

F3 24 1 (CCR 2021/70)

**ARRÊT DU 7 FÉVRIER 2024**

**Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Veronica Trani, juge assesseure ; Angèle de Preux-Bersier, greffière,

**en la cause**

**X** \_\_\_\_\_, recourante, représentée par **Y** \_\_\_\_\_ SA,

**contre**

**DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'ÉNERGIE**, autorité attaquée

(Soustraction d'impôts cantonaux et communaux, périodes fiscales 2015 à 2017)

recours contre la décision du 11 octobre 2021

## Faits

**A.** De 1999 à 2006, X \_\_\_\_\_, née le xx.xx1 1966, et son époux, A \_\_\_\_\_, né le xx.xx2 1962, étaient domiciliés à B \_\_\_\_\_, dans le canton de C \_\_\_\_\_, où ils louaient un appartement. Ils étaient également propriétaires d'un chalet à D \_\_\_\_\_, sur la commune de E \_\_\_\_\_. En 2006, ils se sont domiciliés à E \_\_\_\_\_, tout en restant inscrits dans le canton de C \_\_\_\_\_ en résidence secondaire.

Depuis 2006, A \_\_\_\_\_ exerce une activité indépendante en qualité de consultant en informatique à E \_\_\_\_\_. Quant à X \_\_\_\_\_, elle était employée comme directrice des ressources humaines à 80-90% à F \_\_\_\_\_, dans le canton de C \_\_\_\_\_, ceci depuis 2002 jusqu'à une date indéterminée. Depuis en tous cas 2010 jusqu'en mars 2018 (cf. annexe 2 à la déclaration d'impôt 2011 ; dos. du SCC p. 26), elle a travaillé pour l'entreprise G \_\_\_\_\_ à H \_\_\_\_\_, en qualité de cadre administratif, d'abord à 100%, puis, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2016, à 80%.

**B.** Le 14 juin 2007, l'Administration cantonale des impôts du canton de C \_\_\_\_\_ (ci-après : ACI) a interpellé le Service cantonal des contributions (ci-après : SCC) pour qu'il renonce à l'assujettissement illimité du couple A \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_, ceci avec effet au 31 décembre 2006 (période fiscale 2006). L'autorité C \_\_\_\_\_ a exposé que les liens rattachant les contribuables avec le Valais n'étaient pas suffisants pour renverser la présomption selon laquelle leur domicile fiscal principal se trouvait à B \_\_\_\_\_, précisant notamment que l'époux avait déclaré y passer au maximum trois nuits par semaine tandis que l'épouse, deux à quatre nuits.

Le 23 août 2007, sur demande du SCC, A \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ ont rempli une déclaration concernant le domicile fiscal afin de permettre aux autorités fiscales des deux cantons d'établir le centre de leurs intérêts personnels et sociaux.

Par décision du 10 juillet 2008, ces autorités ont retenu un séjour saisonnier de six mois par an à B \_\_\_\_\_ pour le couple dès la période fiscale 2006. Ainsi, le canton de C \_\_\_\_\_ devait prélever l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, selon ses propres dispositions, pour une durée de 180 jours par année, hormis pour l'activité indépendante de A \_\_\_\_\_, entièrement imposable en Valais. Quant à l'impôt fédéral direct, il était prélevé pour 360 jours par an par le canton du Valais.

**C.** Le 30 juin 2015, X \_\_\_\_\_ a annoncé au contrôle des habitants de la commune de B \_\_\_\_\_ son départ pour D \_\_\_\_\_.

Pour les années 2015 à 2017, A \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ ont déposé leurs déclarations fiscales dans le canton du Valais, en y annonçant leurs revenus et fortune. Le SCC leur a adressé, les 16 juin 2017, 4 juin 2018 puis 4 avril 2019, des décisions de taxation, auxquelles étaient jointes des décisions de répartition intercantonale avec le canton de C \_\_\_\_\_ des éléments imposables.

**D.** Le 13 mars 2020, à la suite d'échanges de courriels avec A \_\_\_\_\_, J \_\_\_\_\_ a fait savoir au SCC que X \_\_\_\_\_ n'était plus locataire dans le canton de C \_\_\_\_\_ depuis 2015 et n'y était plus imposée depuis le 1<sup>er</sup> janvier de cette même année, la dernière taxation C \_\_\_\_\_ qui lui avait été notifiée couvrant la période fiscale 2014.

Le 1<sup>er</sup> mai 2020, le SCC a informé les époux A \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les années 2015 à 2017, ainsi que de la possibilité d'ouvrir ultérieurement une procédure en soustraction fiscale.

Le 5 juin 2020, les contribuables ont, par la plume de leur fiduciaire, répondu au SCC n'avoir eu aucune intention de se soustraire à leurs obligations fiscales. Pour les périodes concernées, ils avaient systématiquement rempli leurs déclarations fiscales de manière complète et exacte. Ils alléguaient avoir notamment modifié les dépenses professionnelles de X \_\_\_\_\_, en faisant valoir des déplacements journaliers entre le domicile valaisan du couple et son lieu de travail. Cette indication confirmait, selon eux, le fait qu'elle n'avait plus de logement dans le canton de C \_\_\_\_\_ depuis 2015 et qu'elle séjournait exclusivement à D \_\_\_\_\_, aucune répartition intercantonale ne devant être effectuée. Ils ont néanmoins admis avoir fait preuve de négligence en ne contrôlant pas les bordereaux de taxation qui leur avaient été notifiés, tout en soulignant le fait que le contrôle d'une répartition intercantonale nécessitait des aptitudes et connaissances particulières dont ils ne disposaient pas.

**E.** Le 9 octobre 2020, le SCC a notifié aux contribuables l'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale. Le couple n'était plus taxé sur les éléments de revenus et de fortune dans le canton de C \_\_\_\_\_ depuis 2015. Cet élément n'ayant pas été communiqué à l'administration fiscale valaisanne, celle-ci avait poursuivi à tort l'imposition des revenus et de la fortune par le biais de répartitions intercantionales. En conséquence, il y avait lieu d'imposer les éléments suivants : 2015, 72'500 fr. de revenus ; 2016, 74'000 fr. de revenus ; 2018, 55'800 fr. de revenus et 107'000 fr. de fortune.

Le 4 novembre 2020, les contribuables ont réitéré les arguments invoqués le 5 juin 2020. Ils ont également excipé de l'absence de réaction du SCC suite aux nouvelles déductions qu'ils avaient fait valoir et soutenu qu'ils pensaient que les autorités fiscales des deux cantons communiquaient directement entre elles les informations relatives aux répartitions intercantionales.

Le 26 janvier 2021, le SCC a notifié à X \_\_\_\_\_ un bordereau d'amende pour la soustraction fiscale des impôts cantonaux et communaux 2015 à 2017, pour un montant total de 36'900 fr. pour l'impôt cantonal et de 31'400 fr. pour l'impôt communal. La soustraction ayant été commise de manière répétée, ce qui constituait une circonstance aggravante, la quotité de l'amende a été arrêtée à 125% des impôts soustraits (impôt cantonal : 10'946 fr. [2015], 10'635 fr. [2016] et 7'908 fr. [2017] ; impôt communal : 7'636 fr. [2015], 9'810 fr. [2016] et 7'450 fr. [2017] ; cf. tableau en p. 15 du dossier du SCC).

**F.** Le 24 février 2021, X \_\_\_\_\_ et A \_\_\_\_\_ ont formé réclamation contre ce prononcé, invoquant, en substance, les mêmes arguments que précédemment.

Par décision du 11 octobre 2021, le Chef du Département des finances et de l'énergie a rejeté la réclamation. Les contribuables connaissaient les tenants et aboutissants de l'accord réglant leurs conditions d'imposition compte tenu de leurs séjours tant dans la commune de E \_\_\_\_\_ qu'à B \_\_\_\_\_. Ils étaient conscients qu'en abandonnant leur logement dans le canton de C \_\_\_\_\_, l'ensemble de leurs revenus et fortune seraient soumis à l'impôt en I \_\_\_\_\_. Ils n'avaient toutefois pas informé les autorités fiscales valaisannes de ce changement de circonstances, en violation de leurs obligations. Ils avaient ainsi bénéficié pendant plusieurs années d'une imposition incomplète. Cette situation ne pouvait, par ailleurs, pas échapper à un contribuable contrôlant sa décision fiscale avec diligence. En outre, les contribuables ne se sont pas inquiétés de ne plus recevoir de décisions fiscales des autorités C \_\_\_\_\_ durant trois périodes fiscales. Ils n'avaient ainsi pu agir qu'avec intention, à tout le moins par dol éventuel.

**G.** Le 9 novembre 2021, X \_\_\_\_\_ et A \_\_\_\_\_ ont recouru contre ce prononcé devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), sans toutefois formuler de conclusions. Ils ont, en substance, réitéré les mêmes arguments, se prévalant, en particulier, de la négligence du SCC dans la taxation du couple et de l'absence d'intention dans la commission des soustractions reprochées.

Le 21 février 2022, le SCC s'est déterminé sur le recours, concluant à son rejet en se référant à la décision entreprise.

Le 28 mars 2022, les recourants ont maintenu leur position, concluant à l'annulation des amendes prononcées. Ils ont notamment déclaré que l'épouse « [...] était consciente qu'en quittant son domicile C \_\_\_\_\_, elle serait à l'avenir complètement imposable dans le canton du Valais. Cependant, cela ne confirme en rien que lors de la réception des taxations 2015 à 2017 elle était consciente qu'uniquement une imposition partielle avait été établie par répartition de son revenu ».

Le 11 mai 2022, le SCC a également maintenu sa position.

Le 20 mai 2022, l'autorité de recours a mis un terme à l'échange d'écritures et a interpellé X \_\_\_\_\_ sur la tenue d'une audience orale, à laquelle celle-ci a renoncé.

Le 7 février 2023, sur demande de l'autorité de recours, le SCC a produit les déclarations fiscales déposées par le couple A \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ pour les années 2014, 2015 et 2016. Quant aux recourants, ils ont versé en cause, les 23 janvier et 1<sup>er</sup> mai 2023, les décomptes des impôts payés au canton du Valais et à la commune de E \_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2014 à 2017 ainsi qu'au canton de C \_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2012 à 2014.

Entre le 22 mai 2023 et le 7 juin 2023, les recourants et le SCC ont réitéré leurs arguments respectifs et confirmé leurs conclusions.

L'instruction s'est close le 12 juin 2023 par la communication de la dernière écriture du SCC aux recourants, ces derniers n'ayant pas usé de la faculté d'émettre des remarques complémentaires.

Par lettre du 30 novembre 2023, la CCR a informé les recourants de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

**H.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé les recourants que leur 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 leur 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.

### **Considérant en droit**

#### **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 9 novembre 2021, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

**1.2** Le recours semble avoir été formé aux noms de X \_\_\_\_\_ et de son époux, A \_\_\_\_\_. Cela étant, seule la première est la destinataire de la décision sur réclamation (art. 150 al. 1 dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 et 207 al. 3 LF), de sorte qu'elle seule est habilitée à l'attaquer.

**1.3** Le recours porte sur des amendes pour soustraction fiscale prononcées pour l'ICC 2015 à 2017. Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (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).

**2.** Le litige porte sur le bien-fondé de la condamnation de X \_\_\_\_\_ pour soustraction fiscale et des amendes infligées pour les années 2015 à 2017.

**2.1** Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence, celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution

d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée, est puni d'une amende. En règle générale, l'amende est fixée au montant simple de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de son montant ; si la faute est grave, elle peut être triplée (art. 203 al. 1 et 2 LF ; art. 56 al. 1 LHID). Ces dispositions ont la même teneur que l'art. 175 al. 1 et 2 LIFD, de sorte que la jurisprudence y relative s'applique également pour l'amende fixée en matière d'ICC (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 13.2 et la référence citée).

**2.2** Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (condition objective) et une faute de ce dernier (condition subjective), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 8.1).

**2.2.1** Une taxation en force demeure incomplète lorsque le contribuable ne fournit aucune indication ou des indications fausses ou incomplètes dans la déclaration d'impôt et les annexes de celle-ci ou encore lorsqu'il ne fournit pas ou ne donne que des renseignements incomplets ou faux en procédure de taxation, de réclamation ou de recours (SANSONETTI/HOSTETTLER : in Commentaire romand LIFD, 2<sup>e</sup> éd. 2017, n. 10 ad art. 175 LIFD). La perte financière doit être due à un comportement illicite du contribuable. Le comportement illicite réside dans la violation d'une obligation de procédure (cf. art. 132 ss LF), en particulier dans l'obligation de remplir une déclaration d'impôt conforme à la vérité et complète (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 8.1). Il convient à cet égard de rappeler que le contribuable doit faire état de tous les faits, quand bien même il douterait de leur pertinence en matière fiscale, et non simplement les passer sous silence (*ibidem*). Le contribuable ne peut qu'exceptionnellement se prévaloir du fait que l'insuffisance de la taxation serait due non pas à son comportement, mais à une négligence de l'autorité fiscale et seule une négligence grave entre en ligne de compte (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 5.3.2). Lorsque le contribuable peut établir que les inexactitudes ou le caractère lacunaire de la déclaration étaient connus des autorités, lesquelles n'ont volontairement pas respecté leurs obligations en cours de procédure de taxation, il faut admettre que le lien de causalité est rompu (TORRIONE, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in Les procédures en droit fiscal, 4<sup>ème</sup> éd. 2021, p. 1152).

**2.2.2** La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. 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 admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.2). En vertu de l'art. 12 al. 3 CP, applicable en matière fiscale, fait preuve de négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. En matière de soustraction d'impôt, l'imprévoyance est coupable lorsque le contribuable ne fait pas preuve de la diligence requise par les circonstances et par sa situation personnelle, caractérisée par sa formation, ses capacités intellectuelles ainsi que 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 8.2.3).

## **2.3**

**2.3.1** En l'espèce, l'autorité intimée a retenu que la recourante savait que la répartition intercantonale négociée avec les autorités fiscales C \_\_\_\_\_ avait pris fin avec son départ du canton de C \_\_\_\_\_ en 2015. La recourante était consciente qu'elle était depuis lors assujettie à l'impôt cantonal et communal en Valais sur l'ensemble de ses revenus et fortune. Néanmoins, elle avait régulièrement déposé les déclarations d'impôt 2015 à 2017 avec son époux sans informer les autorités fiscales valaisannes qu'il n'existait plus de critère de rattachement avec le canton de C \_\_\_\_\_ et qu'elle n'y était plus imposée. Elle n'avait pas non plus demandé la correction des bordereaux de taxation notifiés par la suite et avait ainsi échappé à l'imposition de ses revenus et d'une partie de sa fortune.

**2.3.2** Sans contester ce qui précède, la recourante explique avoir régulièrement rempli les déclarations fiscales avec son époux de manière complète et considère avoir satisfait à ses obligations en déclarant les trajets quotidiens entre son lieu de domicile valaisan et son lieu de travail C \_\_\_\_\_. Elle remet en cause la réalisation du lien de causalité entre la perte fiscale et son comportement et conteste avoir agi intentionnellement. Selon elle, les autorités valaisannes avaient toutes les informations nécessaires en mains pour savoir que la répartition intercantonale négociée avec les autorités fiscales C \_\_\_\_\_ n'était plus applicable. Elles ne lui avaient toutefois

demandé aucune information complémentaire à ce sujet. La recourante prétend en outre avoir cru que les autorités fiscales des deux cantons avaient communiqué entre elles. Reconnaissant une négligence dans le contrôle des bordereaux de taxation qui lui avaient été notifiés, elle soutient cependant qu'elle ne disposait pas des connaissances suffisantes pour vérifier l'exactitude de la répartition intercantonale et que, compte tenu de la volatilité des revenus de son époux, les différences annuelles d'impôts payés n'avaient pas été suffisants pour qu'elle remarque le caractère incomplet de la taxation.

**2.3.3** Cette argumentation ne peut pas être suivie. En effet, bien qu'en principe, les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles (art. 39 al. 2 LHID ; art. 121 al. 1 LF), il ne ressort nullement du dossier que les autorités fiscales C \_\_\_\_\_ auraient assuré à la recourante de communiquer le départ définitif du canton de C \_\_\_\_\_ aux autorités fiscales valaisannes, ce qu'elle n'allègue par ailleurs pas. Les courriels échangés entre J \_\_\_\_\_ et l'époux de la recourante en mai 2020 démontrent du reste que ces autorités n'étaient pas à même de renseigner valablement le fisc valaisan près de cinq ans après la résiliation du bail sur le territoire du canton. Quoiqu'il en soit, la transmission d'informations entre cantons ne dispense aucunement le contribuable de ses propres obligations (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 5.3.3), en particulier celle de collaborer avec ces autorités afin d'assurer une taxation complète et exacte et de faire état de tous les faits pertinents en matière fiscale (art. 131 al. 1, 132 al. 2 et 134 LF). Force est de constater que la recourante n'y a pas satisfait, puisqu'elle n'a, à aucun moment, informé le SCC avoir résilié le bail de son appartement dans le canton de C \_\_\_\_\_ en 2015 et n'avoir plus été taxée par les autorités fiscales de ce canton depuis lors. Les éléments objectifs de la soustraction prévue à l'art. 203 al. 1 LF sont donc réalisés. La recourante fait preuve d'une mauvaise foi certaine lorsqu'elle soutient avoir cru satisfaire à ses obligations en faisant valoir en déduction des trajets entre son lieu de domicile valaisan et son lieu de travail. Comme l'a relevé le fisc, seules les déclarations 2015 et 2016 laissent apparaître des déductions de trajets en plus d'une déduction de l'abonnement général CFF, lesquels se limitent toutefois à 44 km par jour durant 30 jours alors même que la distance réelle entre le domicile et le lieu de travail de la recourante est de 94 km (<https://www.tcs.ch/fr/tools/itineraires-et-plans.php>). En outre, la recourante a fait valoir, pour les années considérées, des déductions de 220 jours pour une chambre pour séjour hors du domicile (chambre qu'elle n'a pas louée), ce qui contredit son argument. Finalement et quoi qu'elle en dise, une simple lecture des bordereaux d'impôt notifiés pour ces années lui aurait permis de se rendre compte que l'autorité fiscale valaisanne n'avait pas connaissance du changement de circonstance. Ces

décisions étaient accompagnées des formulaires de répartitions intercantionales et il en ressortait clairement que le SCC avait tenu compte d'un revenu imposable en Valais largement inférieur au revenu déterminant pour arrêter le taux (le revenu déterminant hors du canton et non soumis dans ce canton étant expressément mentionné au chiffre 2590).

Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, le contribuable n'a pas besoin de bénéficier de connaissances particulières pour constater, sur cette base, que seule une partie de ses revenus et de sa fortune est imposée par l'autorité fiscale. Cela est d'autant plus vrai vu l'importance des montants qui ont échappé à toute taxation, soit la totalité des revenus de la recourante pour les années considérées (supra let. E). La recourante n'est dès lors pas crédible lorsqu'elle prétend ne pas s'être rendue compte de la situation en arguant de la volatilité des revenus d'indépendant de son conjoint (cf. ch. 5 du mémoire de recours). La Cour relève au demeurant qu'il ressort du dossier que la recourante a dû payer, à titre d'impôts dans le canton de Vaud, un montant total de 14'348 fr. 25 en 2013, 18'427 fr. 50 en 2014 et 14'570 fr. 25 en 2012. De telles sommes constituent une économie significative d'impôts que tout contribuable diligent placé dans la même situation ne manquerait assurément pas de constater.

**2.3.4** Compte tenu de ce qui précède, il convient effectivement de retenir que la recourante a violé ses obligations d'information et qu'aucune négligence grave, susceptible de reléguer à l'arrière-plan le comportement du contribuable, ne peut être reprochée aux autorités fiscales valaisannes. Les informations ressortant de la déclaration d'impôt du couple ne leur permettaient en effet pas de se douter d'un changement de circonstances, tandis que la recourante n'a procédé à aucune rectification suite aux décisions notifiées. C'est bel et bien en raison de son comportement qu'elle a échappé à l'imposition de ses revenus et d'une partie de sa fortune durant trois périodes fiscales. Le lien de causalité n'a donc pas été rompu. Par ailleurs, il faut admettre, au vu des circonstances précédemment évoquées, que la recourante a cherché, à tout le moins par dol éventuel, à échapper à l'imposition de ses avoirs dans le canton du Valais, de sorte qu'un comportement intentionnel doit être retenu.

**2.4** Partant, c'est à juste titre que le SCC a admis que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction fiscale étaient réalisés en l'espèce.

**2.5** Pour le surplus, la recourante ne revient pas sur les critères pris en considération par le SCC pour déterminer les amendes litigieuses. Fixées dans le cadre

des dispositions applicables (art. 203 al. 1 et 2 LF ; art. 56 al. 1 LHID), en tenant compte, en particulier, de la gravité de la soustraction considérée et de son caractère répété, celles-ci doivent être confirmées.

**3.**

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

**3.2** Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr., sont mis à la charge de la recourante, 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).

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

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge de X \_\_\_\_\_.
3. Le présent arrêt est communiqué à Monsieur K \_\_\_\_\_, Y \_\_\_\_\_ SA, pour la recourante, au Chef du Département des finances et de l'énergie, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 7 février 2024