

F3 24 8 (CCR 2023/62)

ARRÊT DU 18 DÉCEMBRE 2025

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière,

en la cause

X _____, recourant, représenté par Maître Y _____, avocate, 1920 Martigny

contre

DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'ÉNERGIE, autorité attaquée

(Impôt fédéral direct et impôt cantonaux et communaux 2016, tentative de soustraction)

recours contre la décision sur réclamation du 27 juin 2023

Faits

A.

A.a X _____ (ci-après : le contribuable), né le xx.xx 1954, est domicilié à Saxon. Il est au bénéfice d'un CFC d'installateur sanitaire et a, durant la majeure partie de sa vie, travaillé en tant que tel de manière indépendante. Dans son entreprise individuelle « X _____ », inscrite en 1995 et dont il avait, selon ses dires, confié la gestion administrative et comptable à son épouse, ainsi qu'à deux fiduciaires successives, il a toujours employé du personnel (p. 169 du dossier du Tribunal cantonal [TC], réponse à la Q9 ; p. 168 du dossier du TC, réponse à la Q14). Le contribuable a déclaré avoir pris sa retraite en 2024 (p. 169 du dossier du TC, réponse à la Q2).

Le 1^{er} décembre 2009, X _____ s'est, sur conseil d'un avocat, affilié volontairement et facultativement à l'institution de prévoyance pour indépendant A _____ en vue de se constituer un 2^{ème} pilier (p. 97 du dossier du TC ; allégué n° 2 du recours, p. 115 du dossier du TC). Il l'a fait après avoir rencontré un représentant de cette institution de prévoyance lui ayant fourni des explications en la matière (p. 168 du dossier du TC, réponse à la Q11).

Le 9 juillet 2014, X _____ a, sur conseil de sa seconde fiduciaire, constitué la société B _____ SA, dont il a été l'administrateur unique, puis le président du conseil d'administration jusqu'au 29 juillet 2020 selon l'extrait consultable sur zefix (p. 167 du dossier du TC, réponse à la Q19). En sa qualité d'employé de cette société (allégué n° 3 du recours p. 115 du dossier du TC), il a été obligatoirement affilié à la C _____, institution de prévoyance active en matière de 2^{ème} pilier.

A.b Dans l'optique de combler d'éventuelles lacunes de prévoyance, X _____ s'est renseigné auprès de la C _____ sur son droit de procéder à un rachat d'années de cotisation (cf. allégué n° 4 du recours, p. 115 du dossier du TC). Sa nouvelle caisse lui a adressé un formulaire au contenu suivant :

« Le rachat dans une institution de prévoyance

En cas de changement d'emploi et d'entrée dans l'institution de prévoyance du nouvel employeur, la prestation de sortie de l'ancienne institution de prévoyance ainsi que les autres avoirs éventuellement détenus dans des institutions de libre passage doivent être, selon les dispositions légales, transférés au 2^e pilier, c'est-à-dire versés à la nouvelle caisse (art. 4 al. 2^{bis} LFLP). Depuis le 1^{er} janvier 2006, ces avoirs de libre passage doivent être pris en compte dans les prestations de rachat facultatives, même lorsqu'ils ne sont pas soumis à l'obligation de transfert, c'est-à-dire indépendamment d'un changement d'emploi. Pour

les anciens indépendants, les avoirs de prévoyance individuelle liée (pilier 3a) doivent être pris en compte dans une certaine mesure (art. 60a OPP2). En outre, les possibilités de rachat en cas de retour de l'étranger seront limitées après le 1^{er} janvier 2006 (art. 60b OPP2). »

S'en suivaient une série de questions :

« Avez-vous un/e compte/police de libre passage qui n'a pas encore été transféré(e) auprès de C _____ ?

Si oui, quel montant : (le transfert est obligatoire)

Arrivez-vous de l'étranger ou êtes-vous arrivé(e) de l'étranger ces 5 dernières années ?

Si oui, avez-vous déjà été assuré(e) dans le cadre de la prévoyance professionnelle en Suisse ?

Avez-vous exercé une activité indépendante ?

Si oui, avez-vous un/e ou plusieurs comptes(s)/police(s) au titre de 3^{ème} pilier A ?

Etes-vous actuellement en incapacité de travail ? ».

Le 27 août 2015, X _____ a répondu par la négative à toutes ces questions, hormis celle sur l'exercice d'une activité lucrative indépendante (p. 96 du dossier du TC).

Le 2 septembre 2015, la C _____ lui a communiqué le montant nécessaire au rachat complet des années d'assurance manquantes (dix-huit années) qui s'élevait, pour un salaire assuré de 195'000 fr., à 661'431 fr. 60 au 31 décembre 2015 (p. 95 du dossier du TC). Compte tenu des réponses données dans le formulaire, aucun montant correspondant à un libre passage non encore transféré ou à la valeur de rachat d'un 3^{ème} pilier A n'était déduit de son avoir maximal théorique dans le calcul de la caisse (p. 94 du dossier du TC).

Le 12 octobre 2015, X _____ a procédé à un premier rachat de 150'000 fr. auprès de la C _____ (p. 92 et 93 du dossier du TC).

Dans sa déclaration d'impôt 2015 (p. 79 à 90 du dossier du TC), X _____ a fait valoir une déduction de 150'000 fr. à titre de cotisation à des formes reconnues de prévoyance professionnelle, correspondant au rachat d'années d'assurance précité (rubrique 2100). Sous la rubrique 2210, il a déclaré avoir versé 20'643 fr. sur ses trois comptes de 3^{ème} pilier A – ouverts auprès de l'assurance Allianz (comptes n° L953201029 et L953264931) et de la Banque cantonale du Valais (ci-après : BCVs ; compte n° 101.228.07.03) –, faisant valoir une déduction de 6768 fr. en relation.

A.c Le 9 juin 2016, X _____ a résilié son compte de prévoyance auprès de A _____ pour cause de départ à la retraite anticipée au 31 mai 2016. L'intégralité de son avoir de prévoyance, correspondant à un capital de 2'071'726 fr. 85, a été versée sur son compte bancaire le 10 juin 2016 (p. 91 du dossier du TC ; p. 12 du dossier du Service cantonal des contributions [SCC] [formulaire 563 de l'AFC]).

Le 3 octobre 2016, la C _____ a transmis à X _____ un nouveau calcul du rachat de ses années d'assurance manquantes, compte tenu de la diminution, en 2016, de son salaire assuré (réduit à 117'000 fr.). Le montant nécessaire pour combler ses années de cotisation manquantes s'élevait désormais à 214'342 fr. (p. 77 et 78 du dossier du TC).

Le 22 novembre 2016, X _____ a effectué un second rachat de 214'342 fr. auprès de la C _____ (p. 32 et 33 du dossier du TC).

Le 15 novembre 2017, X _____ a déposé sa déclaration d'impôt 2016 (p. 23 à 76 du dossier du TC). Sous les rubriques « observations particulières » et « prestations en capital touchées », il a déclaré la prestation en capital de 2'071'726 fr. 85 provenant de son 2^{ème} pilier A _____. Il a également fait valoir une déduction de 214'342 fr. à titre de cotisations à des formes reconnues de prévoyance professionnelle, correspondant à son second rachat d'années de cotisation auprès de la C _____ (rubrique 2100). Sous la rubrique 2210, il a déclaré avoir versé 13'629 fr. sur ses deux comptes de 3^{ème} pilier A ouverts auprès de Allianz, faisant valoir une déduction de 6768 fr. en relation.

B. Par correspondance du 2 août 2018 (p. 22 du dossier du TC), le SCC a ouvert une procédure en rappel d'impôts contre X _____ s'agissant de l'année 2015, lui exposant ce qui suit :

« Sur la base des renseignements ressortant de votre déclaration d'impôt 2016, vous avez touché le 10.06.2016 une prestation en capital de CHF 2'071'726.85 de votre 2^{ème} pilier de l'institution de prévoyance A _____. Par ailleurs, vous aviez effectué un rachat de prévoyance de CHF 150'000.- le 12.10.2015 auprès de la Caisse de retraite C _____.

Selon l'article 79b, al. 3, LPP, les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans. Il convient, en la matière, d'avoir une vision consolidée de la prévoyance. Ainsi, le délai de trois ans est violé même lorsque le rachat et la prestation en capital ne découlent pas du même plan de prévoyance.

Par conséquent, le rachat de CHF 150'000.- effectué en 2015 doit être refusé et nous procédons au rappel d'impôt conformément aux dispositions des articles 158 LF et 151 LIFD. Ce montant est également ajouté à votre fortune imposable au 31.12.2015 ».

C.

C.a Par décision de taxation provisoire du 9 août 2018 (p. 18 à 21 du dossier du TC), le SCC a fixé les montants dus pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2016 à respectivement 16'689 fr. 40 et 1'647 fr. 90. Le procès-verbal de taxation mentionnait la prestation en capital perçue de A _____ aux rubriques 1010 et 2540 en tant que montant imposable séparément. Au chapitre des déductions correspondant à des cotisations à des institutions de prévoyance professionnelle (rubrique 2100), il mentionnait le second rachat effectué par le contribuable auprès de la C _____ de 214'342 francs.

Le 4 janvier 2022 (p. 17 du dossier du TC), le SCC a sollicité des renseignements complémentaires de la part de X _____ en lien avec la procédure de taxation 2016. Sa correspondance avait la teneur suivante :

« Nous nous référons à votre déclaration d'impôt 2016 et plus particulièrement au rachat de prévoyance de CHF 214'342 du 24 [recte : 22] novembre 2016 effectué auprès de la (...) C _____.

Conformément à l'art. 1 a. 2 LPP, le salaire assuré dans la prévoyance professionnelle ou le revenu assuré des travailleurs indépendants ne doit pas dépasser le revenu soumis aux cotisations AVS. Or, sur la base des documents en notre possession, les salaires annoncés à la C _____ dépassent les revenus réels soumis aux cotisations AVS. Afin de nous permettre d'examiner la déductibilité du rachat effectué (...), nous vous prions de nous transmettre un nouveau calcul du rachat maximal possible au 01.01.2016, établi par la C _____ et prenant en compte :

- a) les revenus réellement soumis à l'AVS ;
- b) tous les avoirs et retraits de prévoyance (2^{ème} pilier et pilier 3a) ».

Le 4 février 2022, X _____ a demandé à la C _____ de procéder au nouveau calcul requis par le SCC (p. 4 du dossier du TC).

Le 8 février 2022, la C _____ lui a remis une copie de son calcul du 3 octobre 2016 en lui précisant que le salaire de 117'000 fr. pris en compte n'était pas supérieur au revenu soumis à l'AVS. Il en allait de même de son calcul au 15 octobre 2015, le salaire de 195'000 fr. retenu correspondant à celui qui avait été annoncé à l'AVS. Elle lui a en outre indiqué que selon le formulaire de rachat du 27 août 2015, il avait mentionné qu'il n'avait pas de compte ou police au titre du 3^{ème} pilier A (p. 16 du dossier du TC).

Le 11 février 2022, X _____ a, par l'intermédiaire de son épouse, transmis la réponse de la C _____ à sa fiduciaire, l'informant qu'« *il [était] clair que sur la feuille qui leur avait été retournée il était mentionné pas d'autre police et [que] c'était une erreur [...]* » (p. 3 du dossier du TC).

Le 14 février 2022, sa fiduciaire lui a signalé que la réponse de la C _____ ne répondait pas à la demande du fisc, tout en mentionnant clairement qu'il n'avait pas annoncé l'existence de ses 3^{ème} piliers sur le formulaire de rachat du 27 août 2015 (p. 3 du dossier du TC).

Le 17 mars 2022, X _____ a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, demandé à la C _____ de procéder à un nouveau calcul du rachat disponible en 2016, en tenant compte de ses avoirs de 3^{ème} pilier et d'éventuelles prestations de libre-passage non transférées du 2^{ème} pilier. A cet égard, il a concédé n'avoir pas mentionné l'existence de comptes ou polices de 3^{ème} pilier, alors qu'il en avait trois, et par ailleurs précisé à la C _____ qu'elle était désormais informée de l'existence de sa police de 2^{ème} pilier A _____ (p. 16 à 18 du dossier du SCC).

Le 30 juin 2022, la C _____ lui a répondu que le calcul de rachat possible effectué en 2016 était parfaitement correct compte tenu des informations dont elle disposait à ce moment-là et des indications que le contribuable avait données dans le formulaire du 27 août 2015. Désormais, elle devait constater qu'il disposait d'un compte de 3^{ème} pilier à la BCVs, de deux polices auprès de Allianz, ainsi que d'une police auprès de A _____. Cela avait évidemment une grande importance et des conséquences sur le calcul du rachat possible. Compte tenu de ces nouvelles informations, il apparaissait qu'il n'y avait aucune marge de rachat disponible en 2016 (p. 19 du dossier du SCC).

Le 1^{er} juillet 2022, X _____ a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, communiqué la réponse de la C _____ au SCC (p. 14 du dossier du SCC).

C.b. Par décision de taxation 2016 du 14 juillet 2022, le SCC a refusé d'admettre en déduction le second rachat de 214'342 fr. effectué auprès de la C _____, au motif que le contribuable avait omis de mentionner l'existence d'un compte de 3^{ème} pilier A ouvert auprès de la BCVs, de deux comptes de 3^{ème} pilier A ouverts auprès de Allianz, ainsi que de son avoir de prévoyance auprès de A _____. Cela avait eu pour conséquence de créer une lacune de prévoyance conséquente et infondée.

D.

D.a Le 31 janvier 2023, le SCC a ouvert une procédure en soustraction fiscale à l'encontre de X _____ en raison du rachat de 2^{ème} pilier de 214'342 fr. non admis qu'il avait porté en déduction dans sa déclaration d'impôt 2016. Il lui a imparti un délai au 28 février 2023 pour se déterminer sur les griefs qui lui étaient reprochés sous réserve de son droit de refuser de déposer et de collaborer sans préjudice supplémentaire (p. 15 du dossier du TC). L'intéressé n'a pas fait usage de cette faculté.

Par décision du 13 mars 2023, le SCC a prononcé des amendes fiscales contre X _____ pour tentative de soustraction fiscale, en fixant la quotité à 100% des impôts soustraits au vu de la gravité de la faute commise, soit aux montants arrondis de 31'700 fr. pour l'impôt cantonal, 25'500 fr. pour l'impôt communal et 23'400 fr. pour l'impôt fédéral direct (p. 10 à 14 du dossier du TC).

D.b Le 13 avril 2023, X _____ a formé réclamation contre ce prononcé, sollicitant une réduction des amendes prononcées (p. 8 et 9 du dossier du TC). Il a exposé qu'avec le recul, il apparaissait qu'il n'avait pas compris les interactions existant entre une assurance obligatoire comme salarié et une assurance volontaire comme indépendant. L'argent investi dans la prévoyance provenait de son travail et ses revenus avaient été imposés lors de leur gain. Il était donc sanctionné pour des mouvements d'argent transparents qui avaient passé par ses comptes bancaires et pour un « placement » de prévoyance effectué auprès de la C _____, alors qu'il avait mis toutes les pièces dans ses déclarations d'impôts. Sans vouloir reporter la faute sur des tiers, il précisait qu'il avait effectué toutes les opérations relatives à sa prévoyance après avoir consulté des professionnels des assurances. Son attention avait toujours été attirée sur la retraite et la quasi-nécessité de faire de la prévoyance supérieure au minimum légal. En fin de compte, il n'avait pas eu l'intention de tromper l'autorité fiscale et voulait surtout faire de la prévoyance, dans le respect de la loi, pour s'assurer une situation à la retraite.

Par décision du 27 juin 2023 (p. 6 et 7 du dossier du TC), le Chef du Département des finances et de l'énergie (DFE) a rejeté la réclamation. Il a retenu que le contribuable avait indiqué, dans le formulaire que lui avait transmis la C _____ en vue de déterminer une éventuelle lacune de prévoyance, qu'il ne détenait pas de compte/police de libre passage qui n'aurait pas été transféré auprès d'elle, ni de compte/police d'assurance au titre du 3^{ème} pilier A. Sur la base des informations lacunaires transmises, la caisse de pension avait été amenée à constater une lacune de prévoyance d'un montant de 214'342 francs. Le contribuable avait ensuite procédé à un rachat d'un montant équivalent, puis en avait revendiqué la déduction dans sa déclaration d'impôt 2016. Il ne pouvait pas échapper au contribuable que la déduction de ce rachat n'était manifestement pas justifiée, dès lors qu'il avait lui-même transmis des informations incomplètes à sa caisse de pension en vue de faire attester une lacune de prévoyance. Il apparaissait donc que son comportement avait été prioritairement, si ce n'est exclusivement, motivé par des raisons fiscales, ce qui lui aurait permis *in fine* de bénéficier de déductions indues. Ne pouvant pas ignorer le caractère inexact de sa déclaration d'impôt, le contribuable avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol

éventuel. Le Chef du DFE a finalement confirmé le taux de 100% des montants d'impôts dont la soustraction avait été tentée, jugeant que la faute du contribuable ne pouvait pas être qualifiée de légère au vu de l'erreur commise et de l'importance des montants d'impôts soustraits. La situation financière du contribuable lui permettait du reste de s'acquitter des amendes.

E. Par acte du 28 juillet 2023, X _____ a recouru contre cette décision auprès de l'ancienne Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant principalement à son annulation et subsidiairement à sa réforme dans le sens d'une réduction des amendes prononcées. A l'appui de ses conclusions, il a contesté que le fait d'avoir mal rempli le formulaire transmis par sa caisse puisse être constitutif de soustraction fiscale. Selon lui, le législateur n'entendait pas fournir une base légale permettant de condamner un contribuable effectuant et déduisant un rachat injustifié pour soustraction fiscale lorsqu'il avait adopté les art. 79b al. 1 LPP et 60a al. 2 OPP 2. Il visait uniquement à identifier cette opération insolite comme constitutive d'évasion fiscale. Dès lors, le SCC aurait simplement dû refuser la déduction litigieuse et procéder à son imposition comme si celle-ci n'avait jamais existé. De plus, le formulaire rempli en 2015 n'avait plus aucune valeur en 2016, puisque sa situation avait évolué. Au moment où le rachat litigieux avait été effectué, il présentait effectivement une lacune d'assurance, puisqu'il avait perçu tout son capital accumulé auprès de A _____. Son comportement n'avait donc pas non plus consisté dans une opération insolite constitutive d'évasion fiscale. Le recourant s'est également plaint du fait que le SCC aurait violé son devoir de bonne foi, de perception régulière d'impôts, de célérité et de sécurité du droit dans la mesure où, dès le 2 août 2018, il avait eu connaissance de sa déclaration d'impôt 2016. A cette date, le SCC savait donc qu'il avait perçu une prestation en capital de la part d'une institution de prévoyance et qu'il avait en même temps porté en déduction son rachat effectué auprès d'une autre caisse. Le SCC aurait ainsi dû l'interpeller sur cette question. Or, il avait attendu jusqu'au 4 janvier 2022 pour ce faire, ce qui était inacceptable au regard de son devoir de percevoir les impôts à temps. L'inaction du fisc l'avait conforté pendant plusieurs années dans l'idée que ses démarches étaient correctes. En tout état de cause, la décision querellée violait l'art. 176 al. 2 LIFD, dans la mesure où elle le condamnait au paiement d'amendes représentant le 100% des montants d'impôts soustraits, alors que seule une tentative de soustraction fiscale lui était reprochée. En violation de son devoir de motivation, le SCC avait retenu qu'il avait commis une faute grave, sans toutefois expliquer quel aurait été le montant des amendes si la soustraction avait été consommée. Le recourant a également contesté la réalisation de la condition subjective de l'infraction, arguant à nouveau que

les informations qu'il avait communiquées au SCC étaient complètes et correctes et que le formulaire, qu'il avait rempli en commettant une erreur de compréhension, n'avait plus de valeur au moment du rachat litigieux. Il s'est en outre prévalu du fait qu'il avait immédiatement collaboré à réception de la demande de renseignements du 4 janvier 2022, en remettant à sa caisse tous les documents relatifs à ses assurances de prévoyance. Selon lui, cela montrait qu'il n'avait jamais eu l'intention de tromper le fisc, respectivement qu'il n'avait rien compris aux interactions entre institution de prévoyance pour dépendant et institution pour indépendant. Les amendes devaient donc être annulées faute d'intention ou à tout le moins réduites dans une très large mesure compte tenu du caractère extrêmement léger de la faute qui pouvait lui être reprochée. A titre de moyens de preuve, il a produit un lot de pièces et sollicité son interrogatoire.

Par ordonnance du 2 février 2024, le président de la Cour de céans a informé X _____ de ce 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 TC pour traitement.

Le 7 février 2024, le SCC a conclu au rejet du recours et déposé son dossier. Il a relevé que le formulaire de la C _____ était clair, de sorte que l'on ne percevait pas comment le contribuable avait pu se méprendre sur sa portée. L'intéressé avait par ailleurs admis qu'il ne disposait pas des liquidités nécessaires pour effectuer un rachat dans sa prévoyance professionnelle, raison pour laquelle il avait décidé de retirer son avoir de prévoyance auprès de A _____. Un tel procédé était manifestement insolite, comme le contribuable l'admettait, puisque celui qui cherchait à améliorer sa prévoyance ne retirait pas son avoir de prévoyance de plus de 2'000'000 fr. pour effectuer aussitôt un rachat de 214'342 francs. Une telle opération confinait manifestement à de l'évasion fiscale. Sur le vu de toutes les circonstances, il apparaissait que X _____ était animé de motivations d'ordre purement fiscal et qu'il avait cherché à améliorer sa situation en communiquant au fisc des informations inexactes. Il ne pouvait pas lui échapper que la déduction du rachat de 214'342 fr. n'était pas justifiée dans la mesure où il avait transmis des informations incomplètes à sa caisse de pension. Ceci relevait à tout le moins du dol éventuel.

Le 28 février 2024, le recourant a répliqué. Selon lui, le SCC admettait que l'état de fait relevait d'un cas d'évasion fiscale, de sorte que l'infraction de soustraction fiscale n'entraînait pas en ligne de compte. L'on pouvait tout au plus lui reprocher d'avoir effectué une opération insolite constitutive d'évasion fiscale, qui n'était pas punissable. Il avait certes omis de déclarer son troisième pilier A à son institution de prévoyance, mais n'avait pas communiqué des informations erronées au fisc, puisqu'il avait déclaré son

compte de 3^{ème} pilier auprès de la BCVs, ses deux polices d'assurance auprès de Allianz et ses certificats LPP auprès de la C _____ et de A _____. Il n'avait pas non plus racheté sa lacune d'assurance tout en maintenant ses avoirs dans son ancienne institution de prévoyance puisqu'il avait d'abord retiré ceux-ci pour procéder au rachat litigieux. Au demeurant, le formulaire de 2015 n'ayant plus aucune valeur en 2016, son comportement ne relevait même pas de l'évasion fiscale. En conséquence, la décision attaquée et les amendes prononcées devaient être purement et simplement annulées.

Dans sa duplique du 20 mars 2024, le SCC a relevé que la réalisation d'un cas d'évasion fiscale n'excluait pas systématiquement la commission d'une soustraction fiscale. Le fait de recourir à un procédé insolite pour financer un rachat dans la prévoyance professionnelle et le déduire ensuite du revenu imposable pouvait constituer un cas d'évasion fiscale, entraînant une importante économie d'impôt. Un contribuable réalisait en revanche un cas de soustraction fiscale lorsqu'il transmettait des informations lacunaires et inexactes à sa caisse de pension en vue de faire attester une lacune de prévoyance induite et qu'il transmettait ensuite cette information au fisc afin d'obtenir une déduction qui n'était pas justifiée, soit une contribution de rachat supérieure à celle autorisée. Il s'imposait ici de retenir que le recourant avait agi intentionnellement dans le but de se soustraire à l'impôt, à tout le moins par dol éventuel.

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

Le 10 septembre 2025, le recourant a confirmé son souhait d'être entendu oralement par le tribunal.

Le 20 novembre 2025, la Cour de céans a procédé à l'audition du recourant en l'absence de l'autorité attaquée, celle-ci ayant, par correspondance du 19 novembre 2025, renoncé à comparaître en se référant à la décision sur réclamation. Au terme de sa plaidoirie, l'avocate du recourant a maintenu les conclusions de son écriture de recours et a déposé sa note d'honoraires (p. 163 à 170 du dossier du TC).

Le 21 novembre 2025, le recourant a transmis au tribunal les courriels évoqués par Maître Y _____ durant l'audience, documents qui, selon ses explications, montraient qu'il soumettait désormais tout bordereau de taxation reçu du fisc à sa fiduciaire pour vérification avant paiement (p. 174 à 181 du dossier du TC).

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 28 juillet 2023, 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 142 II 293 consid. 1.2). Il a été formé régulièrement (art. 140 ss LIFD par renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD ; art. 57^{bis} al. 2 LHID et art. 50 al. 1 LHID par renvoi de l'art. 57^{bis} 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 teneur 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), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sous les réserves ci-dessous.

1.3 La décision sur réclamation délimite le cadre matériel admissible de l'objet du litige (ATF 144 II 359 consid. 4.3; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3^{ème} éd., 2024, n° 19 ad § 39). Celle en cause confirme la condamnation du recourant pour une tentative de soustraction fiscale commise au regard de la période fiscale 2016 ainsi que le montant des amendes prononcées à son encontre. En soutenant que le SCC aurait violé son devoir de bonne foi, de perception régulière d'impôts, de célérité et de sécurité du droit, alors qu'il avait connaissance de sa déclaration d'impôt 2016 dès le 2 août 2018, c'est en réalité à la décision de taxation du 14 juillet 2022 que le recourant tente de s'en prendre. Ses critiques s'avèrent ainsi étrangères à la contestation et sont, partant, irrecevables.

II. Prescription

2. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel qui doivent être examinées d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable et qu'elles se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_81/2022, 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6 et 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4).

2.1 En matière d'IFD, l'art. 184 al. 1 let. a LIFD, dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, prévoit notamment qu'en cas de tentative de soustraction d'impôt, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise. Sous l'ancien droit, le délai de prescription était de huit ans (cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 *cum* art. 333 al. 6 let. b CP).

S'agissant de la prescription de la poursuite pénale pour tentative de soustraction d'impôt en matière d'ICC, l'art. 58 al. 1 LHID, dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a une teneur identique à l'art. 184 al. 1 let. a LIFD. Le droit cantonal a été adapté en conséquence, l'actuel art. 210 al.1 LF disposant que la poursuite pénale en cas de tentative de soustraction se prescrit par six ans. Avant le 1^{er} janvier 2017, le délai de prescription pour les ICC (art. 210 al. 1 let. a aLF et 58 al.1 let. a aLHID) était également le même que pour l'IFD (huit ans) et courait à partir de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales.

2.2 En l'occurrence, la décision de taxation définitive relative à la période fiscale 2016 a été rendue le 14 juillet 2022, de sorte qu'elle est, au plus tôt, devenue définitive à l'issue du délai de recours de trente jours ayant couru à compter de sa notification. La prescription de la tentative de soustraction litigieuse, qui a commencé à courir dès cette date, n'est ainsi acquise ni sous l'ancien, ni sous le nouveau droit, ce qui n'est pas remis en cause pas le recourant.

III. Impôt fédéral direct

3. Le litige porte sur le bien-fondé de la condamnation du recourant pour tentative de soustraction fiscale pour l'année fiscale 2016.

3.1 Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1). 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.

3.1.1 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 n'étant pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. S'il n'est pas sûr de la signification fiscale d'un fait, le contribuable ne peut pas simplement le passer sous silence, mais doit signaler l'incertitude. En tout état de cause, il doit exposer le fait en tant que tel de manière complète et exacte (arrêts du Tribunal fédéral 9C_578/2023 du 27 novembre 2023 consid. 11.2.1, 2C_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1). 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 citées).

3.1.2 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 du comportement de l'intéressé dans son ensemble lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer que le contribuable 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 et les références citées).

3.2

3.2.1 Le recourant conteste la réalisation des éléments constitutifs objectifs de la tentative de soustraction fiscale. A son sens, l'on pourrait tout au plus lui reprocher de s'être livré à de l'évasion fiscale non punissable (sur cette notion, cf. p. ex. ATF 142 II 399 consid. 4.2), à l'exclusion de l'infraction retenue à son encontre. Il soutient avoir transmis au SCC tous les documents nécessaires à son imposition 2016 et lui avoir exposé la situation telle qu'elle se présentait effectivement, sans dissimulation aucune.

Cette argumentation ne résiste pas à l'examen. En ne mentionnant pas ses avoirs du 2^{ème} pilier et ses comptes de 3^{ème} pilier A dans le formulaire de la C _____, le recourant a dissimulé des faits qui ont conduit cette caisse à reconnaître une lacune de prévoyance en réalité inexistante et à permettre un rachat d'années de cotisation de 214'342 fr. indu (cf. art. 1 al. 3, 79b LPP et 60a al. 2 et 3 OPP 2 dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016). Le recourant s'est ensuite prévalu de ce rachat indu pour revendiquer une déduction fiscale à laquelle il n'avait pas droit (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4^{ème} éd. 2023, n. 88 ad art. 33 DBG ; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4^{ème} éd. 2022, n. 23, 24 et 24a ad art. 33 DBG). Par cette opération en deux temps, le recourant a donc non seulement violé son obligation de renseigner sa nouvelle institution de prévoyance sur les conséquents avoirs de 2^{ème} pilier et de 3^{ème} pilier A dont il disposait (cf. les art. 4 al. 2^{bis} let. b LFLP et 60a al. 2 OPP 2 dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016), mais a également fourni, dans sa déclaration d'impôt 2016, des renseignements inexacts quant au rachat effectué et ce faisant, a sollicité une déduction induue, comportement qui relève objectivement d'une (tentative) de soustraction fiscale (cf. LAFFEY MAILLARD, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd. 2017, n. 61 ad art. 33 LIFD).

L'argument selon lequel le formulaire de 2015 n'avait plus aucune valeur lorsque le recourant a procédé au rachat litigieux dans la mesure où il avait, dans l'intervalle, retiré son capital de prévoyance auprès de A _____, tombe également à faux. Ainsi que la C _____ l'a clairement confirmé (cf. *supra* consid. C.a), un tel retrait n'a pas induit de lacune de prévoyance susceptible de justifier le rachat litigieux et donc la déduction fiscale que le recourant a revendiquée. Les prestations de retraite anticipée versées par son ancienne institution de prévoyance constituaient, au contraire, un avoir de prévoyance au sens de l'art. 60a OPP 2 qui aurait dû et aurait été pris en compte pour le calcul du montant des rachats possibles, si le recourant en avait signalé l'existence après les avoir perçues (cf. OFAS, Bulletin de la prévoyance professionnelle n° 97, du

15 février 2007, ch. 568 ; HABEGGER, La planification de la prévoyance compte tenu des aspects fiscaux, in : TREX 2022 p. 148 ss, p. 149 ; LAFFELY MAILLARD, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd. 2017, n. 60 ad art. 33 LIFD ; SCHNEIDER/MERLINO/MANGE, in : SCHNEIDER/GEISER/GÄCHTER [édit.], Commentaire de la LPP et LFLP, 2^{ème} éd. 2020, n. 33 ad art. 79b LPP).

Il résulte de ce qui précède que l'élément objectif de la tentative de soustraction fiscale est réalisé.

3.2.2 Reste à déterminer si, sur le plan subjectif, le recourant a agi intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, ce qu'il conteste également.

Sur ce point, il convient de relever que l'obligation pour un assuré de transférer ses avoirs du 2^{ème} pilier dans sa nouvelle institution de prévoyance (art. 4 al. 2^{bis} LFLP), comme celle de prendre en compte ses avoirs de 3^{ème} pilier A pour la détermination de ses prestations de rachat facultatives (art. 60a OPP 2), étaient explicitement rappelées en tête du formulaire de renseignements transmis par sa nouvelle caisse de pension (cf. *supra* consid. A.b). Dans ces conditions, l'on ne conçoit pas que le recourant ait pu se méprendre sur la portée des explications fournies et répondre par la négative aux questions, parfaitement claires, qui lui étaient posées quant à l'existence de tels avoirs. La thèse du recourant selon laquelle il n'aurait pas compris les interactions existant entre ses avoirs du 2^{ème} pilier constitués lorsqu'il était indépendant, ceux qu'il entendait constituer auprès de sa nouvelle caisse et ses trois comptes de 3^{ème} pilier A n'apparaît pas crédible. A la tête, durant plusieurs années, d'une entreprise individuelle employant du personnel, puis administrateur unique d'une société anonyme, le recourant devait nécessairement connaître et comprendre, à tout le moins dans les grandes lignes, le système des trois piliers et les différences de régime existant entre un travailleur indépendant et un travailleur salarié. L'on relèvera que le recourant a lui-même concédé avoir « toujours eu peur de ne pas pouvoir assurer correctement [sa] retraite » (p. 166 du dossier du TC, réponse à la Q33). Or, celui qui se préoccupe pareillement de sa retraite doit aussi s'efforcer d'agir correctement. La prétendue ignorance du recourant dans le domaine n'emporte d'ailleurs pas la conviction, tant les notions d'AVS, de 2^{ème} et de 3^{ème} pilier sont connues de n'importe quel entrepreneur, y compris ceux qui, comme lui, choisissent de déléguer la gestion administrative et comptable de leur entreprise à un conjoint et/ou une fiduciaire en raison d'un prétendu manque de compétences en la matière. Sa ligne de défense est d'autant moins convaincante que le recourant a indiqué, tant au stade de sa réclamation qu'en audience, avoir consulté des professionnels des assurances pour chaque opération afférente à sa prévoyance ou s'en être remis à eux.

Or, il est pour le moins contradictoire et surprenant que, tout en prétendant ne rien comprendre aux explications et questions du formulaire de la C _____ (P. 167 du dossier du TC, réponses aux Q25 et 26), le recourant ait pris le risque de remplir ce document sans recourir aux conseils de personnes compétentes dont il savait, pourtant, s'entourer pour tout autre question jugée complexe. Cela étant, force est de retenir qu'il ne pouvait raisonnablement échapper au recourant, à la lecture du formulaire de la C _____, que ses substantiels avoirs de prévoyance pouvaient, d'une manière ou d'une autre, influencer ses possibilités de rachats ultérieurs. Il sied ainsi d'admettre qu'il a sciemment pris le parti de les passer totalement sous silence pour pouvoir procéder à des rachats indus et se procurer un avantage fiscal injustifié. A tout le moins, le recourant s'est-t-il accommodé d'un tel résultat au cas où celui-ci se produirait, commettant ainsi une tentative de soustraction fiscale par dol éventuel. L'on voit d'ailleurs mal dans quel autre but que celui d'obtenir une possibilité de rachat indue et une significative économie (potentielle) d'impôts le recourant aurait agi de la sorte. Le recourant assure certes qu'il ne visait qu'à améliorer sa prévoyance professionnelle. Cependant, peu de temps avant qu'il ne procède au rachat litigieux, sa caisse A _____ venait de lui verser une prestation en capital de 2'071'726 fr. 85. Il est dès lors exclu de considérer que le recourant ait pu véritablement croire que sa prévoyance professionnelle accusait des lacunes l'autorisant à procéder au rachat litigieux, puis à en revendiquer la déduction. La jurisprudence en matière d'évasion fiscale citée par le recourant (cf. par ex. l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_652/2018 du 14 mai 2020) ne lui est, au surplus, d'aucun secours, dans la mesure où la légalité du retrait de la prestation en capital de 2'072'726 fr. 85 n'est, en elle-même, pas litigieuse. Ce qui est en revanche reproché au recourant, c'est de n'avoir pas signalé ses avoirs et leur retrait à la C _____ en 2015, puis en 2016, lorsqu'il a sollicité un nouveau calcul de ses possibilités de rachat. Le recourant a passé sous silence l'existence de ses substantiels avoirs de prévoyance et s'est par là même ménagé la possibilité de procéder à un second rachat, indu, qu'il a ensuite fait valoir en diminution de ses revenus imposables.

3.3 S'agissant de la quotité de l'amende, l'autorité attaquée l'a fixée à 100% de l'impôt soustrait, ce qui est finalement critiqué par le recourant.

3.3.1 Selon 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). L'atténuation schématique de la peine prévue par la loi pour la tentative de soustraction est une *lex specialis* en matière de droit pénal fiscal qui exclut une atténuation de peine plus importante sur la base de l'art. 22 CP (ATF 114 Ib 27 consid. 8a ; ZWEIFEL/OESTERHELT/OPEL/SEILER, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zurich 2025, n. 185a ad § 14). Cela ne signifie toutefois pas qu'une atténuation de la peine en raison d'un désistement ou d'un repentir actif au sens de l'art. 23 al. 1 CP ne peut pas entrer en ligne de compte (ZWEIFEL/OESTERHELT/OPEL/SEILER, op. cit., n. 186 ad § 14 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., n. 11 ad art. 176 DBG).

3.3.2 En l'espèce, l'autorité précédente a confirmé l'amende fixée à hauteur du 100% du montant d'impôt dont la soustraction a été tentée (soit 150% x 2/3). Elle a ainsi prononcé une peine plus lourde que celle normalement prévue en cas de tentative de soustraction fiscale. Sur ce point, elle a expliqué que la faute du recourant « ne [pouvait] pas être qualifiée de légère au vu de l'erreur commise et de l'importance du montant d'impôt soustrait ». Cette motivation lapidaire et générique est toutefois insuffisante pour justifier une aggravation de peine. Si elle ne peut en effet être qualifiée de légère, la faute du recourant ne revêt pas non plus un degré de gravité justifiant d'alourdir la sanction prévue en cas de tentative de soustraction fiscale dans la mesure décidée par l'autorité intimée. Il doit être par ailleurs tenu compte du fait que le recourant n'a pas d'antécédents à teneur du dossier ainsi que de sa pleine collaboration. Ainsi, au regard de l'ensemble des circonstances pertinentes, la peine infligée au recourant apparaît trop sévère et procède d'un abus du pouvoir d'appréciation. Il convient donc de la réduire pour l'arrêter au 2/3 du 100 % du montant de l'impôt soustrait, calcul à la portée du recourant, qui est assisté par un mandataire professionnel. En conséquence, l'amende pour l'IFD est ramenée à 15'614 francs (23'421 fr. x 2/3).

IV. 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 et 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 du 23 avril 2012 consid. 4). Pour les motifs évoqués au considérant précédent, les amendes seront donc

fixées à 21'188 fr. pour l'impôt cantonal (31'783 fr. x 2/3) et à 17'058 fr. pour l'impôt communal (25'588 fr. x 2/3).

V. Conclusion, frais et dépens

5.

5.1 Attendu ce qui précède, le recours est partiellement admis tant en matière d'IFD que d'ICC dans la mesure où il est recevable. La décision attaquée est réformée en ce sens que le montant des amendes est fixé à 15'614 fr. pour l'IFD, à 21'188 fr. pour l'impôt cantonal et à 17'058 fr. pour l'impôt communal (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA). Le recours est pour le reste rejeté.

5.2 Le recourant, qui n'obtient que partiellement gain de cause, supportera des frais de justice réduits qu'il convient de fixer, principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1600 fr. (art. 144 LIFD ; art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar). Il n'y a pas d'autres frais (art. 89 al. 4 LPJA).

5.3 Obtenant partiellement gain de cause et ayant pris une conclusion en ce sens, le recourant a droit à des dépens réduits à charge du fisc (art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA par renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD ; art. 8 al. 2 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF et 91 al. 1 LPJA).

5.3.1 Les frais du conseil juridique comprennent les honoraires, calculés selon les articles 27 et suivants LTar, auxquels s'ajoutent les débours (art. 4 al. 3 LTar). Aux termes de l'art. 27 al. 1 LTar, les honoraires sont fixés entre un minimum et un maximum prévus par la loi, d'après la nature et l'importance de la cause, ses difficultés, l'ampleur du travail, le temps utilement consacré par le conseil juridique et la situation financière de la partie. Pour la procédure de recours de droit administratif, ils oscillent entre 1100 fr. et 11'000 fr., sauf circonstances particulières (art. 29 al. 1 et 2 LTar). La LTar pose le principe de l'évaluation globale des dépens (art. 4 al. 1 et art. 27 al. 4 LTar). L'autorité dispose dans ce cadre d'un large pouvoir d'appréciation qu'elle doit néanmoins exercer dans les limites fixées par la loi (ATF 143 I 227 consid. 4.3.3). Le montant des honoraires du conseil juridique doit être évalué sur la base d'une pondération des critères que cite l'art. 27 al. 1 LTar. Comme le permet la jurisprudence (ATF 141 I 124 consid. 4.3), la rémunération que prévoit la LTar est donc fixée sur la base d'un forfait et non en fonction d'un tarif horaire (RVJ 2012 p. 210 consid. 5.1). Il résulte de l'art. 27 LTar que le temps consacré par l'avocat ne constitue que l'un des critères à prendre en considération, ce qui explique la différence qui peut exister entre le montant des dépens fixés et les honoraires effectivement perçus par le mandataire professionnel (arrêt du Tribunal

fédéral 1C_170/2014 du 10 décembre 2014 consid. 3.2 ; ACDP A1 21 267 du 4 décembre 2024 consid. 2.3.2). Si l'art. 5 al. 2 LTar prévoit la faculté de déposer un décompte de prestations, ce dernier ne lie cependant pas l'autorité de recours ou le juge. Les frais résultant de démarches inutiles ou superflues ne sont en particulier pas pris en considération au moment de la fixation de l'indemnité de dépens. Il en va de même des activités de nature administrative, comme la transmission de pièces ou de copies, les brefs contacts téléphoniques, l'établissement de télécopies ou de brèves correspondances, telles celles nécessitant environ cinq minutes de travail (ACDP A1 21 267 précité consid. 2.3.2), l'ouverture du dossier, les « courriels/mails avec le client » et l'établissement de la note d'honoraires, car ces frais font partie des frais généraux d'une étude et sont compris dans les honoraires d'avocat (ACDP A1 22 123 du 5 avril 2023 consid. 2.3.3).

5.3.2 L'avocate du recourant, qui n'est pas commise d'office, a déposé en audience un décompte LTar listant des opérations effectuées entre le 11 avril 2023 – la décision sur réclamation date du 27 juin 2023 – et le 20 novembre 2025 et faisant état de quelque 29 h 30 au tarif horaire de 350 fr. (TVA non comprise), ainsi que de 167 fr. 40 (TVA non comprise) de frais divers. En l'espèce, le Tribunal constate que la cause ne revêtait pas de complexité particulière. Il s'agissait en effet d'appliquer la notion classique de tentative de soustraction fiscale à un complexe de faits qui n'était pas contesté. L'avocate du recourant a rédigé un mémoire de recours de seize pages auquel elle a indiqué avoir consacré 8 heures ainsi qu'une détermination complémentaire de quatre pages auquel elle indique avoir consacré 1 h 55 (incluant des recherches juridiques complémentaires). S'ajoute sa participation à une audience d'environ 2 heures, dont elle chiffre la préparation à 4h45 pour l'établissement d'un questionnaire et de ses plaidoiries. De telles opérations étaient certes dictées par le mandat, mais le temps qui leur a été consacré – 16h40 au total – est excessif, étant précisé que les différents courriels adressés au recourant ou à sa fiduciaire sont, conformément aux principes exposés ci-dessus, compris dans les honoraires, tout comme les appels téléphoniques. En définitive, au vu l'admission seulement partielle du recours et au vu de l'activité utilement déployée par Maître Y _____ et des autres critères énoncés à l'art. 27 LTar, notamment l'importance, relative, de la cause et son absence de difficulté particulière, il se justifie d'allouer une indemnité forfaitaire de dépens réduits de 900 fr. (TVA comprise) au recourant. A cette somme s'ajoutent les débours justifiés et fixés selon les critères applicables, à savoir à 0,50 cts l'unité pour les frais de copie (cf. ATF 118 Ib 349 consid. 5a) et le tarif postal officiel pour les frais de port. Ces débours sont arrêtés, au regard du décompte, à 50 francs.

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours en matière d'impôt fédéral direct est partiellement admis dans la mesure de sa recevabilité.
2. La décision sur réclamation est réformée en ce sens que l'amende est fixée à 15'614 fr. pour l'impôt fédéral direct.
3. Le recours en matière d'impôts cantonaux et communaux est partiellement admis dans la mesure de sa recevabilité.
4. La décision sur réclamation est réformée en ce sens que l'amende est fixée à 21'188 fr. pour l'impôt cantonal et à 17'058 fr. pour l'impôt communal.
5. Le recourant supportera un émolument de justice réduit de 1600 fr.
6. Le fisc versera à X _____ une indemnité réduite de 950 fr. pour ses dépens.
7. Le présent arrêt est communiqué à Maître Y _____, avocate à Martigny, pour le recourant, à la Cheffe du Département des finances et de l'énergie, à Sion, au Service cantonal des contributions (SCC), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 18 décembre 2025