pas équivalente – comme cela avait été le cas dans l'affaire ayant fait l'objet de l'arrêt 2C\_1221/2013 précité – au montant de 6'619'072 fr. perçu au titre de prestation en capital. Cela étant, assisté d'un mandataire professionnel tout au long de la procédure, y compris dans le cadre de l'établissement de la déclaration d'impôt, le recourant ne peut se prévaloir

d'un quelconque doute sur ses obligations de déclaration. En outre, comme l'a à juste titre souligné le SCC, le recourant avait d'ores et déjà quitté le canton de C \_\_\_\_\_ depuis près d'un an et demi lorsqu'il a cessé son activité professionnelle et perçu la prestation en capital litigieuse, de sorte qu'il ne pouvait raisonnablement se prévaloir d'une installation récente en Valais, ni soutenir qu'il s'était de bonne foi référé à la procédure C \_\_\_\_\_. Il lui appartenait, au contraire, en cas de doute, de se renseigner auprès du fisc pour clarifier la situation, ce qu'il n'a pas fait. Par ailleurs, et comme rappelé ci-dessus, le recourant ne peut rien tirer de l'obligation de déclaration de la caisse de pension (cf. consid. 2.3 supra). L'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1221/2013 précité, auquel se réfère le recourant céans, rappelle expressément l'obligation des contribuables valaisans de porter dans leurs déclarations d'impôts le montant d'une prestation en capital perçue au cours de l'année fiscale, de sorte que le recourant ne peut s'appuyer sur ce précédent pour démontrer l'absence d'intention ou d'un agissement à tout le moins par dol éventuel. Un risque que l'annonce du versement de la prestation en capital ne parvienne pas à la connaissance des autorités fiscales valaisannes pouvait d'autant moins être totalement exclu à mesure que la fondation de prévoyance en question se trouve à E \_\_\_\_\_ et que le contribuable n'était pas établi de très longue date en Valais. En outre, la Cour relève que si le recourant affirme que la caisse de prévoyance l'avait informé de son obligation d'annoncer le versement du capital aux autorités fiscales et du fait que celui-ci ferait l'objet d'une imposition séparée, il ne prétend nullement qu'elle lui aurait également indiqué – ce qui ne ressort aucunement du dossier – qu'il n'aurait dès lors plus de démarches à accomplir de son côté. L'on peut encore observer, à la suite du SCC, qu'aucun bordereau de taxation séparé portant sur la prestation en capital n'avait été émis au moment où le recourant a transmis sa déclaration d'impôts 2018, de sorte qu'il ne saurait de bonne foi soutenir qu'il pensait avoir déjà été taxé sur ce montant. Finalement, c'est en vain que le recourant argue de l'absence de dommage subi par le fisc valaisan, l'infraction reprochée étant envisagée sous l'angle de la tentative.

- 13 - 2.4.3 Compte tenu de ce qui précède, il convient de retenir que le recourant était conscient du caractère incomplet, respectivement inexact, de sa déclaration et d'admettre, conformément à la présomption posée par la jurisprudence (supra consid. 2.2), qu'il a bel et bien tenté, intentionnellement ou du moins par dol éventuel, de tromper le fisc. 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 en l'espèce. 2.6 Pour le surplus, le recourant ne revient pas sur la quotité de l'amende. Celle-ci s'inscrit dans le cadre des dispositions applicables (art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD). Arrêtée à 20% du montant d'impôt concerné, elle peut être confirmée au vu notamment de la faute commise, qui n'est pas lourde sans être totalement légère non plus, de la collaboration affichée par le recourant, qui n'a pas d'antécédents à teneur du dossier et dont la situation économique est pour le reste très bonne. III. Impôts cantonaux et communaux 3. Concernant les conditions de la tentative de soustraction d'impôt et la quotité de l'amende, conformément à l'art. 56 al. 2 LHID, l'art. 204 al. 1 et 2 LF a la même teneur que l'art. 175 al. 1 et 2 LIFD, de sorte que les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aussi à l'ICC pour la période fiscale 2018 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 10). IV. Conclusion, frais et dépens

#### **E. 4.1**

Attendu ce qui précède, le recours est rejeté (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

- 14 -

#### **E. 4.2**

Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1800 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 et 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

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