

BGer 2C_639/2022 vom 14. Oktober 2022

Bundesgericht, 2022-10-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_639_2022

FR: TF 2C_639/2022 du 14 octobre 2022

IT: TF 2C_639/2022 del 14 ottobre 2022

Erwägungen

E. 1

B.A. _____ et A.A. _____ sont mariés. Ils étaient assujettis à l'impôt dans le canton de Neuchâtel durant les périodes fiscales 2005 à 2013. L'épouse exerçait le métier de physiothérapeute indépendante, tandis que A.A. _____ était titulaire de l'entreprise individuelle C. _____.

Pour les périodes fiscales 2010 à 2013, le Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel (ci-après: le Service des contributions) a taxé provisoirement les époux. Par courrier du 16 décembre 2014, il les a informés de son intention de procéder à l'expertise de leurs comptabilités pour les exercices susmentionnés, avant de leur communiquer, par courrier du 19 juin 2015, qu'il allait ouvrir un procédure de rappel d'impôt en lien avec les périodes fiscales 2005 à 2009.

E. 2

Le 12 juillet 2017, le Service des contributions a notifié aux époux A. _____ des bordereaux de rappel d'impôt en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et d'impôts directs cantonal et communal (ci-après: ICC) pour les périodes fiscales 2005 à 2009. Il avait effectué différentes reprises dans le revenu imposable des intéressés qui aboutissaient à des rappels d'impôt pour un total de 39'582 fr. 55 s'agissant de l'IFD et de 114'621 fr. 75 en ce qui concerne les ICC. Le 20 juillet 2017, le Service des contributions a par ailleurs notifié aux époux A. _____ les décisions de taxation définitive portant sur l'IFD et les ICC dus pour les périodes fiscales 2010 à 2013. Toutes ces décisions prenaient en compte des revenus non comptabilisés et non déclarés par les époux. Parmi ceux-ci figuraient des crédits bancaires pour un total de près d'un million de francs que A.A. _____ n'était pas parvenu à justifier et que le Service des contributions avait considéré comme des revenus, après leur avoir appliqué un abattement de 50 %.

Parallèlement à la procédure de rappel d'impôt, le Service des contributions a ouvert une procédure pénale en soustraction d'impôt contre les époux A. _____ en lien avec les périodes fiscales 2005 à 2009. Par décisions du 20 décembre 2017, il a infligé à B.A. _____ une amende de 7'990 fr. pour soustraction d'IFD et de 23'810 fr. pour soustraction d'ICC. Par décisions du même jour, il a condamné A.A. _____ à une amende de 17'210 fr. pour soustraction d'IFD et de 51'250 fr pour soustraction d'ICC. Les contribuables n'ont soulevé aucune réclamation contre ces décisions.

E. 3

Les contribuables ont en revanche élevé réclamation contre les décisions de rappel d'impôts et de taxation définitives des 12 et 20 juillet 2017. Après avoir informé les intéressés du risque d'une

reformatio in pejus et leur avoir donné la possibilité de retirer leur moyen, le Service des contributions a rejeté la réclamation déposée devant lui par décision du 21 avril 2021 et modifié les différentes décisions contestées au détriment des contribuables, en ce sens qu'il a réduit à 20 % l'abattement appliqué sur les divers crédits bancaires non déclarés par A.A. _____ qu'il considérait comme des éléments de revenu imposables.

E. 4

A.A. _____ a déféré la décision sur réclamation précitée devant la Cour de droit public du Tribunal cantonal de la République et canton et de Neuchâtel (ci-après: le Tribunal cantonal), concluant implicitement à son annulation et à ce que le rappel d'impôts et les reprises de revenu soient établis sur la base d'un tableau qu'il avait lui-même produit. Par arrêt du 28 juin 2022, le Tribunal cantonal a admis partiellement le recours, annulant les rappels d'impôt dus pour les périodes fiscales 2005 et 2006, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC, compte tenu du délai de prescription absolue de 15 ans qui était échu dans l'intervalle. Il a rejeté le recours pour le surplus.

E. 5

Agissant sans l'assistance d'un mandataire, A.A. _____ (ci-après: le recourant) dépose un recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du 28 juin 2022. Concluant implicitement à la réforme de l'arrêt attaqué, il demande que les rappels d'impôts et les taxations dont il a fait l'objet pour les années 2007 à 2013 soient effectués sur la base d'une liste énumérant les montants non déclarés sur lesquels il reconnaît devoir un impôt. Il déclare également contester "

vigoureusement [...] l'amende [...] ainsi que les intérêts moratoires " qui découlent des rappels d'impôts.

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

E. 6.1

Le présent recours est dirigé contre un arrêt du Tribunal cantonal confirmant, d'une part, des rappels d'impôts en relation avec l'IFD et les ICC, pour les périodes fiscales 2007 à 2009, et, d'autre part, des décisions de taxation portant sur les mêmes impôts pour les années 2010 à 2013. Il est ainsi dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts visés en l'espèce (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3).

E. 6.2

Le Tribunal cantonal a en l'occurrence rendu un seul arrêt valant tant pour l'IFD que pour les ICC du recourant, ce qui est en principe admissible, dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 2C_576/2016 du 6 mars 2017 consid. 1.1 non publié in ATF 143 IV 130). Dans ces circonstances, on ne peut pas reprocher au recourant d'avoir formé les mêmes griefs et conclusions pour les deux catégories d'impôts dans son recours (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3), étant précisé, pour le reste, que celui-ci a été interjeté en temps utile compte tenu des

fériés estivales (cf. art. 100 al. 1 en lien avec l' art. 46 al. 1 let. b LTF), par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF).

E. 6.3

Partant, le recours est recevable, sous réserve de la conclusion que prend le recourant en annulation des amendes prononcées à son encontre pour soustraction fiscale par le Service des contributions en date du 20 décembre 2017. Par le biais d'une telle conclusion, le recourant étend l'objet du litige de manière inadmissible, n'ayant soulevé aucune réclamation ni recours cantonal contre ces amendes, qui sont dès lors entrées en force depuis plusieurs années.

E. 7

Le Tribunal fédéral examine d'office le droit fédéral (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), ainsi que, pour ce qui concerne le domaine fiscal, le droit cantonal harmonisé (ATF 143 II 259 consid. 2.1). Il fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 138 I 49 consid. 7.1; 137 I 1 consid. 2.4) - ou en violation du droit (art. 105 al. 2 LTF). Le recourant qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées (art. 106 al. 2 LTF) et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 137 II 353 consid. 5.1). Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut enfin être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

En l'occurrence, dans son recours, le recourant discute les faits comme devant une juridiction d'appel, en se référant parfois à diverses pièces annexées à son écrit. Il ne démontre ce faisant pas en quoi le Tribunal cantonal aurait établi les faits de manière manifestement inexacte ou en violation du droit, bien qu'une telle motivation s'impose au sens de l' art. 106 al. 2 LTF . Partant, le Tribunal fédéral statuera sur la base des seuls faits constatés dans l'arrêt attaqué, sans tenir compte de ceux qui sont allégués par le recourant.

E. 8.1

L'objet de la contestation consiste non seulement en diverses taxations définitives en matière d'IFD et d'ICC pour les années 2010 à 2013, mais aussi en différents rappels d'impôts en lien avec ces mêmes impôts pour les années 2007 à 2009. La Cour de céans constate à cet égard que le recourant ne remet pas en question - et ce à juste titre - le principe même d'une procédure de rappel d'impôt à son encontre, reconnaissant au contraire devoir un impôt sur certains montants non déclarés par lui et son épouse. Il ressort en effet de l'arrêt attaqué que ces derniers ont omis d'annoncer de nombreux revenus dans leurs déclarations fiscales 2007, 2008 et 2009, ce que l'autorité fiscale a découvert à la suite d'une expertise de leurs comptabilités portant initialement sur les années 2010, 2011, 2012 et 2013. Ce fait, jusque-là inconnu de l'autorité fiscale, permet de retenir que les taxations relatives aux années 2007 à 2009 sont incomplètes et qu'il se justifiait d'ouvrir une procédure de rappel d'impôts en matière d'IFD et d'ICC à l'aune, respectivement, de l' art. 151 al. 1 LIFD et des art. 53 al. 1 LHID et 221a al. 1 de la loi cantonale neuchâteloise du 21

mars 2000 sur les contributions directes (LCdir/NE; RS/NE 631.0).

E. 8.2

Ainsi, à ce stade de la procédure, il s'agit uniquement d'examiner si l'autorité précédente a correctement évalué le revenu fiscalement déterminant du recourant et de son épouse, non seulement en vue de leur taxation 2010 à 2013, mais aussi du rappel d'impôt dont ils doivent faire l'objet pour les années fiscales 2007 à 2009, ce en lien aussi bien avec l'IFD qu'avec les ICC, étant précisé que la notion de "revenu" est dans les deux cas réglée par le droit fédéral (cf. infra consid. 10). Le recourant le conteste.

E. 9.1

Selon l' art. 16 al. 1 LIFD , l'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L' art. 16 LIFD exprime ainsi, en lien avec l'IFD, le concept de l'accroissement net du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("

Reinvermögenszugangstheorie "; ATF 139 II 363 consid. 2). Au regard de cette clause générale, du reste exemplifiée aux art. 17 à 23 LIFD, tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, doivent donc être considérés comme revenus imposables, y compris évidemment les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante, comme le précise expressément l' art. 18 al. 1 LIFD .

E. 9.2

Selon l' art. 18 al. 3 LIFD , qui renvoie à l' art. 58 al. 1 LIFD , le bénéfice net imposable des contribuables indépendants qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, lorsqu'ils ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). La loi énonce de cette manière le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance;

" Massgeblichkeitsprinzip "), selon lequel le bilan commercial est en général déterminant en droit fiscal (ATF 141 II 83 consid. 3.1). Si un indépendant ne tient pas de comptabilité conformément à l'usage commercial, il doit au moins joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (cf. art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêts 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5 et 2C_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qui lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; cf. aussi arrêt 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5), conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal (cf. notamment ATF 140 II 248 consid. 3.5).

E. 9.3

En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué que le recourant et son épouse n'ont pas tenu de comptabilité en lien avec leurs activités lucratives indépendantes respectives, à tout le moins entre 2005 et 2013. Cela étant, le Tribunal cantonal a constaté qu'ils n'avaient pas mentionné tous leurs revenus dans leurs déclarations fiscales pour les périodes 2007 à 2013. D'après l'arrêt attaqué, les époux ont tout d'abord omis de déclarer 327'806 fr. de chiffres d'affaires et d'indemnités de perte de gain en lien avec leurs activités lucratives indépendantes respectives, ce qu'ils n'ont jamais contesté et ce que le recourant ne remet apparemment pas en question dans son recours. A cela s'ajoute qu'entre 2007 et 2013, le recourant a également bénéficié de nombreux crédits sur un compte bancaire à prédominance commerciale qui n'ont jamais été annoncés d'une quelconque manière au fisc, alors même qu'ils correspondaient à un total de 402'092 fr. entre 2007 et 2009 et de 450'193 fr. entre 2010 et 2013. Constatant que le recourant n'avait jamais apporté aucune pièce probante susceptible de démontrer l'origine et la fonction de ces crédits bancaires, si ce n'est une facture adressée au frère du recourant pour un montant de total - relativement faible - de 16'885 fr., le Tribunal cantonal a estimé qu'une grande partie d'entre eux, évaluée à 80 %, devait être considérée comme des rentrées financières ayant accru la fortune de l'intéressé, soit comme du revenu imposable au sens des art. 16 ss. LIFD.

E. 9.4

La Cour de céans ne voit pas en quoi l'arrêt attaqué, tel qu'il vient d'être présenté, violerait le droit fédéral. Le Tribunal cantonal était effectivement en droit de considérer qu'appréciés pour eux-mêmes, la plupart des divers versements et virements bancaires d'un total de 852'285 fr., dont le recourant avait bénéficié entre 2007 et 2013, sans les déclarer ni les mentionner dans sa comptabilité, constituaient des éléments imposables. Force est d'admettre qu'ils ont en effet augmenté la fortune de l'intéressé. A partir de là, les juges précédents pouvaient présumer qu'ils constituaient des revenus au sens de l'art. 16 LIFD, à tout le moins à raison de 80 %, sans connaître leur fonction exacte. Conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, il appartenait au recourant d'alléguer et, surtout, de démontrer leur justification économique, sachant qu'il s'agissait là d'un fait susceptible de diminuer sa dette fiscale. Autrement dit, c'est au recourant qu'il incombait de prouver que les crédits bancaires dont il avait bénéficié auraient en réalité constitué des opérations financières neutres, comme des remboursements d'emprunts, ce que l'autorité a nié sur la base des pièces du dossier. En se plaignant du fait qu'aucune des indications qu'il avait fournies à cet égard n'a été prise en compte, l'intéressé formule une critique qui relève de l'établissement des faits, sans prétendre que celui-ci aurait été opéré de manière arbitraire, ce qui n'est pas admissible devant le Tribunal fédéral (cf. consid. supra 7).

E. 9.5

C'est ensuite en vain que le recourant se prévaut dans ses écritures du fait qu'il n'aurait jamais eu l'intention de dissimuler ses revenus, concédant tout au plus avoir fait des erreurs et commis des oublis non intentionnels. De manière générale, il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute pour que la procédure de rappel d'impôt soit ouverte (cf. notamment arrêt 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3). Logiquement, la nature de la faute commise n'influence pas non plus la mesure de ce rappel. En invoquant le fait de n'avoir jamais voulu dissimuler ses revenus, le recourant formule en somme un grief qui n'a pas sa place dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, mais tout au plus dans le cadre d'une procédure pénale pour soustraction fiscale. Les amendes prononcées à l'encontre à ce dernier titre sont toutefois entrées en force depuis plusieurs années et ne relèvent pas de

l'objet de la contestation devant le Tribunal fédéral.

E. 9.6

Il est enfin malvenu de la part du recourant de se plaindre du retard qu'aurait mis le Service des contributions à statuer sur son cas, ce qui aurait pour conséquence la mise à sa charge d'intérêts moratoires de manière "pas très équitable". De tels intérêts sont clairement prévus par la loi en cas de rappel d'impôts (cf. art. 151 al. 1 LIFD). On notera que le recourant a surtout profité du retard pris par l'administration cantonale, lequel a conduit à ce que le droit d'opérer un rappel d'impôt à son encontre se périmé en cours de procédure cantonale en ce qui concerne l'IFD 2005 et 2006.

E. 9.7

Sur le vu de ce qui précède, la Cour de céans ne voit pas en quoi l'arrêt attaqué ne respecterait pas le droit fédéral en tant qu'il confirme, d'une part, les rappels d'impôts prononcés à l'encontre du recourant et de son épouse en lien avec l'IFD 2007 à 2009 et, d'autre part, les décisions de taxation du couple en relation avec l'IFD 2010 à 2013.

E. 10

Les règles juridiquement pertinentes en l'affaire s'agissant de la notion de revenu, du fardeau de la preuve et du rappel d'impôt en matière d'IFD sont identiques à celles régissant ces questions pour les ICC, à savoir les art. 7, 8, 42 et 53 al. 1 LHID, reprises en droit neuchâtelois aux art. 19, 21, 191 et 221 LCdir/NE. Or, la jurisprudence rendue en matière d'IFD est valable pour l'interprétation et l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10). Les considérants développés plus haut peuvent donc être repris pour trancher le point de savoir si l'autorité précédente a correctement évalué le revenu fiscalement déterminant du recourant et de son épouse pour les ICC 2007 à 2013. En l'occurrence, le recours est mal fondé en tant qu'il prétend que non.

E. 11

Il ressort de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 6.3) s'agissant tant de l'IFD 2007 à 2013 que des ICC 2007 à 2013. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.