

BGer 9C_181/2025 vom 17. Juni 2025

Bundesgericht, 2025-06-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_181_2025

FR: TF 9C_181/2025 du 17 juin 2025

IT: TF 9C_181/2025 del 17 giugno 2025

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est 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 pas sous le coup de l'une des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l' art. 146 LIFD [RS 642.11] pour l'impôt fédéral direct et, s'agissant de l'impôt cantonal, l' art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14], le recours portant sur une matière harmonisée [art. 51 LHID] réglée dans le titre 5 de la loi).

E. 1.2

Le Tribunal cantonal a traité dans un seul arrêt de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal, ce qui est possible (cf. ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.1). Le dépôt d'un seul acte de recours est donc aussi autorisé si la partie recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.3), ce qui est le cas en l'espèce.

E. 1.3

En vertu de l' art. 42 al. 2 LTF , les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Lorsque la décision attaquée se fonde, comme en l'espèce, sur une double motivation dont chaque pan suffit à sceller le sort de la cause, il appartient au recourant de contester chacun d'eux et de démontrer qu'ils sont contraires au droit, sous peine d'irrecevabilité (ATF 142 III 364 consid. 2; 138 III 728 consid. 3.4). Le recours respecte cette condition.

E. 1.4

La conclusion tendant à l'annulation de la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est irrecevable en raison de l'effet dévolutif complet du recours au Tribunal cantonal (ATF 136 II 539 consid. 1.2).

E. 1.5

Au surplus, les recourants, qui ont qualité pour agir (cf. art. 89 al. 1 LTF), ont recouru en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les autres formes prescrites par l' art. 42 LTF .

E. 1.6

Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux et de dispositions de droit cantonal que si le grief a été

invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée (cf. ATF 149 III 81 consid. 1.3; 148 I 127 consid. 4.3). Le Tribunal fédéral examine librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels invoqués de manière conforme à l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; 144 II 313 consid. 5.3).

E. 2.2

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. 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 (art. 9 Cst.) - 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 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF qui vient d'être rappelé (supra consid. 2.1), le recourant doit exposer en quoi ces conditions seraient réalisées (ATF 148 I 160 consid. 3; 145 V 188 consid. 2).

E. 3

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a jugé que les recourants ne pouvaient pas obtenir la révision de leurs décisions de taxation des périodes fiscales 2015 à 2017, respectivement de l'arrêt cantonal du 21 avril 2021 concernant la période fiscale 2018, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

E. 4

Invoquant les art. 9 Cst. et 97 LTF, les recourants reprochent d'abord aux juges précédents d'avoir constaté les faits de manière arbitraire. Ils se plaignent aussi d'une violation des règles sur la répartition du fardeau de la preuve.

E. 4.1

En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables. Les critiques de nature appellatoire sont irrecevables (ATF 150 I 50 consid. 3.3.1; 150 IV 360 consid. 3.2.1; 148 I 127 consid. 4.3).

Une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 148 III 353 consid. 10.4.3; 137 III 226 consid. 4.3).

E. 4.2

En l'espèce, le Tribunal cantonal a retenu que les quatre certificats établis par l'autorité fiscale portugaise le 28 septembre 2021 contenaient certes des informations potentiellement utiles pour déterminer la valeur réelle et le rendement effectif des immeubles portugais durant les périodes fiscales 2015 à 2018. Il a toutefois jugé que ces informations n'étaient pas inconnues des recourants à cette date. En effet, chacun de ces certificats se référait à une date de taxation de la période fiscale concernée, à savoir le 18 juillet 2016 pour la période

fiscale 2015, le 28 mai 2017 pour la période fiscale 2016, le 31 mai 2018 pour la période fiscale 2017 et le 22 juin 2019 pour la période fiscale 2018. Il était donc très vraisemblable que, pour chaque période fiscale, l'autorité fiscale portugaise avait émis et adressé à la recourante, aux dates indiquées, une décision de taxation qui contenait les mêmes indications que celles qui figuraient dans les certificats du 28 septembre 2021. Cette vraisemblance était encore renforcée par le fait que les certificats mentionnaient des numéros de règlement (n° de "liquidação") commençant par 2016 pour l'année 2015, par 2017 pour l'année 2016, par 2018 pour l'année 2017 et par 2019 pour l'année 2018. Par ailleurs, avant leur demande de révision, les recourants n'avaient jamais prétendu que l'autorité fiscale portugaise ne leur avait jamais notifié de décision de taxation pour les périodes fiscales 2015 à 2018. En outre, et contrairement à ce qu'ils soutenaient, c'était à eux qu'il incombait de prouver l'existence de faits nouveaux.

E. 4.3

Les recourants reprochent au Tribunal cantonal de s'être fondé sur les dates de taxation apparaissant sur chacun des quatre certificats du 28 septembre 2021 pour en tirer la conclusion que ces dates de taxation "valaient dates de notification" des décisions de taxation correspondantes. Ce faisant, le Tribunal cantonal aurait confondu, sans la moindre explication soutenable, la date d'établissement d'une décision avec sa date de notification, ce qui serait arbitraire. Les recourants font aussi valoir qu'ils ont eu "à plusieurs reprises" l'occasion d'indiquer qu'ils ne s'étaient pas vu notifier de décision de taxation de l'autorité fiscale portugaise concernant les années 2015 à 2018 avant le 29 [sic] septembre 2021 et qu'ils avaient prouvé, pièces à l'appui, n'avoir reçu ces décisions de taxation qu'en septembre 2021. Les recourants soutiennent encore que la constatation arbitraire des faits par le Tribunal cantonal aboutit à un résultat insoutenable parce que les recourants se retrouvent "doublement taxés", en violation des règles de la convention du 26 septembre 1974 entre la Suisse et le Portugal en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-PT; RS 0.672.965.41), et sur la base d'éléments de revenus et de fortune "largement surévalués".

Enfin, les recourants reprochent au Tribunal cantonal d'avoir violé les règles de répartition du fardeau de la preuve et de leur avoir imposé la charge de prouver un fait négatif, soit l'absence de décision de taxation portugaise pour les années 2015 à 2018 avant le 28 septembre 2021.

E. 4.4

Il ressort de leur motivation que les recourants font avant tout grief aux juges précédents d'avoir confondu les dates d'établissement des décisions de taxation portugaises des périodes fiscales 2015 à 2018 (dates mentionnées dans les certificats du 28 septembre 2021) avec les dates de notification de ces décisions. Ils ne contestent en revanche pas que, pour chacune des périodes fiscales concernées, une décision de taxation a été établie par l'autorité fiscale portugaise aux dates indiquées dans ces certificats, à savoir le 18 juillet 2016 pour la période fiscale 2015, le 28 mai 2017 pour la période fiscale 2016, le 31 mai 2018 pour la période fiscale 2017 et le 22 juin 2019 pour la période fiscale 2018. Or le Tribunal cantonal pouvait, sans tomber dans l'arbitraire, déduire de l'existence de ces décisions de taxation qu'elles ont été effectivement notifiées aux recourants avant septembre 2021. Il est en effet dans le cours ordinaire des choses qu'une autorité qui rend une décision la notifie ensuite à son destinataire. Le fait que l'arrêt attaqué semble confondre la date d'établissement d'une

décision de taxation avec la date de sa notification n'est à cet égard pas déterminant. En outre, il ne ressort pas des faits constatés dans l'arrêt attaqué que les recourants auraient signifié au Service cantonal qu'ils n'avaient pas reçu de décision de taxation portugaise, comme ils le prétendent. Il ressort au contraire de l'arrêt attaqué que les recourants se sont toujours abstenus de répondre aux demandes répétées de renseignements du Service cantonal au sujet de leurs immeubles portugais.

Au surplus, et contrairement à ce que les recourants semblent soutenir, ils n'ont pas été imposés en Suisse, respectivement dans le canton, sur la fortune et les revenus provenant des immeubles portugais. Ces éléments n'ont été pris en compte que pour fixer les taux d'impôt sur le revenu et la fortune (à ce sujet infra consid. 7.2). C'est donc d'emblée en vain qu'ils se plaignent que l'arrêt attaqué aboutit à un résultat arbitraire parce qu'il les imposerait sur des montants surévalués. Quant à leur grief de violation de la convention de double imposition avec le Portugal, il s'agit d'une question de droit, qui sera traitée ci-dessous (infra consid. 7).

En conséquence, le Tribunal cantonal pouvait sans arbitraire tenir pour établi que les informations contenues dans les certificats établis le 28 septembre 2021 concernant la valeur et le rendement effectif des immeubles portugais pour les périodes fiscales litigieuses n'étaient pas inconnues des recourants lorsqu'ils ont formé leur demande de révision le 21 octobre 2021.

E. 4.5

Le grief d'arbitraire dans l'établissement des faits, infondé, est partant rejeté. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits dans l'arrêt attaqué. Dans ces circonstances, la question de la répartition du fardeau de la preuve ne se pose plus (supra consid. 4.1 in fine), de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'attarder sur le grief correspondant des recourants.

E. 5

Les recourants reprochent ensuite au Tribunal cantonal d'avoir violé l' art. 147 al. 1 let. a et al. 2 LIFD .

E. 5.1

Selon l' art. 147 al. 1 let. a LIFD , une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts. Conformément à l' art. 147 al. 2 LIFD , la révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui.

E. 5.2

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal cantonal a correctement exposé la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de révision. Il a en particulier rappelé que le motif de révision de l' art. 147 al. 1 let. a LIFD vise à compléter l'état de fait à l'origine de la taxation en tenant compte d'éléments qui existaient au moment de la décision mais qui ont été découverts ultérieurement et que ce moyen de droit extraordinaire ne peut pas servir à pallier la négligence du contribuable, de sorte que conformément à l' art. 147 al. 2 LIFD , la révision est exclue si le contribuable aurait déjà pu présenter le motif invoqué durant la procédure ordinaire. Il suffit donc de renvoyer à l'arrêt attaqué (art. 109 al. 3 LTF).

E. 5.3

En l'espèce, il ressort des faits constatés par l'instance précédente d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (supra consid. 4.5) que les recourants n'ont pas fait valoir de faits nouveaux concernant les périodes fiscales 2015 à 2018 lorsqu'ils ont adressé au Service cantonal leur demande de révision le 21 octobre 2021 en produisant les certificats du 28 septembre 2021. En effet, à cette date, les informations relatives au rendement effectif des immeubles portugais et à la fortune qu'ils représentaient ne leur étaient pas inconnues, puisque la recourante s'était déjà vu notifier une décision de taxation portugaise pour chaque période fiscale concernée. Les juges précédents ont donc correctement appliqué l'art. 147 al. 1 let. a LIFD en retenant que les recourants n'avaient pas invoqué de motif de révision.

C'est par ailleurs aussi à juste titre que le Tribunal cantonal a retenu que les recourants auraient de toute manière pu faire valoir le motif invoqué au cours de la procédure ordinaire. En effet, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué que les recourants n'ont jamais donné la moindre indication au sujet de leurs immeubles portugais dans leurs déclarations d'impôt. C'est le Service cantonal qui a découvert l'existence de ces immeubles, ce qui n'a en outre nullement conduit les recourants à collaborer. Bien au contraire, ils se sont toujours abstenus de lui transmettre des indications à ce sujet, malgré les multiples demandes de renseignements du Service cantonal. S'agissant des périodes fiscales 2015 à 2018 en particulier, les recourants ont persisté à refuser de répondre aux demandes de renseignements du Service cantonal alors même qu'ils ne pouvaient pas ignorer que ces immeubles seraient pris en compte dans leur taxation, comme pour les périodes fiscales précédentes. En pareilles circonstances, l'affirmation des recourants selon laquelle ils n'ont pas fait preuve de négligence dans la procédure ordinaire mais qu'ils ont au contraire agi "avec toute la diligence que l'on pouvait attendre d'eux" est pour le moins téméraire.

E. 5.4

Les griefs de violation de l'art. 147 al. 1 let. a et al. 2 LIFD, manifestement infondés, sont rejetés.

E. 6

Au plan de l'impôt cantonal, les recourants invoquent une application arbitraire de l'art. 188 de la loi cantonale fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RS 631.1).

E. 6.1

Les conditions pour obtenir la révision d'une décision de taxation entrée en force sont harmonisées à l'art. 51 LHID, lequel ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons. Le Tribunal fédéral examine donc librement la conformité de l'application du droit cantonal harmonisé à la LHID (supra consid. 2.1).

E. 6.2

L'art. 188 LICD a la même teneur que l'art. 51 LHID. Il correspond par ailleurs aussi à l'art. 147 LIFD en droit de l'impôt fédéral direct. Il peut donc être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct pour l'impôt cantonal harmonisé (supra consid. 4 et 5). Il en découle que le Tribunal cantonal a appliqué l'art. 188 LICD de manière conforme à la LHID en jugeant que les recourants ne pouvaient pas obtenir la révision de leurs taxations des périodes fiscales 2015 à 2018 en tant qu'elles concernent l'impôt cantonal.

E. 7

Les recourants se plaignent aussi d'une double imposition internationale et d'une violation des art. 6 et 22 CDI CH-PT, parce qu'ils auraient été "doublement taxés".

E. 7.1

Selon l'art. 6 par. 1 CDI CH-PT, les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés. En vertu de l'art. 22 par. 1 CDI CH-PT, la fortune constituée par des biens immobiliers (...) est imposable dans l'État contractant où ces biens sont situés.

Ces dispositions conventionnelles prévoient à titre de principe un droit exclusif d'imposer pour l'État dans lequel des immeubles sont situés, soit en l'espèce le Portugal. Partant, si la Suisse prévoyait l'imposition des immeuble portugais selon son droit interne, elle devrait alors les exempter (art. 23 par. 3 1 re phrase CDI CH-PT). On ne se trouve toutefois pas dans cette situation puisque l'assujettissement en Suisse, respectivement dans le canton, ne s'étend d'emblée pas aux immeubles à l'étranger (cf. art. 6 al. 1 LIFD et art. 6 al. 1 LICD), ces éléments étant uniquement pris en compte pour fixer les taux (art. 7 al. 1 LIFD et art. 7 al. 1 LICD). Ce mécanisme (appelé principe de l'exemption sous réserve de progressivité; à ce sujet: ATF 150 II 417 consid. 2.2.2.3; 140 II 157 consid. 2.3) ne crée pas de double imposition internationale. La méthode de l'exemption sous réserve de la progressivité est au contraire précisément une méthode d'élimination de la double imposition internationale (cf. aussi l' art. 23 par. 3 1 re phrase in fine CDI CH-PT).

E. 7.2

Les griefs liés à une double imposition internationale et de violation des art. 6 et 22 CDI CH-PT, infondés, sont donc rejetés.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure de sa recevabilité, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal, en application de la procédure de l' art. 109 al. 2 let. a LTF .

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 3 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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