

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

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ est domiciliée, avec son époux, à A \_\_\_\_\_. Elle est propriétaire unique de trois appartements sis sur le territoire de cette commune, dont l'un à la B \_\_\_\_\_.

Dans la déclaration d'impôt du couple pour l'année fiscale 2019, X \_\_\_\_\_ a revendiqué des frais d'entretien en lien avec la rénovation de cet appartement, en particulier des acomptes versés aux entreprises C \_\_\_\_\_ (6300 fr.), D \_\_\_\_\_ (21'500 fr.) et E \_\_\_\_\_ (3000 fr.). Le Service cantonal des contributions (ci-après : SCC) a, lors de la taxation 2019, admis cette déduction portant sur un montant total de 30'800 fr. (6300 fr. + 21'500 fr. + 3000 fr. = 30'800 fr.).

Le 2 août 2021, les époux X \_\_\_\_\_ ont déposé leur déclaration d'impôt pour l'année 2020. X \_\_\_\_\_ a notamment fait valoir, pour l'appartement susmentionné, des frais d'entretien d'immeuble à hauteur de 56'790 fr., lesquels comprenaient les acomptes déjà portés en déduction lors de la période fiscale 2019.

Le 16 septembre 2021, le SCC a procédé à la taxation du couple pour 2020.

Le 1<sup>er</sup> octobre 2021, la fiduciaire F \_\_\_\_\_ SA a, au nom des époux X \_\_\_\_\_, accusé réception du procès-verbal de taxation 2020. Constatant que le SCC avait refusé d'admettre une partie des frais d'entretien des immeubles portés en déduction, à savoir les acomptes de 30'800 fr. déjà déduits en 2019, la fiduciaire a spontanément admis les avoir revendiqués, par erreur, dans la déclaration d'impôt 2020 de ses mandants.

**B.** Par courrier daté du 23 septembre 2021, le SCC a informé X \_\_\_\_\_ que l'examen de sa déclaration d'impôt 2020 avait révélé certaines irrégularités, à savoir qu'elle y avait déduit des frais d'entretien déjà déduits dans la déclaration fiscale 2019 à hauteur de 30'800 francs. Une procédure en soustraction fiscale devait donc être ouverte à son encontre.

Le 2 octobre 2021, la fiduciaire F \_\_\_\_\_ SA s'est déterminée sur cette écriture en précisant, au préalable, avoir rempli les déclarations d'impôt des contribuables pour les années 2019 et 2020. S'agissant de la rénovation de l'appartement pour lequel les déductions litigieuses avaient été demandées, elle a indiqué avoir fait valoir les acomptes versés aux entreprises dans la déclaration 2019, à savoir : D \_\_\_\_\_, deux acomptes de 6500 fr. et 15'000 fr. ; E \_\_\_\_\_, un acompte de 3000 fr. ;

C \_\_\_\_\_, un acompte de 6300 francs. Une fois les travaux terminés, elle avait porté en déduction la totalité des factures des entreprises dans la déclaration 2020, en omettant toutefois de retrancher les acomptes déjà déclarés dans le cadre de la taxation 2019. Cette erreur ne pouvait pas être imputée à sa cliente, mais relevait de sa seule responsabilité.

**C.** Le 13 octobre 2021, le SCC a prononcé des amendes fiscales à l'encontre de X \_\_\_\_\_ pour tentative de soustraction fiscale, dont il a fixé la quotité à 66% de l'impôt soustrait, soit 2800 fr. pour l'impôt cantonal, 2600 fr. pour l'impôt communal et 2600 fr. pour l'impôt fédéral direct. Le SCC a retenu qu'au vu de la nature et l'importance des revenus soustraits, la contribuable était consciente que les informations figurant dans sa déclaration d'impôt étaient incorrectes ou incomplètes, respectivement qu'elle aurait été en mesure de reconnaître le caractère erroné de la déclaration en la contrôlant avec la diligence requise.

**D.** Agissant pour X \_\_\_\_\_, la fiduciaire F \_\_\_\_\_ SA a, le 5 novembre 2021, formé réclamation contre ce prononcé, sollicitant une réduction des amendes prononcées. Elle a exposé que, comme chaque année, sa mandante lui avait remis les pièces concernant les déductions à reporter dans la déclaration fiscale, ainsi que des récapitulatifs des dépenses de 2020 liées à ses appartements. Cela étant, en comparant ces différents éléments, la fiduciaire avait remarqué que les chiffres ne concordaient pas. Elle avait alors recalculé les frais déductibles, omettant de soustraire les acomptes déjà portés en déduction en 2019. Elle a précisé ne pas avoir soumis la déclaration fiscale à sa cliente avant envoi au fisc, de sorte que cette dernière n'avait pas pu en contrôler le contenu. Reconnaisant une nouvelle fois sa propre responsabilité, la fiduciaire a expliqué qu'elle établissait depuis plusieurs années les déclarations fiscales des époux X \_\_\_\_\_ et qu'elle n'avait aucun intérêt « à les soustraire aux impôts », ce d'autant que leurs clients étaient en mesure de faire face à leurs obligations fiscales. En fin de compte, les amendes infligées par le fisc paraissaient très élevées pour une erreur commise par la fiduciaire.

Le 6 mars 2022, X \_\_\_\_\_ a écrit au SCC, en confirmant les explications de la fiduciaire. Elle a ainsi expliqué avoir établi une liste des dépenses pour le bouclage de la déclaration d'impôt 2021 [recte : 2020], dans laquelle les acomptes payés en 2019 ne figuraient pas. La fiduciaire s'en était toutefois écartée sans l'en avertir et ne lui avait pas soumis la déclaration d'impôt avant envoi au fisc. De ce fait, elle n'avait pas été en mesure de remarquer l'erreur commise par sa représentante, à qui elle faisait confiance depuis plusieurs années.

Par décision sur réclamation du 30 mai 2022, le Chef du Département des finances et de l'énergie a partiellement admis la réclamation, ramenant les amendes prononcées à 2100 fr. pour l'impôt cantonal, 1900 fr. pour l'impôt communal et 2000 fr. pour l'impôt fédéral direct. Il a retenu que, dans sa déclaration d'impôt 2019, X \_\_\_\_\_ avait revendiqué la déduction de frais d'entretien en lien avec la rénovation d'un appartement dont elle était propriétaire à la B \_\_\_\_\_ à A \_\_\_\_\_. Elle avait, en particulier, déclaré et déduit les acomptes versés aux entreprises C \_\_\_\_\_ (6300 fr.), D \_\_\_\_\_ (21'500 fr.) et E \_\_\_\_\_ (3000 fr.), d'un montant total de 30'800 fr., déductions qui avaient été admises par l'autorité de taxation. Dans sa déclaration d'impôt 2020, la contribuable avait porté en déduction l'ensemble des factures relatives aux travaux entrepris, y compris les acomptes déjà déduits lors de la période fiscale 2019. Ceux-ci avaient par conséquent été déclarés à double, la contribuable ayant revendiqué des frais d'entretien totaux de 56'790 fr. en 2020 alors même que seul un montant de 25'785 fr. était déductible. Un contribuable diligent contrôlant sa déclaration d'impôt aurait pu remarquer l'erreur commise par la fiduciaire, vu l'importance de l'écart entre les montants que X \_\_\_\_\_ alléguait lui avoir communiqués au titre de frais d'entretien et ceux que la fiduciaire avait effectivement reportés dans la déclaration d'impôt 2020. La contribuable n'ayant pas contrôlé ou du moins pas de façon adéquate l'activité de son auxiliaire, les erreurs commises par celle-ci lui étaient imputables. L'infraction procédait ainsi à tout le moins du dol éventuel. Dans les premières décisions entreprises, les amendes avaient été arrêtées à 66% des montants d'impôts dont la soustraction n'avait été que tentée. Bien que la situation financière de la contribuable lui permettait de s'en acquitter, sa faute pouvait néanmoins être considérée comme légère, de sorte qu'il convenait d'arrêter la quotité des amendes à 50% desdits montants d'impôts.

**E.** Le 30 juin 2022, X \_\_\_\_\_ a déféré ce prononcé auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à l'annulation de la décision du 30 mai 2022 et des amendes prononcées. Réitérant les explications données précédemment, elle a contesté la réalisation de la condition subjective de l'infraction, même sous l'angle du dol éventuel, arguant que l'erreur commise par sa fiduciaire était si improbable et inattendue qu'elle n'avait eu aucun motif de l'imaginer, et encore moins d'envisager, dans le cas où elle se produirait, de pouvoir en tirer profit. A titre de moyen de preuve, elle a sollicité son audition ainsi que celle de la fiduciaire F \_\_\_\_\_ SA.

Le 24 octobre 2022, le SCC s'est déterminé sur le recours, concluant à son rejet. Après avoir exposé les éléments ressortant de la décision sur réclamation, il a mis en exergue

l'écart non négligeable entre le montant que la recourante alléguait avoir transmis à sa fiduciaire et le montant reporté dans la déclaration d'impôt, soit plus du double. Il ne faisait pas de doute, eu égard à l'importance des montants concernés, que la recourante se serait aperçue de l'erreur commise si elle avait, comme cela lui incombait, contrôlé sa déclaration d'impôt. Dans la mesure où elle n'avait procédé à aucune vérification et que l'inexactitude était aisément décelable, elle était réputée avoir agi à tout le moins par dol éventuel. Au demeurant, l'autorité fiscale a précisé avoir déjà tenu compte des circonstances du cas d'espèce en réduisant la quotité d'amende au 50% des montants d'impôts soustraits. Aucune autre circonstance ne commandait de la réduire davantage.

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

Le 28 novembre 2022, la recourante a maintenu sa position, insistant sur l'absence d'intention dans le comportement qui lui était reproché.

Le 16 mars 2023, la CCR a prononcé la clôture de la procédure, le SCC ayant renoncé à formuler des observations complémentaires.

**F.** Par ordonnance du 31 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé X \_\_\_\_\_ que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Invitée le 23 septembre 2024 à indiquer si elle sollicitait la tenue d'une audience publique, la recourante a, le 4 octobre 2024, précisé avoir uniquement demandé son interrogatoire et celle de sa fiduciaire à titre de moyens de preuve, afin d'établir qu'elle n'était pour rien dans le déroulement des faits réprimés par l'amende contestée.

## 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 30 juin 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 (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).

**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.

**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

sollicitait son interrogatoire et celle de la fiduciaire à titre de moyens de preuve uniquement.

## *II. Impôt fédéral direct*

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

**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 (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

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*).

**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).

## **2.4**

**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

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.

**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

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

**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.

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

**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).

**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*

**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

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*

**5.**

**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).

**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).

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

1. Le recours en matière d'impôt fédéral direct est partiellement admis au sens du considérant 3.2. En conséquence, la décision sur réclamation est réformée en ce sens que l'amende est fixée à 888 fr.
2. Le recours en matière d'impôts cantonaux et communaux est partiellement admis au sens du considérant 4. En conséquence, la décision sur réclamation est réformée en ce sens que l'amende est fixée à 933 fr. pour l'impôt cantonal et à 844 fr. pour l'impôt communal.
3. La recourante supportera un émolument de justice réduit de 650 fr.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au Chef du Département des finances et de l'énergie, à Sion, au Service cantonal des contributions (SCC), Bureau des juristes, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 14 octobre 2024