

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 281/2019

Arrêt du 26 septembre 2019

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux, Seiler, Président,
Donzallaz et Hänni.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure
A. _____ SA,
représentée par Me Dominique Morand, avocat,
recourante,

contre

Chef du Département des finances et de l'énergie
du canton du Valais,
Service cantonal des contributions du canton du Valais,

Objet
Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct
des années 2008 à 2010; soustraction d'impôt,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 18 janvier 2019.

Faits :

A.
La société A. _____ SA (ci-après: la Société ou la recourante), dont le siège est à B. _____, est active dans le domaine de la création, fabrication, achat et vente de lunettes et d'articles de lunetteries, montres, bijoux, casques, chaussures et tout article de sport. C. _____ en est l'administrateur unique.

Une partie du chiffre d'affaires 2008, 2009 et 2010 de la Société fut encaissée sur des comptes bancaires ouverts au nom de C. _____ auprès de la banque D. _____, à hauteur de 25'800 fr. en 2008, 50'875 fr. en 2009 et 81'509 fr. en 2010, et ne fut ainsi pas déclarée sur les comptes de la société.

Après discussion avec sa fiduciaire, la Société décida de "corriger" la situation en déclarant un montant de 171'194 fr. en 2011, au titre de chiffres d'affaires, sous "recettes diverses".

Un contrôle TVA concernant les années 2009 à 2013 eut lieu les 15 et 16 octobre 2014. A cette occasion, la Société informa l'inspectrice chargée du contrôle de la "déclaration tardive" du montant de 171'194 fr.

B.
Le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) fut informé de cet état de fait et effectua un rappel d'impôt pour les exercices 2008 à 2011, en ajoutant les montants non déclarés aux bénéfices des années 2008, 2009 et 2010 et en supprimant ces montants de la taxation 2011.

Le 5 octobre 2016, le Service cantonal, après avoir donné à la Société la possibilité de s'expliquer, a prononcé à son encontre une amende d'un montant de 13'446 fr. pour soustraction fiscale consommée de l'impôt fédéral direct (IFD) pour les années 2008 à 2010. Ce montant correspondait à celui de l'impôt soustrait. Le même jour, ce même service a prononcé à l'encontre de la Société une amende de 12'843 fr. pour soustraction fiscale consommée de l'impôt cantonal et de 12'843 fr. pour soustraction fiscale consommée de l'impôt communal relatives aux années 2008 à 2010. Ces deux

montants correspondaient également à celui de l'impôt soustrait.

Le 17 août 2017, le Chef du Département des finances et de l'énergie du canton du Valais a rejeté la réclamation formée par la Société contre les décisions précitées du 5 octobre 2016.

Par arrêt du 18 janvier 2019, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours interjeté par la Société contre la décision précitée du 17 août 2017, au motif que les conditions de la soustraction fiscale étaient remplies et que celles d'une dénonciation spontanée au sens de la loi ne l'étaient pas, aussi bien pour ce qui concerne l'IFD, que les impôts cantonal et communal (ICC). La Commission de recours a confirmé le montant des amendes prononcées.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement, de réformer la décision précitée de la Commission de recours dans le sens des griefs du recours, tant pour l'IFD que pour l'impôt cantonal valaisan, en particulier, en annulant ou en réduisant le montant des amendes. Subsidiairement, elle requiert l'annulation de cette décision et le renvoi de la cause à la Commission de recours ou au Service cantonal pour nouvelle décision dans le sens des griefs invoqués.

La Commission de recours renonce à déposer des observations détaillées, conclut au rejet du recours et renvoie au prononcé de sa décision. Le Service cantonal conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions se rallie au dispositif et aux considérants de la décision attaquée et conclut au rejet du recours. La recourante a répliqué.

Considérant en droit :

I. Recevabilité

1.

La Commission de recours a rendu un seul arrêt valant tant pour l'ICC que pour l'IFD de la recourante, ce qui est en principe admissible, dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt et du recours que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; arrêt 2C 576/2016 du 6 mars 2017 consid. 1.1, non publié in ATF 143 IV 130).

2.

2.1. L'arrêt attaqué, qui confirme la décision sur réclamation du Chef du département des finances et de l'énergie du 17 août 2017 relative aux bordereaux d'amende ICC et IFD 2008 à 2010, est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 et art. 219a al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF/VS; RS/VS 642.1]), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte (cf. également les art. 146 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la contribuable destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable.

2.2. La recourante demande la réforme de l'arrêt attaqué pour l'IFD, ainsi que pour l'impôt cantonal, mais sans mentionner l'impôt communal. La motivation du recours, à la lumière de laquelle les conclusions doivent être interprétées (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 p. 317; arrêt 2C 115/2017 du 30 mai 2017 consid. 1.3), laisse penser que le recours vise également l'annulation ou la réduction de l'amende en matière d'impôt communal. Cette question peut néanmoins être laissée ouverte vu l'issue du litige.

II. Pouvoir d'examen du Tribunal fédéral

3.

3.1. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis

de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377 s.). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; arrêts 2C 444/2018 du 31 mai 2019 consid. 3.1; 2C 665/2017 du 9 janvier 2018 consid. 2.1). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

3.2. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF; arrêts 2C 444/2018 du 31 mai 2019 consid. 3.2; 2C 797/2017 du 19 mars 2018 consid. 2).

III. Objet du litige

4.

Le litige porte sur les bordereaux d'amende ICC et IFD 2008 à 2010. La recourante ne conteste pas les soustractions fiscales qui lui sont reprochées. En revanche, elle reproche à l'autorité précédente de ne pas avoir retenu que les conditions d'une dénonciation spontanée étaient remplies. Elle s'en prend également au montant des amendes, en faisant valoir que celles-ci devraient être réduites au tiers de l'impôt soustrait et ne concerner que l'impôt qui a effectivement été soustrait.

IV. Prescription

5.

Avant de traiter les griefs soulevés par la recourante à l'encontre de l'arrêt attaqué, il convient de vérifier la question de la prescription de la poursuite pénale, que le Tribunal fédéral examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171; arrêt 2C 12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4, non publié in ATF 144 IV 136) tant pour l'IFD que pour l'ICC (arrêt 2C 444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4).

5.1. Les dispositions sur la prescription de la poursuite pénale en cas de soustraction consommée ont été modifiées le 26 septembre 2014, avec effet au 1er janvier 2017 (cf. la loi fédérale du 26 septembre 2014 sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal [RO 2015 779]). Ainsi, avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b aLIFD cum art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'ATF 134 IV 328; arrêt 2C 444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3.1).

Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon le nouvel art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription.

5.2. L'ancien art. 58 al. 2 et al. 3 aLHID, également modifié avec effet au 1er janvier 2017, correspondait à l'ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD. De même, l'art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID, actuellement en vigueur, a une teneur identique à l'art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD. L'art. 210 al. 1 let. b LF/VS est conforme à la LHID en tant qu'il prévoit également un délai de prescription de la poursuite pénale de 10 ans en cas de soustraction d'impôt consommée.

5.3. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales. Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts 2C 444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3.3 et les références citées).

5.4. En l'occurrence, l'Administration cantonale a notifié à la contribuable les bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt relatifs à l'IFD et à l'ICC 2008 à 2010 le 5 octobre 2016. Selon le nouveau droit (art. 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3 LHID), la prescription - qui n'était pas encore acquise (art. 184 al.

1 let. b ch. 1 LIFD et 58 al. 2 let. a LHID) - a donc été suspendue à cette date. De même, sous l'empire de l'ancien droit (art. 184 aLIFD, 58 aLHID), la prescription absolue (quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète) n'est pas atteinte.

V. LIFD

V.1 Soustraction fiscale

6.

La recourante reconnaît avoir commis une soustraction fiscale en relation avec les périodes fiscales 2008 à 2010, dans la mesure où le chiffre d'affaires n'a pas été intégralement déclaré durant ces années. Pourtant, de façon paradoxale, elle soutient également, lorsqu'elle s'en prend au montant des amendes (cf. infra consid. 8), que le calcul de l'impôt soustrait aurait dû tenir compte des impôts qui seront "rattrapés" dans le futur du fait de la déclaration en 2011 du chiffre d'affaires élué. Elle en conclut que l'assiette de l'impôt soustrait devrait être fixé à 0 fr. En cela, elle conteste que le comportement qui lui est reproché ait porté atteinte aux intérêts patrimoniaux de la collectivité publique et fait ainsi, implicitement, valoir que l'un des éléments objectifs de la soustraction d'impôt, à savoir celui d'une perte financière pour ladite collectivité, ne serait pas donné (cf. SANSONETTI/HOSTETTLER, in Commentaire romand LIFD, 2017, n. 7 ss ad art. 175 LIFD).

En l'occurrence, la recourante perd de vue que le principe de périodicité, qui réclame que la comptabilité soit bouclée périodiquement et que les revenus et les charges de l'entreprise soient alloués aux différentes périodes comptables, l'emporte dans la règle sur le principe de l'imposition du bénéfice total (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 s. p. 364 s.; arrêt 2C 907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2 et 5.3.1; ROBERT DANON, in Commentaire romand LIFD, 2017, n. 81 ss ad art. 57, 58 LIFD). En outre, il est rappelé que le principe de périodicité défend à l'entreprise assujettie à l'impôt sur le bénéfice net de compenser entre eux, à son bon vouloir, les résultats des différentes périodes de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364). Sur le vu de ces éléments, la perte financière occasionnée par l'absence de déclaration des montants en cause doit être appréciée pour chaque année fiscale séparément et ces pertes ne sauraient être compensées par d'éventuels gains ultérieurs pour la collectivité. En l'espèce, il est indéniable que l'absence de déclaration des montants en cause a occasionné une perte financière pour la collectivité pour chacune des années fiscales concernées, soit 2008, 2009 et 2010. Les autres conditions étant remplies (cf. arrêt 2C 11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10 concernant les soustractions d'impôts commises par une personne morale), la Commission de recours a retenu à raison que les faits reprochés à la recourante étaient constitutifs de soustractions fiscales.

V.2 Dénonciation spontanée

7.

La recourante fait valoir qu'elle a de façon volontaire totalement réintégré les éléments de chiffre d'affaires non déclarés sur les années 2008 à 2010 sur le chiffre d'affaires 2011, avant que l'autorité fiscale n'en ait eu connaissance et avant toute annonce de contrôle TVA. Elle considère avoir ainsi spontanément dénoncé les soustractions d'impôt commises.

7.1. L'art. 181a LIFD, prévoyant la possibilité pour les personnes morales de dénoncer spontanément une soustraction d'impôt, est entré en vigueur le 1er janvier 2010 (RO 2008 4459). La prétendue dénonciation spontanée étant intervenue en 2011, les dispositions précitées s'appliquent au présent cas (cf. RETO SUTTER, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, in ASR n° 797, 2014, n. 556 p. 197).

7.2. Selon l'art. 181a al. 1 LIFD, lorsqu'une personne morale assujettie à l'impôt dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt commise dans son exploitation commerciale, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition: qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c).

Les conditions d'une dénonciation spontanée d'une personne morale sont les mêmes que celles de l'art. 175 al. 3 LIFD pour les personnes physiques (cf. SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n. 1 ad art. 181a LIFD). La jurisprudence développée en relation avec l'art. 175 al. 3 LIFD peut donc également s'appliquer, mutatis mutandis, à l'art. 181a al. 1 LIFD.

La notion de dénonciation spontanée suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêt 2C 476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1). Bien que la loi ne pose pas de conditions

formelles, la simple mention d'un élément de revenu ou de fortune non déclaré par le passé, sans autre indication, ne constitue pas une dénonciation au sens des art. 175 al. 3 et 181a al. 1 LIFD. Dans un tel cas de figure, l'administration fiscale ne peut pas, de bonne foi, reconnaître, sur la base des informations données, que des éléments de fortune et/ou de revenu ont été soustraits et qu'il s'agit d'une dénonciation (SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n. 50 ad art. 175 LIFD; RETO SUTTER, op. cit., n. 197 et 200 p. 73 ss; TOBIAS ROHNER, *Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug*, in Jusletter du 8 avril 2013, n. 20 p. 5). Une telle attitude, qui viserait à laisser le soin au fisc de découvrir les biens non déclarés précédemment et, dans l'hypothèse où il y parvient, à invoquer une dénonciation spontanée, contreviendrait au principe de la bonne foi et ne mérite aucune protection (cf. ROHNER, op. cit., n. 20 p. 5).

7.3. En l'occurrence, l'ajout des montants soustraits dans la déclaration d'impôt 2011, sous la rubrique "recettes diverses", ne constitue pas une dénonciation au sens de l'art. 181a LIFD. Les informations données ne permettaient aucunement au Service cantonal de conclure de bonne foi qu'il s'agissait de l'annonce de montants non déclarés précédemment pour les années 2008 à 2010. On ne peut y voir une dénonciation "implicite" comme le soutient la recourante et faire valoir une dénonciation spontanée dans ces circonstances constitue une atteinte au principe de la bonne foi. La Commission de recours ne prête ainsi pas le flanc à la critique lorsqu'elle nie l'existence d'une telle dénonciation.

Par ailleurs, si les montants soustraits déclarés en 2011 avaient permis de compenser les pertes financières pour la collectivité publique en 2008, 2009 et 2010 - ce qui, selon l'arrêt attaqué, n'est pas le cas -, les conditions d'une dénonciation spontanée n'auraient pas été remplies, faute pour la recourante d'avoir suffisamment attiré l'attention de l'administration fiscale sur l'existence d'éléments non déclarés.

V.3 Amendes

8.

La recourante fait valoir divers griefs relatifs au montant des amendes prononcées. Elle estime que l'assiette de l'impôt soustrait devrait être fixé à 0 fr. Par ailleurs, elle soutient que sa faute doit être qualifiée de légère et que la quotité de l'amende devrait être ramenée au tiers de l'impôt soustrait.

8.1. Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait. En cas de faute grave, l'amende doit donc en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 LIFD). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse (CP; RS 311.0) qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances

atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. et les références citées). Si l'infraction est commise par une personne morale (art. 181 al. 1 LIFD), l'amende infligée doit obéir aux critères qui sont applicables au degré de la faute des organes tandis que la situation économique dont il faut tenir compte est celle de la personne morale au profit de laquelle la soustraction a eu lieu et non pas celle de ses organes (ATF 135 II 86 consid. 4.4 p. 91 s.).

Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et, par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre pénal, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 p. 152 s.).

8.2. Comme déjà mentionné, la recourante fait valoir que le calcul de l'impôt soustrait aurait dû tenir compte des impôts qui seront "rattrapés" dans le futur du fait de la déclaration en 2011 du chiffre d'affaires éludé. Par ailleurs, elle indique que le montant d'impôt remboursé en 2011, soit 5'965 fr., devrait être pris en considération et porté en déduction de l'impôt soustrait total de 39'132 fr.

La recourante ne peut être suivie. En effet, le montant de l'impôt soustrait doit correspondre à la différence entre le montant d'impôt calculé dans la procédure en soustraction et celui qui ressort de la

taxation initiale (SANSONETTI/HOSTETTLER, op. cit., n. 42 ad art. 175 LIFD). Le principe de périodicité impose de prendre en compte la perte financière pour chaque année fiscale qui a fait l'objet d'une soustraction, sans possibilité de prendre en considération les résultats des autres années, notamment par le biais de compensation (cf. supra consid. 6). Par ailleurs, le calcul de l'impôt soustrait ne saurait être influencé par la taxation 2011, puisque celle-ci a été corrigée dans le cadre de la procédure de rappel d'impôts et les montants non déclarés en question supprimés pour cette période.

8.3. La recourante soutient que l'autorité précédente a, à tort, retenu que les soustractions en cause portaient sur une partie importante de son chiffre d'affaires. Elle fait valoir que les montants non déclarés de 25'800 fr. en 2008, 50'875 fr. en 2009 et 81'509 fr. en 2010 ne correspondaient, respectivement, qu'à 0.8 % du chiffre d'affaires réalisé en 2008 (3'185'293 fr), 1.23 % en 2009 (4'139'018 fr.) et 2.14% en 2010 (3'807'376 fr.). Cette argumentation porte sur des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué et la recourante ne fait pas valoir que l'autorité précédente aurait arbitrairement retenu les faits sur ce point conformément aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF. Ce grief doit partant être écarté (cf. supra consid. 3.1). Par ailleurs, il faut relever que si l'on se réfère non pas au chiffre d'affaires, mais au bénéfice net ressortant du compte profits et pertes, soit, en l'occurrence, d'un bénéfice d'environ 120'000 fr. en 2008, 170'000 fr. en 2009 et 200'000 fr. en 2010 (art. 105 al. 2 LTF), on constate que le montant des soustractions n'est pas négligeable.

8.4. La recourante reproche également à la Commission de recours d'avoir versé dans l'arbitraire en occultant totalement le fait qu'elle avait déclaré spontanément le chiffre d'affaires éludé en 2011 et que la quotité retenue, correspondant à l'impôt soustrait, la plaçait dans la même situation que "si elle n'avait pas annoncé ces éléments spontanément et se serait fait redresser par le fisc". Elle estime que le caractère répétitif de la soustraction sur trois ans était contrebalancé par le fait qu'il s'agissait d'une première sanction et que la soustraction ne portait pas sur des montants élevés. Selon elle, il y a avait en outre lieu de tenir compte de sa bonne collaboration.

En l'espèce, contrairement à ce que soutient la recourante, l'autorité précédente n'a pas totalement occulté la déclaration des montants en cause en 2011. Elle a toutefois estimé que cette démarche ne justifiait pas une réduction des amendes fixées. La Commission de recours a à cet égard relevé que ce n'était que suite au contrôle TVA que les autorités fiscales avaient pu récupérer les montants dus et non en raison de l'attitude du contribuable. Selon elle, la recourante avait subrepticement ajouté un montant à sa déclaration fiscale 2011, en espérant économiser un montant substantiel d'impôt et elle n'avait jamais cherché à régulariser sa situation en informant le fisc. L'autorité précédente a alors estimé que l'attitude de la recourante ne méritait aucune protection particulière. Une telle conclusion, si elle peut paraître sévère, ne constitue ni un excès, ni un abus du pouvoir d'appréciation. L'arrêt 2C 907/2012 du 22 mai 2013, cité par la recourante, ne permet pas non plus de conclure à un tel abus. Celui-ci ne fait que confirmer qu'une bonne collaboration et l'éventuelle récupération d'une partie de l'impôt soustrait les périodes ultérieures peuvent conduire à une réduction de l'amende (consid. 5.5). Or, dans le présent cas,

il n'est pas insoutenable de considérer que les circonstances aggravantes (infractions répétées sur trois périodes fiscales et montants soustraits non négligeables par rapport au bénéfice imposable) viennent contrebalancer les circonstances atténuantes (coopération et possible récupération d'une partie de l'impôt soustrait suite à la déclaration de 2011). La confirmation par la Commission de recours d'une amende fixée au montant de l'impôt soustrait n'est ainsi pas critiquable.

9.

Le recours doit partant être rejeté en ce qu'il concerne les amendes prononcées en lien avec la LIFD.

VI. Impôt cantonal et communal

10.

Dès lors que les dispositions légales applicables en matière d'ICC ont un contenu identique aux art. 175 et 181a LIFD (cf. art. 56 et 57b LHID et 203 et 206a LF/VS), il convient de se référer de manière générale aux consid. 6 et 7 ci-dessus. Il en va de même pour la quotité des amendes, les mêmes principes s'appliquant pour l'IFD et l'ICC (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.2 p. 153). Au demeurant, l'art 203 al. 2 LF réprime la soustraction consommée en prévoyant une réglementation similaire à celle de l'art. 175 al. 2 LIFD (cf. art. 56 al. 1 LHID). Par ailleurs, l'art. 215 al. 1 LF prévoit que les dispositions générales du CP sont applicables, sous réserve de prescriptions contraires, ce qui correspond aussi à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct (cf. supra consid. 8.1; ATF 144 IV 136 consid. 9.2 p. 153). Concernant le montant de l'amende, il peut ainsi être renvoyé au consid. 8 ci-dessus. Partant, le recours devra également être rejeté en ce qu'il concerne l'ICC.

VII. Issue du recours et frais

11.

En résumé, le recours doit être rejeté tant en matière d'IFD que d'ICC.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les amendes prononcées en lien avec l'IFD 2008 à 2010.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les amendes prononcées en lien avec l'ICC 2008 à 2010.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, au Chef du Département des finances et de l'énergie, au Service cantonal des contributions du canton du Valais, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 26 septembre 2019

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier