

# **BGer 9C\_667/2023 vom 30. November 2023**

Bundesgericht, 2023-11-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_667\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_667_2023)

FR: TF 9C\_667/2023 du 30 novembre 2023

IT: TF 9C\_667/2023 del 30 novembre 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Les recours dans les causes 9C\_667/2023, 9C\_668/2023 et 9C\_669/2023 sont dirigés contre le même arrêt, contiennent les mêmes griefs et les mêmes conclusions. Les recourants ont par ailleurs adressé au Tribunal fédéral une déclaration de levée du secret fiscal. Il est partant justifié, pour des motifs d'économie de procédure, de joindre à nouveau les causes et de statuer dans un seul arrêt ( art. 24 PCF [RS 273] en relation avec l' art. 71 LTF ). La requête correspondante des recourants est donc admise. En revanche, dès lors que les recours dans les présentes causes sont en état d'être jugés et qu'ils ne concernent pas le même arrêt que les recours correspondant aux causes 9C\_616/2023, 9C\_712/2023 et 9C\_713/2023, la requête du 24 novembre 2023 tendant à la jonction de ces trois causes avec les présentes causes est rejetée.

### **E. 2.1**

L'arrêt attaqué a été rendu 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 ) qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. L'arrêt attaqué est par ailleurs une décision finale au sens de l' art. 90 LTF . Le fait que les recourants ont adressé aux juges précédents, une demande d'interprétation et de rectification de l'arrêt attaqué en raison d'une contradiction alléguée entre ses considérants et son dispositif ne change rien au caractère final de celui-ci ( cf. arrêt 8C\_324/2019 du 6 août 2019 consid. 1.3 et les références ), comme ils le relèvent du reste. Au surplus, les recours ont été déposés en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ) par les destinataires de la décision attaquée, qui ont qualité pour recourir ( cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

### **E. 2.2**

Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation porté devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties ( art. 107 al. 1 LTF ), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Par conséquent, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais ne peut pas être élargi ou transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente ( ATF 144 II 359 consid. 4.3; 142 I 155 consid. 4.4.2 ). Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exceptions qui n'entrent pas en ligne de compte en l'espèce, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation ( ATF 144 II 359 consid. 4.3 ).

En l'espèce, l'objet de la contestation devant le Tribunal cantonal a été délimité par l'arrêt de renvoi du 9C\_317/2023 du 28 août 2023 du Tribunal fédéral et les périodes fiscales 2007 et 2012 n'en font pas partie ( supra let. B.c ). Par conséquent, les conclusions des recourants

sont irrecevables en tant qu'elles concernent ces deux périodes.

### **E. 3.1**

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 n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée ( ATF 149 III 81 consid. 1.3; 148 I 127 consid. 4.3).

### **E. 3.2**

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 ( 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 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6).

### **E. 4**

Le litige porte sur des reprises opérées dans le bénéfice de la recourante 1, dans le revenu et la fortune des époux recourants 2 et des époux recourants 3 pour les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016, ainsi que sur des amendes pour (tentatives de) soustraction d'impôt infligées à la recourante 1, au recourant 2 et au recourant 3 pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2010 et 2011 et 2013 à 2016.

A l'encontre de l'arrêt attaqué, les recourants font uniquement valoir deux griefs de nature formelle, à savoir la violation du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi (infra consid. 5) et la violation du droit d'être entendu (infra consid. 6).

### **E. 5**

Les recourants reprochent au Tribunal cantonal d'avoir violé le principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi 9C\_317/2023 du 28 août 2023 du Tribunal fédéral. Ils relèvent que le dispositif de l'arrêt attaqué confirme "les décisions sur réclamation du 11 mai 2012", soit également les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 qui portent sur les périodes fiscales 2007 et 2012, alors que ces deux périodes fiscales ne font pas partie du renvoi.

#### **E. 5.1**

Conformément au principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi, l'autorité à laquelle le Tribunal fédéral renvoie une cause est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Cette autorité est donc liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou qui l'ont été sans succès ( ATF 148 I 127 consid. 3.1; 143 IV 214 consid. 5.2.1).

#### **E. 5.2**

Dans le dispositif de l'arrêt de renvoi 9C\_317/2023 du 28 août 2023, le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt attaqué en tant qu'il concernait les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016 et renvoyé la cause au Tribunal cantonal pour qu'il statue à nouveau sur les recours dans ce cadre (supra let. B.c). La période fiscale 2007 était en effet prescrite, comme

l'avaient déjà constaté les juges précédents; quant à la période fiscale 2012, les recourants avaient expressément précisé ne pas contester l'arrêt cantonal s'agissant de cette période (arrêt 9C\_317/2023 du 28 août 2023 consid. 4.3).

En l'occurrence, en tant qu'il confirme (toutes) les décisions sur réclamation du 11 mai 2022 de l'Administration cantonale, le dispositif de l'arrêt attaqué est ambigu, car il semble également confirmer les décisions sur réclamation afférentes aux périodes fiscales 2007 et 2012. Il résulte toutefois de la motivation de l'arrêt attaqué, à la lumière de laquelle le dispositif doit être interprété (arrêts 2C\_286/2023 du 27 septembre 2023 consid. 3; 2C\_73/2023 du 27 juin 2023 consid. 1.5 et les références), que les juges précédents ont constaté que ces deux périodes ne faisaient plus partie de l'objet de la contestation. Ils ont en effet expressément souligné que leur arrêt du 22 mars 2023 était devenu définitif s'agissant des périodes fiscales 2007 et 2012, que ces deux périodes n'étaient plus litigieuses, qu'il n'y avait pas lieu d'y revenir et que le litige concernait seulement les périodes fiscales 2008 à 2011 et 2013 à 2016 (arrêt attaqué consid. 1a et consid. 3 et 15a). Il ressort en outre de la lecture de l'arrêt attaqué que ces deux périodes ne sont pas examinées par la juridiction cantonale.

### **E. 5.3**

Les juges précédents n'ont donc pas outrepassé le cadre de l'arrêt de renvoi. Infondé, le grief de violation de l'autorité de l'arrêt de renvoi est partant rejeté.

### **E. 6**

Les recourants reprochent ensuite aux juges précédents d'avoir refusé d'entendre des témoins et de requérir la production des dossiers de faillite de certaines entités tierces. Ils invoquent une violation de l' art. 6 CEDH , de l' art. 29 al. 2 Cst. , ainsi que des art. 115 LIFD et 41 al. 2 LHID.

#### **E. 6.1**

Au préalable, il faut rappeler que l' art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales dénuées de caractère pénal telles que les procédures de taxation ou de rappel d'impôt, mais qu'il est applicable à la procédure pénale réprimant la (tentative) de soustraction d'impôt (cf. ATF 149 II 74 consid. 8.1; 140 I 68 consid. 9.2; arrêt 2C\_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2). L' art. 6 CEDH est donc d'emblée applicable au volet pénal de la présente cause, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de déterminer si, comme les recourants le font valoir, l'audition de témoins a été requise dans le contexte de la procédure pénale, ce que les juges précédents auraient arbitrairement omis de constater.

#### **E. 6.2**

Le droit d'être entendu garanti à l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit d'être entendu découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. ne comprend pas le droit inconditionnel d'obtenir l'audition de témoins (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1). En matière d'imposition directe, l' art. 115 LIFD pour l'IFD et l' art. 41 al. 2 LHID pour l'ICC, qui prévoient que les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation, ne font que reprendre la garantie constitutionnelle de l' art. 29 al. 2 Cst. (arrêts 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.2.1; 2C\_759/2020 du 21 septembre 2021 consid.

3.4). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire ( art. 9 Cst. ) à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion ( ATF 145 I 167 consid. 4.1; 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 3.1) la partie recourante doit alléguer et exposer en quoi les juges précédents ont procédé arbitrairement en renonçant à administrer une preuve requise.

Il en va de même sous l'angle de l' art. 6 CEDH . En particulier, l' art. 6 par. 3 let . d CEDH cité par les recourants, selon lequel tout accusé a le droit d'interroger ou faire interroger les témoins à charge et obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge, n'emporte aucun droit absolu à la convocation de témoins, mais laisse au juge le soin d'apprécier l'opportunité d'en faire comparaître, respectivement d'en refuser l'audition sur la base d'une motivation adéquate, tant que l'ensemble de la procédure respecte l'égalité des armes et reste équitable (cf. arrêt de la CourEDH

Murtazaliyeva contre Russie du 18 décembre 2018, § 139; arrêt 2C\_588/2022 du 3 juillet 2023 consid. 4.3.1). Sous l'angle de l' art. 6 CEDH , le droit d'obtenir l'audition de témoins à décharge est donc également relatif, l'autorité pouvant y renoncer par appréciation anticipée (cf. déjà ATF 125 I 127 consid. 6c/cc et 6c/dd; arrêt 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.4).

### **E. 6.3**

En l'espèce, les recourants reprochent d'abord aux juges précédents d'avoir refusé d'entendre les sept personnes dont ils avaient requis l'audition à titre de témoins.

#### **E. 6.3.1**

Dans l'arrêt attaqué, les juges précédents rappellent que les recourants ont sollicité l'audition de O.\_\_\_\_\_, de P.\_\_\_\_\_, de Q.\_\_\_\_\_, de R.\_\_\_\_\_ et de S.\_\_\_\_\_ pour justifier du caractère déductible de paiements comptabilisés que la recourante 1 leur aurait réglés en espèces. Or, O.\_\_\_\_\_ était associé gérant de H.\_\_\_\_\_ GmbH, une société qui avait refusé de collaborer avec l'Administration cantonale; il avait certes contresigné par la suite une nouvelle attestation, mais celle-ci avait aussi été établie par les recourants. Quant à P.\_\_\_\_\_, Q.\_\_\_\_\_ et R.\_\_\_\_\_, les juges précédents ont constaté que ces personnes n'avaient aucun lien avec les entreprises prétendument créancières de la recourante 1. Ils ont aussi refusé d'entendre S.\_\_\_\_\_ et T.\_\_\_\_\_. Le premier était subordonné aux recourants sur le plan professionnel, ce qui pouvait légitimement faire craindre un biais dans sa déposition; quant à l'audition du second, requise pour justifier le caractère commercial de dépenses effectuées en faveur des actionnaires, elle n'était pas nécessaire, puisque les reprises étaient fondées sur des pièces justificatives et que l'on voyait mal que cette personne en contredise le contenu. Les juges précédents ont encore retenu que les témoignages avaient une faible valeur probante en droit fiscal, que, pour l'impôt fédéral direct en tout cas, ils ne pouvaient intervenir que sur une base volontaire, en l'absence d'obligation de témoigner et qu'en l'occurrence, rien n'indiquait - les recourants ne l'ayant ni allégué ni prouvé - que ces personnes auraient été disposées à être entendues.

#### **E. 6.3.2**

Les recourants objectent que, comme les juges précédents ont nié l'effet probant des attestations de tiers au motif qu'elles avaient été préparées par la recourante, ils auraient alors dû entendre les témoins aptes, selon eux, à "détailler les faits qui confirment leurs déclarations écrites ou le contexte des opérations qui font l'objet de reprises". Ce faisant, ils se limitent à contester l'appréciation anticipée des preuves opérée par les juges précédents, sans alléguer ni a fortiori démontrer en quoi ceux-ci seraient tombés dans l'arbitraire, comme l'exige l' art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 3.1 et 6.2 in fine). Dans ces circonstances, point n'est besoin de se demander si, comme le reprochent également les recourants, les juges précédents pouvaient aussi fonder leur refus d'entendre des témoins sur le motif qu'ils n'avaient pas allégué ni prouvé que ces personnes seraient disposées à être entendues.

#### **E. 6.4**

Les recourants reprochent encore aux juges précédents d'avoir refusé la production des dossiers de faillite de certaines entreprises tierces, à savoir M.\_\_\_\_\_ SA, U.\_\_\_\_\_ SA, l'entreprise individuelle de V.\_\_\_\_\_ et l'entreprise individuelle de R.\_\_\_\_\_.

##### **E. 6.4.1**

Les juges précédents ont refusé d'ordonner la production de ces dossiers au motif qu'ils ne permettraient pas de justifier a posteriori des écritures comptabilisées en violation du droit comptable.

##### **E. 6.4.2**

Les recourants contestent cette appréciation au motif que les dossiers de faillite, qui comportent les comptes des entités concernées, permettraient de vérifier le caractère commercialement justifié des charges comptabilisées, correspondant aux paiements faits à ces entités à titre de contre-prestations. Ils se limitent toutefois à nouveau à une critique appellatoire du raisonnement des juges précédents, sans alléguer ni démontrer en quoi ceux-ci auraient procédé arbitrairement. Au surplus, il ressort de l'arrêt attaqué que les juges précédents ont examiné dans le détail les reprises effectuées par l'Administration cantonale afférentes aux charges comptabilisées en lien avec des paiements prétendument effectués à ces entités (concernant la société M.\_\_\_\_\_ SA: arrêt attaqué p. 54 s.; concernant la société U.\_\_\_\_\_ SA: arrêt attaqué p. 55 s.; concernant l'entreprise individuelle de V.\_\_\_\_\_: arrêt attaqué p. 58 et concernant l'entreprise individuelle de R.\_\_\_\_\_: arrêt attaqué p. 64). Dans chaque cas, ils ont expliqué de manière précise et étayée les éléments leur permettant de confirmer les reprises correspondantes (absence de tout document contractuel interne à la recourante 1 attestant la réalité de contrats de sous-traitance; incohérences de dates sur des quittances ou factures; contradictions dans les pièces produites, etc.). Enfin, on relèvera qu'il n'est pas exclu de considérer que, si ces entités tierces ont véritablement été rémunérées en espèces pour leurs prestations à la recourante 1, on n'en trouverait alors pas forcément de trace dans leur comptabilité.

#### **E. 6.5**

Au vu de ce qui précède, les juges précédents n'ont pas violé le droit d'être entendu des recourants en refusant par appréciation anticipée des preuves d'entendre des témoins et de requérir des dossiers de faillite de certaines entités tierces. Le grief de violation des art. 6 CEDH , 29 al. 2 Cst., 115 LIFD et 41 al. 2 LHID, infondé, est partant également rejeté.

#### **E. 7**

Ce qui précède conduit au rejet des recours dans la mesure de leur recevabilité.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 3 LTF ). Il ne sera pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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