

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

## Faits

A. X \_\_\_\_\_ SA a son siège à A \_\_\_\_\_. Elle était antérieurement à 2019 une Sàrl (X \_\_\_\_\_ Sàrl). Lors de la période fiscale 2018, ici en cause, elle avait pour but la gestion patrimoniale au sens large. B \_\_\_\_\_ en était l'unique associé gérant avec signature individuelle. Le prénommé a ensuite été administrateur unique, puis président du conseil d'administration de la SA (cf. extrait du registre du commerce disponible sur le site internet zefix.ch). La société n'a employé aucun salarié jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2018.

Le 4 juin 2018, X \_\_\_\_\_ SA a présenté au Service cantonal des contributions (SCC) une demande de ruling portant sur l'affiliation à la prévoyance obligatoire des trois salariés nouvellement employés depuis le 1<sup>er</sup> avril 2018, à savoir B \_\_\_\_\_, pour un salaire annuel de 200'000 fr., C \_\_\_\_\_, pour un salaire annuel de 108'000 fr., et D \_\_\_\_\_ – épouse de B \_\_\_\_\_ – en qualité d'assistante administrative à 50% pour un salaire annuel de 36'000 fr. (dossier du SCC, p. 2).

Le 20 juin 2018, le SCC a notamment répondu à la société que B \_\_\_\_\_, âgé de 66 ans, qui n'était pas déjà assuré dans l'institution de prévoyance avant l'âge ordinaire de la retraite, ne pouvait s'affilier à une nouvelle caisse de pension (dossier du SCC, p. 1).

En 2018, X \_\_\_\_\_ Sàrl n'a pas versé de salaire à B \_\_\_\_\_. Elle a en revanche octroyé un bonus de 300'000 fr. à D \_\_\_\_\_ venant s'ajouter à son salaire de 36'000 francs. La société a enregistré ce bonus dans les charges de personnel de sa comptabilité 2018, transmise le 8 juin 2019 avec sa déclaration d'impôt relative à la période considérée.

Les époux B \_\_\_\_\_ et D \_\_\_\_\_ ont déclaré ce montant de 300'000 fr. en tant que revenu dans leur déclaration d'impôt 2018 et celui-ci a été imposé comme tel.

### B.

**B.a** En juillet 2020, la société a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les exercices 2017 à 2019. Dans son rapport d'expertise du 20 juillet 2020, l'Inspectorat fiscal a proposé de procéder à une reprise de 334'120 fr. relativement au bonus versé à D \_\_\_\_\_ et aux charges sociales s'y rapportant. Il a relevé que sa bénéficiaire, âgée de 63 ans en 2018, n'avait plus exercé d'activité lucrative depuis au moins 20 ans et que son contrat de travail ne prévoyait pas le versement d'un bonus. En outre, celui qui lui avait été octroyé représentait le 833% de son salaire annuel. Il n'était donc pas justifié

commerciallement et avait été versé en raison de sa relation personnelle étroite avec la société.

Par décision du 28 août 2020, le SCC a procédé à la taxation définitive de la société pour la période 2018 en reprenant le montant de 334'120 fr. au titre de charges non justifiées par l'usage commercial.

**B.b** Le 4 septembre 2020, la société a formé réclamation contre cette décision. Elle a fait valoir que le bonus avait été versé à D \_\_\_\_\_ en raison d'une interprétation erronée que son époux avait donnée à la réponse du SCC du 20 juin 2018. B \_\_\_\_\_ avait en effet compris qu'il ne pouvait percevoir aucun salaire ou bonus. Son intention n'avait jamais été de contourner la loi, en ce sens qu'il se serait versé ce bonus à lui-même s'il avait su que cela était possible, ce qui n'aurait eu aucune incidence sur la situation fiscale du couple, les époux étant taxés conjointement.

Le 25 septembre 2020, le SCC a objecté que le bonus comptabilisé avait réduit le bénéfice imposable et que les organes dirigeants devaient en assumer les conséquences.

Le 10 décembre 2020, la société a maintenu sa réclamation. Elle a fait valoir que B \_\_\_\_\_ avait participé, seul, aux activités immobilières et de gestion de fortune de la société, sans être rémunéré pour cela. Lors de la période 2018, le total des actifs gérés avait augmenté grâce aux relations avec ses anciens clients. L'activité immobilière avait généré une part substantielle des revenus de la société, soit quelque 415'000 fr. en 2017, 180'000 fr. en 2018. B \_\_\_\_\_ s'était occupé de tout le volet administratif des promotions et avait géré les ventes. La société n'avait donc pas été appauvrie par le versement du bonus dès lors que les avantages procurés par B \_\_\_\_\_ en constituaient la contrepartie.

**B.c** Par décision du 6 avril 2021, la Commission d'impôt des personnes morales (CIPM) a rejeté la réclamation, considérant que les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice étaient réunies pour les motifs exposés précédemment. Elle a par ailleurs relevé que rien n'aurait empêché la société de rétribuer directement B \_\_\_\_\_ par l'octroi d'un dividende.

Ce prononcé est entré en force faute d'avoir été attaqué.

**C.** Le 17 août 2021, le SCC a ouvert une procédure en soustraction d'impôt contre X \_\_\_\_\_ SA en lien avec le bonus versé à D \_\_\_\_\_.

Le 18 août 2021, B \_\_\_\_\_ a prié le SCC de lui indiquer si cette procédure était liée à sa taxation en tant que personne physique et si le bonus pouvait être imposé en tant que dividende. Il s'est également enquis d'un remboursement des cotisations sociales payées à ce titre. Si ces deux points étaient admis, il a déclaré qu'il ne s'opposerait pas à la procédure en soustraction d'impôt ouverte contre la société et précisé que les suppléments d'impôts liés à la reprise avaient été intégralement payés.

Par décision du 17 février 2022, le SCC a infligé à la société des amendes pour tentative de soustraction fiscale, amendes qu'il a arrêtées à 66% de l'impôt dont la soustraction avait été tentée, soit à 12'831 fr. pour l'impôt communal, 12'831 fr. pour l'impôt cantonal et 11'840 fr. pour l'impôt fédéral direct. Il a retenu que le caractère erroné de la déclaration d'impôt était reconnaissable au vu de la nature et de l'importance du revenu soustrait.

**D.** La société a formé réclamation contre cette décision le 22 février 2022 en reprenant les arguments déjà invoqués. Elle a ainsi fait valoir que B \_\_\_\_\_ n'avait appris qu'ultérieurement la possibilité d'opter pour le versement d'un dividende ou l'octroi d'un bonus et répété que celui versé à son épouse n'avait pas du tout favorisé le couple au plan fiscal. La société a ajouté que le bonus de 300'000 fr. correspondait à la moitié du profit réalisé sur une promotion immobilière dénommée « E \_\_\_\_\_ », dont les fonds propres provenaient d'un bien immobilier commun vendu en 2017. En définitive, B \_\_\_\_\_ n'avait nullement voulu se soustraire à l'impôt et n'avait, à aucun moment, été conscient du fait que sa manière de procéder était répréhensible. Le fait que la distribution d'un bonus ou d'un dividende en sa faveur aurait été plus intéressante fiscalement le prouvait.

Le 30 mars 2022, le SCC a indiqué à la société qu'il était prêt à réduire les amendes fiscales au tiers des montants de l'impôt dont la soustraction avait été tentée, moyennant le retrait de la réclamation.

Le 7 avril 2022, B \_\_\_\_\_ a répondu au SCC qu'il ne pouvait se satisfaire d'une telle proposition dans la mesure où il n'avait jamais voulu se soustraire à l'impôt. La situation devait être analysée globalement, en tenant également compte de sa taxation personnelle et non uniquement de celle de la société. Le montant encaissé par le fisc de par la déduction du bonus était même plus élevé que si aucun versement n'avait été effectué, car le taux d'imposition de la société était inférieur à celui des personnes physiques. Le versement d'un bonus à son épouse représentait l'option la moins

intéressante fiscalement. Compte tenu de ces éléments, l'amende devait être annulée ou tout au plus être fixée aux 2/9 de l'impôt soustrait.

Par décision du 22 août 2022, le Chef du Département des finances et de l'énergie (DFE) a rejeté la réclamation. Il s'est fondé sur des considérations similaires à celles figurant dans la décision sur réclamation rendue par la CIPM le 6 avril 2021, à savoir que le bonus constituait une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. B \_\_\_\_\_ ne le contestait d'ailleurs pas et se bornait à se référer à sa taxation personnelle. Partant, il devait être retenu que la société, par ses organes, avait agi intentionnellement dans le but de se soustraire à l'impôt, à tout le moins par dol éventuel. S'agissant du montant des amendes, elles avaient été fixées en conformité à la loi aux 66% des montants de l'impôt dont la soustraction avait été tentée. Aucune circonstance ne commandait d'en réduire la quotité.

E. Le 22 septembre 2022, X \_\_\_\_\_ SA a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant, principalement, à son annulation et à ce qu'il soit dit qu'elle n'est pas punissable, subsidiairement à ce que les amendes soient fixées à leur minimum légal, soit aux 2/9 des impôts soustraits. A l'appui de ses conclusions, elle se prévaut d'une violation des art. 175 et 176 LIFD, 203 et 204 LF. A titre de moyens de preuve, elle sollicite l'édition du dossier de la cause.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 16 décembre 2022, le SCC a conclu au rejet du recours, renonçant à se déterminer.

Le 22 décembre 2022, la CCR a prononcé la clôture de l'échange d'écritures et a interpellé B \_\_\_\_\_ sur la tenue d'une audience orale pour le compte de la recourante.

Le 2 janvier 2023, B \_\_\_\_\_ a confirmé qu'il souhaitait être entendu oralement.

Par ordonnance de céans du 31 janvier 2024, la recourante a été informée de la cessation des activités de la CCR au 31 décembre 2024 et de la reprise de l'affaire par le Tribunal cantonal.

## Considérant en droit

### *I. Procédure*

#### 1.

**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.

**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. 57<sup>bis</sup> 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).

**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*

**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.

**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, 4<sup>ème</sup> 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).

**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, 2<sup>ème</sup> 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).

**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

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).

**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).

## **2.5**

**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 bénéficière 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

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.

**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.

**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

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*

**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*

#### **4.**

**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).

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

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est admis en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. La décision sur réclamation du Chef du Département des finances et de l'énergie du 22 août 2022 et la décision du Service cantonal des contributions du 17 février 2022 sont annulées.
4. Il n'est pas perçu de frais, ni alloué de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à la recourante, à la Cheffe du Département des finances et de l'énergie, à Sion, au Service cantonal des contributions, bureau des juristes, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 22 juillet 2025