

F3 24 7

ARRÊT DU 20 MAI 2024

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Philippe Imboden, juge assesseur ; Angèle de Preux-Bersier, greffière ;

en la cause

X _____ et Y _____, recourants, représentés par **Z _____ SA**,

contre

DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'ÉNERGIE, autorité attaquée

(Impôt fédéral direct et impôts cantonaux et communaux 2018, tentative de soustraction)

recours contre la décision du 31 janvier 2023

Faits

A. Y _____, né en 1952, est marié à X _____, née en 1953. Les époux sont domiciliés à A _____ depuis le 1^{er} décembre 2016. Auparavant, ils ont résidé à B _____, dans le canton de C _____, durant une période indéterminée.

Ayant pris sa retraite le 1^{er} mai 2018, Y _____ a perçu, le 4 mai suivant, une prestation en capital à titre de 2^{ème} pilier d'un montant de 6'619'072 fr. 85 versé par la Fondation D _____, à E _____. Celle-ci a adressé la déclaration de prestations en capital (formulaire 563) à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) le 30 avril 2018.

Le 4 juillet 2019, Y _____ et son épouse ont déposé leur déclaration d'impôts pour l'année 2018, sans faire état du versement de la prestation en capital. C'est ainsi que, dans la rubrique « PRESTATIONS EN CAPITAL TOUCHÉES (à caractère de prévoyance ou pour dommages permanents) », les deux contribuables ont répondu par la négative.

B. Le 14 juillet 2020, le service des contributions de la commune du F _____ a interpellé Y _____ et son épouse au sujet de l'évolution de leur fortune au cours de l'année 2018 en ces termes :

« Nous accusons réception de votre déclaration fiscale relative à l'imposition de l'année citée en marge, et vous invitons à la compléter en nous fournissant les pièces et les renseignements suivants :

- Merci de nous justifier l'évolution de fortune suivante :
 - Etat des titres au 31.12.2017 CHF 41'966'587.-
 - Prestation en capital 2018 CHF 6'619'072.-
 - Etat des titres au 31.12.2018 CHF 43'767'515.-
 - **Solde utilisé durant l'année** **CHF 4'818'145.-**

- Merci de nous indiquer l'utilisation de la prestation en capital. »

Le 4 septembre 2020, les contribuables ont, par l'intermédiaire de la fiduciaire Z _____ SA, exposé à l'autorité communale avoir constaté qu'un compte bancaire ouvert auprès de la H _____ et dont le solde s'élevait à 1'119'716 fr. 15 ne figurait pas par erreur dans la déclaration d'impôt de l'année 2018, de sorte qu'il y avait lieu d'ajouter ce montant à la fortune imposable. Ils ont également fourni le récapitulatif suivant :

Justification de l'évolution de l'état des titres en 2018

Etat des titres au 31.12.2017	41'966'587
Etat des titres au 31.12. 2018	43'767'515
	<hr/>
	1'800'928
A ajouter :	
H _____ no XXXX1	1'119'716
Augmentation de l'état des titres en 2018	2'920'644
	<hr/>
Fondation I _____	+6'619'073
I _____ earn-out	+1'679'937
Don à J _____	-900'000
Don à K _____	-50'000
Taxes et impôts en L _____	-144'350
Perte boursière	-3'244'467
Autres éléments /impôt	-1'039'549
	<hr/>
	2'920'644

S'agissant de la prestation en capital, ils ont expliqué l'avoir utilisée principalement pour des placements auprès des banques M _____ SA et H _____.

C. Le 10 septembre 2020, le Service cantonal des contributions (ci-après : SCC) a procédé à une imposition annuelle séparée de la prestation en capital perçue par Y _____, lui notifiant des bordereaux de taxation pour un montant de 152'237 fr. (IFD), respectivement de 262'420 fr. (ICC).

Le 17 septembre 2020, le SCC a notifié aux époux X _____ et Y _____ un procès-verbal de taxation définitive pour la période fiscale 2018 ainsi que les décisions de taxation ICC et IFD y relatives. La prestation en capital de 6'619'073 fr. était ajoutée à leurs revenus sous la rubrique 1010 « Prestations en capital contribuable », puis déduite, pour l'IFD, sous la rubrique 2540 « Prestations en capital et bénéfice de liquidation (imposés séparément) », respectivement, pour l'ICC, sous la rubrique 2790 « Prestations en capital déclarées sous rubriques 1010, 1020 imposées séparément ».

Ces décisions sont entrées en force faute d'avoir été contestées.

D. Le 11 novembre 2021, le SCC a informé les époux X _____ et Y _____ que l'examen de leur déclaration d'impôt 2018 avait révélé certaines irrégularités dans la mesure où la prestation en capital de 6'619'073 fr. perçue de la Fondation D _____ ainsi qu'un compte bancaire dont le solde s'élevait à 1'119'716 fr. n'avaient pas été reportés. Une procédure en soustraction fiscale devait donc être ouverte à leur rencontre.

Le 3 décembre 2021, Y _____ et X _____ se sont déterminés. Ils ont expliqué que, suite au dépôt de la déclaration d'impôts 2018, l'autorité fiscale communale du F _____ les avait interpellés au sujet de l'évolution de leur fortune durant la période 2017-2018 ainsi que sur l'utilisation de la prestation en capital perçue, et qu'ils avaient alors fourni les informations nécessaires. Y _____ a, en substance, relevé qu'il était convaincu que les autorités fiscales compétentes procédaient à la taxation de la prestation en capital de manière séparée, à réception de la déclaration de la caisse de prévoyance adressée à l'AFC. Il s'agissait, selon lui, de la pratique dans le canton de C _____, à laquelle il s'était référé par erreur, n'ayant déménagé en Valais que récemment. Ainsi, au moment de l'établissement de la déclaration d'impôts, il pensait avoir déjà été taxé sur ce montant et avait dès lors compris la section 7 de la déclaration d'impôts comme étant purement informative. En tout état, le montant versé à ce titre ressortait, selon lui, clairement de l'état des titres et était identifiable à l'examen de l'évolution de fortune. Par ailleurs, il n'y avait pas eu de conséquence sur la taxation ordinaire 2018 ni sur l'imposition de la prestation en capital, de sorte que le fisc valaisan n'avait subi aucun dommage. S'agissant du compte bancaire non déclaré, les époux X _____ et Y _____ ont insisté sur le fait qu'il s'agissait d'un oubli.

Le 30 mars 2022, le SCC a suspendu la procédure. Un cas similaire était alors pendant devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (ci-après : la CCR), de sorte que la procédure serait reprise une fois la décision de la CCR rendue et entrée en force.

Le 3 novembre 2022, le SCC a prononcé des amendes fiscales à l'encontre des époux X _____ et Y _____. S'agissant de la prestation en capital non déclarée, le SCC s'est référé notamment à la décision de la CCR susmentionnée, dans laquelle cette autorité avait condamné la contribuable visée par la procédure (cf. ACCR dans la cause M.C. du 18 mai 2022), et a retenu la réalisation d'une tentative de soustraction fiscale. Il a prononcé des amendes à l'encontre de Y _____, dont il a fixé la quotité à 20% de l'impôt soustrait, soit 52'450 fr. pour l'impôt cantonal, 52'450 fr. pour l'impôt communal et 30'445 fr. pour l'impôt fédéral direct. Pour ce qui est du compte bancaire non déclaré, l'autorité a condamné les deux époux, fixant la quotité de l'amende à 66% de l'impôt soustrait, soit à 300 fr. pour l'impôt cantonal et à 300 fr. pour l'impôt communal.

E. Le 30 novembre 2022, les époux X _____ et Y _____ ont, par l'intermédiaire de la Z _____ SA, formé réclamation contre ce prononcé, invoquant, en substance, les mêmes arguments que précédemment. Y _____ a ajouté avoir reçu diverses informations de la Fondation D _____ sur les obligations d'annonce, en particulier une copie de la formule 563 intitulée « Déclaration de prestations en capital » adressée à l'AFC le 30 avril 2018, soit bien avant le dépôt de la déclaration fiscale 2018 dans laquelle « les croix n'avaient pas été reportées ». Insistant sur l'absence de dommage subi par le fisc valaisan, le contribuable a souligné le fait que le comportement reproché relevait d'une pure négligence.

Par décision du 31 janvier 2023, le Chef du Département des finances et de l'énergie a très partiellement admis la réclamation. Il a ainsi annulé les amendes prononcées en lien avec le compte bancaire non déclaré puisque les époux X _____ et Y _____ en étaient co-titulaires, que les montants d'amendes devaient être répartis entre eux et que le montant résiduel d'amendes était relativement modeste. Il a toutefois confirmé la décision entreprise en ce qu'elle condamnait Y _____ s'agissant de la prestation en capital non déclarée. Celui-ci n'avait pas reporté le montant perçu dans sa déclaration d'impôts 2018. L'autorité de taxation s'en était néanmoins aperçue avant le prononcé de la décision de taxation pour l'année considérée. Les éléments objectifs de la tentative de soustraction fiscale étaient ainsi réunis, ce qui n'était du reste pas contesté. Sous l'angle subjectif, le caractère incomplet de la déclaration d'impôt était décelable au vu de l'importance du montant non déclaré et ne pouvait donc pas échapper à un contribuable contrôlant sa déclaration d'impôt avec la diligence requise. La déclaration d'impôt attirait en outre clairement l'attention du contribuable au chiffre 7 sur l'obligation d'annoncer les prestations en capital touchées (2^{ème} pilier, 3^{ème} pilier A, autres). Contrairement à ce qu'a soutenu Y _____, il n'avait pas simplement omis de remplir « le point 7 de la page 3 » de la déclaration, mais avait précisément répondu à cette question par la négative. Il ne pouvait, par ailleurs, rien tirer de l'obligation d'annonce de la fondation de prévoyance et ne pouvait se prévaloir des éléments ressortant de l'évolution de fortune, celle-ci ne mettant pas en lumière le montant exact de la prestation en capital litigieuse. Dès lors, il y avait lieu de retenir que Y _____ avait agi avec intention, à tout le moins par dol éventuel. Les montants des amendes, arrêtés à 20% des impôts soustraits, devaient être confirmés, aucune circonstance ne commandant de réduire la quotité retenue.

F. Le 23 février 2023, les époux X _____ et Y _____ ont recouru contre ce prononcé devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant, en substance, à l'annulation du prononcé d'amende fiscale, sous suite de frais et dépens. Ils ont réitéré les mêmes arguments, se prévalant, en particulier, de l'absence d'intention et de l'absence de résultat dommageable pour le fisc valaisan.

Le 9 juin 2023, le SCC s'est déterminé sur le recours, concluant à son rejet sous suite de frais et renvoyant aux faits et considérants de la décision sur réclamation. Le SCC a notamment ajouté que la déclaration d'impôts 2018 laissait apparaître une augmentation de la fortune de 1'800'928 fr. entre 2017 et 2018. Interpellés sur ce point, les époux X _____ et Y _____ avaient annoncé, pour justifier l'évolution de leur fortune, un compte bancaire non déclaré dont le solde s'élevait à 1'119'716 francs. Ils avaient, en outre, exposé que le capital perçu avait été investi dans des produits financiers et figurait dans les relevés de compte. Or, contrairement à ce qu'ils soutenaient, l'augmentation de fortune ne permettait pas de mettre en lumière de manière claire le montant de la prestation en capital litigieuse et d'écarter toute intention de se soustraire à l'impôt. Par ailleurs, Y _____ était domicilié dans le canton du Valais depuis 2016 et il n'avait perçu la prestation en capital qu'en 2018. On pouvait dès lors s'étonner du fait qu'il ne se soit pas renseigné sur ses éventuelles obligations directement auprès de l'autorité fiscale valaisanne. Finalement, on ne pouvait le suivre lorsqu'il soutenait qu'il était convaincu que l'imposition de la prestation en capital était déjà intervenue et qu'aucune obligation ne s'imposait à lui, aucun bordereau d'impôt y relatif n'ayant été émis lors du dépôt de la déclaration d'impôts, le 4 juillet 2019.

Le 13 juillet 2023, les recourants ont maintenu leur position, insistant sur l'absence d'intention d'éluder l'impôt. Y _____ a, par ailleurs, souligné n'avoir éprouvé aucun doute quant au fait que les autorités fiscales avaient eu connaissance du versement de la prestation en capital en sa faveur, de sorte qu'il pensait avoir respecté ses propres obligations.

Le 21 août 2023, la CCR a prononcé la clôture de la procédure, le SCC ayant renoncé à formuler des observations complémentaires.

Par lettre du 23 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^{er} janvier 2024.

G. 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

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

1.3 Le recours porte tant sur l'IFD que sur l'ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD par renvoi de l'art. 153 al. 3 LIFD ; art. 50 al. 1 LHID par renvoi de l'art. 57bis al. 3 LHID ; art. 208 al. 4 LF et art. 150 et 150a LF par renvoi de l'art. 208 al. 5 LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 208 al. 4 LF et art. 150 LF par renvoi de l'art. 208 al. 5 LF).

II. Impôt fédéral direct

2. Le litige porte sur le bien-fondé de la condamnation de Y _____ pour tentative de soustraction fiscale et des amendes infligées pour l'année fiscale 2018.

2.1 Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction (art. 176 LIFD) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022, 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.1 et les références).

2.2 Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention. Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (ATF 135 IV 152 consid. 2.3.2). La négligence consciente se distingue du dol éventuel par l'élément volitif. Alors que celui qui agit par dol éventuel s'accommode du résultat dommageable pour le cas où il se produirait, celui qui agit par négligence consciente escompte - ensuite d'une imprévoyance coupable - que ce résultat, qu'il envisage aussi comme possible, ne se produira pas (ATF 133 IV 9 consid. 4.1). Selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car

l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022, 2C_102/2022 précité consid. 10.2). Par ailleurs, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (*ibidem*).

2.3 Dans un cas valaisan similaire à celui objet de la présente procédure et auquel se réfère le recourant dans son écriture de recours (arrêt 2C_1221/2013 du 4 septembre 2014), le Tribunal fédéral a confirmé une décision de la CCR annulant une amende prononcée par le SCC à l'encontre d'un contribuable pour tentative de soustraction fiscale concernant la période fiscale 2008 au motif que la condition subjective de l'intention n'était pas réalisée. Dans cette décision, la CCR avait constaté que les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD étaient réunis. En effet, la déclaration d'impôt 2008 du contribuable était incomplète au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD, puisqu'elle ne mentionnait pas, à titre de revenu, la prestation en capital de 933'550 fr. versée au contribuable par la caisse de pension le 3 mars 2008. Informées par l'institution de prévoyance, qui avait annoncé ce versement le 12 mars 2008, les autorités fiscales s'étaient aperçues de l'absence de cet élément du revenu avant que la taxation définitive 2008 n'entre en force. La CCR avait, en revanche, nié la réalisation de l'élément subjectif, se fondant sur différents éléments. Elle avait tout d'abord pris en compte les déclarations du contribuable lors de son audition et les explications qu'il avait données par écrit. Il en résultait en substance que celui-ci avait toujours affirmé qu'il n'avait pas eu l'intention de frauder le fisc, mais que, dans le canton de C _____, où il était domicilié auparavant, la procédure était différente. Or, selon les renseignements qu'il avait pris dans ce canton, la procédure de déclaration de la prestation en capital se faisait automatiquement. Il soutenait que sa caisse de pension lui avait indiqué que son capital de deuxième pilier était déclaré dès son versement auprès de l'Etat du Valais et que ce montant allait faire l'objet d'une imposition séparée immédiate. Dans sa déclaration 2008, la prestation en capital avait été déclarée dans sa fortune, comme le démontrait la différence avec la fortune déclarée en 2007 selon le système VS-Tax. La CCR avait aussi tenu compte du fait que, selon l'art. 136 al. 1 let. d LF, les institutions de prévoyance devaient produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale sur les prestations fournies à leurs preneurs, attestation établie, en l'occurrence, le 12 mars 2008. L'autorité de taxation avait ainsi toutes les informations utiles permettant de vérifier l'évolution de la fortune du contribuable, ce qui ne pouvait échapper à ce dernier. Se fondant sur l'ensemble de

ces éléments, elle a estimé qu'il ne s'avérait pas possible de considérer, avec un degré de vraisemblance suffisant, que le contribuable était conscient du caractère inexact de sa déclaration. De plus, l'inexactitude de la déclaration pouvait s'expliquer par la mauvaise connaissance par le contribuable des dispositions et de la procédure fiscale. Statuant sur recours du SCC, le Tribunal fédéral a rappelé la jurisprudence selon laquelle ce n'était pas parce que d'autres autorités étaient amenées à collaborer avec les autorités fiscales et que ces dernières étaient en mesure de reconnaître l'inexactitude de la déclaration que le contribuable pouvait s'en prévaloir pour démontrer son absence d'intention de commettre une infraction fiscale (cf. consid. 3.5.2 et les références citées). Cela étant, notre Haute Cour a précisé qu'en l'occurrence, même si la décision attaquée avait peut-être été rédigée de façon maladroite sur ce point, l'infraction n'avait pas été exclue au seul motif que la caisse de pension devait faire une déclaration à l'autorité fiscale conformément à l'art. 136 let. d LF, ce qui n'aurait pas été pertinent. La CCR avait aussi tenu compte d'autres éléments, en particulier des déclarations du contribuable, sans que le SCC ne se plaigne d'une appréciation arbitraire des preuves.

Dans un arrêt du 19 mai 2022, la CCR s'est à nouveau prononcée sur un cas similaire à celui objet de la présente procédure. Une contribuable avait perçu à titre de prestations en capital, une somme de 519'482 fr. 20 en 2017 et de 656'779 fr. 20 en 2018, soit un total de 1'176'261 fr. 40. Elle n'avait toutefois pas reporté ces montants dans les déclarations d'impôts relatives aux années considérées. Ce n'était qu'une fois interpellée par l'autorité de taxation sur la variation de sa fortune, que la contribuable avait informé l'autorité avoir bénéficié de deux prestations en capital. Le SCC lui avait alors notifié des bordereaux d'impôts ICC et IFD séparés portant sur ces prestations en capital, puis avait ouvert une procédure en soustraction fiscale à son encontre. Au terme de celle-ci, il avait condamné la contribuable pour tentative de soustraction et avait prononcé des amendes ICC et IFD à son encontre. La contribuable avait élevé réclamation contre la décision 2017, exposant qu'elle n'avait pas porté la prestation en capital dans la déclaration d'impôts y relative, car celle-ci devait faire l'objet d'une taxation distincte. Elle avait en outre relaté avoir spontanément informé le fisc de l'existence de cette prestation avant le prononcé de la décision de taxation 2017 de sorte que la soustraction n'était pas consommée. Enfin, la contribuable avait soutenu avoir agi sans faute. Le Chef du Département des finances et de l'énergie avait rejeté la réclamation. Se prononçant sur recours de la contribuable, la CCR a confirmé la décision entreprise. Les déclarations d'impôts 2017 et 2018 de la recourante étaient incomplètes, puisqu'elles ne mentionnaient pas, à titre de revenu, les deux prestations en capital issues de la prévoyance professionnelle dont elle avait bénéficié durant ces années. En

outre, l'autorité de taxation s'était aperçue de l'absence de ces éléments avant que la taxation 2017 n'entre en force. Les éléments objectifs de la tentative de soustraction étaient donc réunis. La recourante n'avait pas du tout fait mention de ces montants dans ses déclarations d'impôts alors même que celles-ci contenaient une rubrique spécifique consacrée aux prestations en capital. Bien qu'elle ait affirmé avoir agi de bonne foi, dans la mesure où les prestations en capital de prévoyance libérées étaient annoncées au fisc par la banque, cet argument a été écarté, la contribuable ne pouvant se prévaloir du fait que d'autres autorités devaient collaborer avec les autorités fiscales pour démontrer son absence d'intention. En outre, vu l'importance des montants n'ayant pas été déclarés en comparaison de ceux qui l'avaient été, la contribuable aurait dû se rendre compte que ses déclarations d'impôts étaient incomplètes. Par conséquent, il fallait considérer avec un degré de vraisemblance suffisant que la recourante était consciente du caractère inexact de ses déclarations d'impôts, de sorte qu'elle avait agi avec intention ou, à tout le moins, par dol éventuel (cf. ACCR dans la cause M.C. du 18 mai 2022).

2.4

2.4.1 En l'espèce, le recourant ne conteste pas, à raison, la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale. Il ressort en effet des faits établis qu'il n'a pas porté le montant de la prestation en capital de 6'619'073 fr. versée par la Fondation D _____ dans sa déclaration d'impôts 2018. Au contraire, sous la rubrique y relative, il a rempli la case « non », déclarant ainsi expressément n'avoir perçu aucune prestation en capital cette année-là. Il a, de la sorte, fourni à l'autorité fiscale un faux renseignement par le dépôt d'une déclaration d'impôt qu'il savait être erronée. L'autorité de taxation s'en est, par ailleurs, aperçue avant de procéder à la taxation définitive de l'année considérée, de sorte que les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD sont bel et bien réunis.

2.4.2 Le recourant n'est pas crédible lorsqu'il soutient ne pas avoir eu conscience de son obligation d'annoncer le versement de la prestation en capital. En effet, il n'a pas du tout fait mention du montant de 6'619'073 fr. dans sa déclaration d'impôts 2018, étant précisé que celle-ci contenait une rubrique spécifique consacrée aux prestations en capital, la question d'un tel versement y étant expressément posée. Contrairement à ce que plaide le recourant, la déclaration d'impôt valaisanne est ainsi extrêmement claire à ce sujet, imposant à chacun de déclarer toute prestation en capital perçue au cours d'une année fiscale, sans aucune distinction opérée sur l'origine de celle-ci. Compte tenu de l'importance du montant qui n'a pas été déclaré dans les revenus en comparaison de

ceux qui l'ont été, le recourant aurait dû se rendre compte que sa déclaration d'impôts était inexacte, étant précisé qu'il ne ressort pas des pièces du dossier qu'il aurait porté ce montant dans sa fortune déclarée. A ce propos, le recourant ne peut pas être suivi lorsqu'il prétend que la prestation en capital faisait partie de l'évolution de sa fortune. Sa déclaration d'impôts faisait, en effet, ressortir une augmentation de fortune de 1'800'928 fr., de loin pas équivalente – comme cela avait été le cas dans l'affaire ayant fait l'objet de l'arrêt 2C_1221/2013 précité – au montant de 6'619'072 fr. perçu au titre de prestation en capital. Cela étant, assisté d'un mandataire professionnel tout au long de la procédure, y compris dans le cadre de l'établissement de la déclaration d'impôt, le recourant ne peut se prévaloir d'un quelconque doute sur ses obligations de déclaration. En outre, comme l'a à juste titre souligné le SCC, le recourant avait d'ores et déjà quitté le canton de C _____ depuis près d'un an et demi lorsqu'il a cessé son activité professionnelle et perçu la prestation en capital litigieuse, de sorte qu'il ne pouvait raisonnablement se prévaloir d'une installation récente en Valais, ni soutenir qu'il s'était de bonne foi référé à la procédure C _____. Il lui appartenait, au contraire, en cas de doute, de se renseigner auprès du fisc pour clarifier la situation, ce qu'il n'a pas fait. Par ailleurs, et comme rappelé ci-dessus, le recourant ne peut rien tirer de l'obligation de déclaration de la caisse de pension (cf. consid. 2.3 *supra*). L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1221/2013 précité, auquel se réfère le recourant céans, rappelle expressément l'obligation des contribuables valaisans de porter dans leurs déclarations d'impôts le montant d'une prestation en capital perçue au cours de l'année fiscale, de sorte que le recourant ne peut s'appuyer sur ce précédent pour démontrer l'absence d'intention ou d'un agissement à tout le moins par dol éventuel. Un risque que l'annonce du versement de la prestation en capital ne parvienne pas à la connaissance des autorités fiscales valaisannes pouvait d'autant moins être totalement exclu à mesure que la fondation de prévoyance en question se trouve à E _____ et que le contribuable n'était pas établi de très longue date en Valais. En outre, la Cour relève que si le recourant affirme que la caisse de prévoyance l'avait informé de son obligation d'annoncer le versement du capital aux autorités fiscales et du fait que celui-ci ferait l'objet d'une imposition séparée, il ne prétend nullement qu'elle lui aurait également indiqué – ce qui ne ressort aucunement du dossier – qu'il n'aurait dès lors plus de démarches à accomplir de son côté. L'on peut encore observer, à la suite du SCC, qu'aucun bordereau de taxation séparé portant sur la prestation en capital n'avait été émis au moment où le recourant a transmis sa déclaration d'impôts 2018, de sorte qu'il ne saurait de bonne foi soutenir qu'il pensait avoir déjà été taxé sur ce montant. Finalement, c'est en vain que le recourant argue de l'absence de dommage subi par le fisc valaisan, l'infraction reprochée étant envisagée sous l'angle de la tentative.

2.4.3 Compte tenu de ce qui précède, il convient de retenir que le recourant était conscient du caractère incomplet, respectivement inexact, de sa déclaration et d'admettre, conformément à la présomption posée par la jurisprudence (*supra* consid. 2.2), qu'il a bel et bien tenté, intentionnellement ou du moins par dol éventuel, de tromper le fisc.

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

2.6 Pour le surplus, le recourant ne revient pas sur la quotité de l'amende. Celle-ci s'inscrit dans le cadre des dispositions applicables (art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD). Arrêtée à 20% du montant d'impôt concerné, elle peut être confirmée au vu notamment de la faute commise, qui n'est pas lourde sans être totalement légère non plus, de la collaboration affichée par le recourant, qui n'a pas d'antécédents à teneur du dossier et dont la situation économique est pour le reste très bonne.

III. Impôts cantonaux et communaux

3. Concernant les conditions de la tentative de soustraction d'impôt et la quotité de l'amende, conformément à l'art. 56 al. 2 LHID, l'art. 204 al. 1 et 2 LF à la même teneur que l'art. 175 al. 1 et 2 LIFD, de sorte que les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aussi à l'ICC pour la période fiscale 2018 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 10).

IV. Conclusion, frais et dépens

4.

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

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

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce :

1. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais, par 1800 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à la Z _____ SA, pour Y _____, au Chef du Département des finances et de l'énergie, à Sion, au SCC, bureau des juristes, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 20 mai 2024