

FR_GERICHTE 604 2025 106 vom 3. März 2026

FR Kantonsgericht, 2026-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_106

FR: FR_GERICHTE 604 2025 106 du 3 mars 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2025 106 del 3 marzo 2026

Erwägungen

E. 12

juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA; RS 641.20]) reprochés à A._____. Cet arrêt n'est pas encore définitif et exécutoire. Le 18 février 2026, un extrait du casier judiciaire de A._____ a été produit d'office au dossier et transmis aux parties pour information. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 en droit 1. Recevabilité 1.1. Le recours, interjeté le 10 juillet 2025 contre une décision sur réclamation du 11 juin 2025, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 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), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. 1.2. En ce qui concerne le rappel d'impôt et la soustraction fiscale relative à l'impôt fédéral direct, les remarques suivantes s'imposent. Dans leur mémoire du 2 octobre 2023, les contribuables indiquaient qu'ils déposaient une réclamation contre "la décision en matière de rappel d'impôt du 1er septembre 2023 (pièce 1)" et contre "la décision en matière de soustraction consommée du 1er septembre 2023 (pièce 2)". Or, seules les décisions relatives à l'impôt cantonal étaient annexées à la réclamation. Toutefois, dans la décision sur réclamation du 11 juin 2025, le SCC se réfère à la réclamation déposée à l'encontre des décisions en matière de rappel d'impôt et de soustraction fiscale du 1er septembre 2023 "sur les plans cantonal et fédéral". Le SCC semble ainsi avoir admis, à tort ou à raison, que la procédure de réclamation portait tant sur l'impôt fédéral direct que sur l'impôt cantonal. Dans la mesure où la décision sur réclamation est, de par sa nature juridique, une nouvelle décision de taxation qui remplace entièrement la précédente (arrêt TF 2C_464/2022 du

E. 14

décembre 2022 consid. 10.1; CR LIFD – CASANOVA/DUBEY, 2e éd. 2017, art. 135 n. 1) et où la décision attaquée se réfère tant à aux décisions initiales relatives à l'impôt fédéral direct qu'à celles portant sur l'impôt cantonal, il convient de retenir que les décisions du 1er septembre 2023 relatives à l'impôt fédéral direct ne sont pas entrées en force. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2025 106) 2. Points litigieux Le litige porte d'abord sur le point de savoir si le rappel d'impôt effectué pour la période fiscale 2020 est justifié dans son principe et son montant, plus particulièrement si les prêts accordés par le recourant à la société D._____ SA doivent lui être imputés personnellement, comme soutenu par le SCC, ou s'ils relèvent d'un rapport fiduciaire avec la famille F._____ et ne sauraient donc être imputés

économiquement aux recourants, comme ils le font valoir. Sur cette base, il conviendra de vérifier si les conditions de la soustraction d'impôt retenue sont remplies et, cas échéant, d'examiner le bien-fondé de l'amende prononcée. 3. Règles relatives au rappel d'impôt 3.1. Selon l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Cette disposition représente le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. La procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'autorité fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1). 3.2. Le rappel d'impôt est soumis à deux conditions objectives cumulatives, à savoir l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante. Une sous-imposition fait défaut si, en prenant en compte les éléments non déclarés, l'autorité fiscale aboutit à un montant d'impôt supérieur à celui retenu dans la taxation initiale. Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale compétente seulement après l'entrée en force de la taxation. Est déterminant l'état des pièces du dossier au moment de la taxation. En vertu de la maxime inquisitoriale, l'autorité fiscale doit procéder aux investigations nécessaires lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 5.3 et les références). 4. Devoir de collaboration du contribuable et fardeau de la preuve 4.1. A teneur de l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable. Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TC FR 604 2024 2 du 3 septembre 2025 consid. 5.1 et les références). 4.2. L'autorité fiscale a pour sa part le devoir de contrôler la déclaration d'impôt et de procéder aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). Ce faisant, elle peut en principe compter sur le fait que le contribuable a rempli sa déclaration d'impôt de manière correcte et complète. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la

déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 4.5.1). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 6.1 et les références). 4.3. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 147 II 338 consid. 3.2 et les références). 4.4. A la différence de la procédure de rappel d'impôt, la procédure réprimant la soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (ATF 140 I 68 consid. 9.2 et les références). Au nombre des règles applicables figure le principe de non-incrimination (nemo tenetur se ipsum accusare), lequel revêt une importance centrale dans la procédure pénale dont il est reconnu comme un principe général (arrêt CourEDH n° 11663/04 Chambaz c. Suisse du 5 avril 2012, n. 52; ATF 149 IV 9 consid. 5.1.1 et les références). Ce principe comprend le droit de se taire et d'être informé de ce droit (art. 32 al. 2 Cst.; ATF 149 IV 9 consid. 5.1.2 et les références). Le principe de non-incrimination établit le droit du prévenu de décider sous sa propre responsabilité de sa participation à une procédure pénale et comprend la possibilité soit de participer à la procédure par ses propres communications et autres actes d'information, soit de renoncer à une telle participation. L'accusation doit apporter les preuves nécessaires sans recourir à des moyens de preuve obtenus contre la volonté du prévenu par une contrainte injustifiée (ATF 149 IV 9 consid. 5.1.3 et les références). A l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt, la personne concernée doit ainsi être invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 183 al. 1 LIFD). Par ailleurs, les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD) avec inversion du fardeau de la preuve au sens de l'art. 132 al. 3 LIFD, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure (art. 183 al. 1bis LIFD). Enfin, si, au moment de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, aucune procédure pénale pour soustraction d'impôt n'est ouverte ni pendante ni ne peut être exclue d'emblée, le contribuable sera avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui (art. 153 al. 1bis LIFD). 5. Règles en matière de contrats fiduciaires Selon la jurisprudence, les autorités fiscales sont, sous réserve de la preuve contraire apportée par le contribuable, en droit d'attribuer des actes juridiques à la personne au nom de laquelle ils ont été effectués. En effet, selon le cours ordinaire des choses, un acte juridique conclu en son propre nom est également effectué pour son propre compte. Toutefois, s'il existe un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas prendre en considération

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers. S'il existe, exceptionnellement, un rapport de représentation indirect ou un rapport de fiducie, il incombe au contribuable d'en apporter la preuve claire (arrêt TF 9C_420/2023 du 19 novembre 2024 consid. 6.1.1), en particulier si le fiduciaire est domicilié à l'étranger (arrêt TF 9C_455/2025 du 11 décembre 2025 consid. 4.2.1 et les références). 6. Discussion relative au rappel d'impôt 6.1. En l'espèce, il n'est pas contesté que, les 14 décembre 2009 et 28 juin 2010, A. _____ et la société D. _____ SA ont conclu deux contrats d'investissement, pour un montant de USD 150'000.- chacun, aux termes desquels le premier participait à la promotion immobilière que la seconde souhaitait effectuer à J. _____. En contrepartie du montant investi, l'investisseur devait devenir propriétaire d'un appartement de 125 m2 dont la vente devait lui rapporter un rendement prévisible de 50% au minimum, et ce dans une durée maximale de deux ans à compter de la date d'acquisition du terrain. Dans l'hypothèse où aucun titre de propriété ne serait remis à l'investisseur, les contrats devaient valoir comme reconnaissance de dette de la société envers l'investisseur pour le montant de USD 150'000.- chacun. Les recourants font valoir que A. _____ n'est pas l'auteur des prêts effectués en faveur de D. _____ SA en 2009 et en 2010, en ce sens qu'il n'aurait agi qu'en qualité d'intermédiaire pour la famille F. _____ et n'aurait retiré aucun avantage personnel de cette opération. Ils relèvent qu'ils ont produit l'ensemble des pièces pertinentes susceptibles de démontrer leur point de vue. 6.2. La contrevaletur en francs suisses de l'investissement total de USD 300'000.- a été activée dans les comptes de la société D. _____ SA de 2010 à 2020 avec l'indication qu'il s'agissait d'un prêt à moyen et long terme obtenu de A. _____. Celui-ci, de son côté, n'a pas mentionné ces investissements dans ses déclarations fiscales jusqu'à la période fiscale 2014 lors de laquelle le SCC a reporté le prêt comptabilisé par la société D. _____ SA dans les éléments de fortune du recourant. Ce n'est donc qu'à la suite de l'intervention du SCC, qui avait constaté, dans les comptes de la société D. _____ SA, que celle-ci était débitrice du recourant pour un montant de CHF 328'557.-, que le recourant a fait figurer cet investissement dans ses éléments de fortune. Interpelé par le SCC sur l'évolution de sa fortune, le recourant a par ailleurs fait état d'un prêt de CHF 210'000.- obtenu de la famille F. _____ pour l'achat d'un terrain à C. _____, que l'autorité fiscale a toutefois refusé de prendre en compte, le prétendu contrat de prêt daté du 1er août 2013 et envoyé par télécopie le 15 janvier 2016 n'étant pas considéré comme une preuve suffisante. Le recourant n'a en revanche pas fait valoir à ce moment-là que l'investissement auprès de D. _____ SA aurait été effectué pour le compte de la famille F. _____, ni produit le moindre contrat de fiducie propre à démontrer l'existence d'un tel arrangement. Cette attitude est d'autant plus surprenante qu'il disposait, à tout le moins depuis le 11 janvier 2016, date de son envoi par télécopie, d'une copie du contrat fiduciaire prétendument conclu le 7 décembre 2009 entre la famille F. _____, en qualité d'investisseur, et lui-même en qualité d'intermédiaire. A partir de la période fiscale 2015, le recourant a mentionné tant l'investissement auprès de D. _____ SA que le prétendu prêt de la famille F. _____ de CHF 210'000.- dans ses déclarations fiscales et ce jusqu'à la période fiscale 2020, étant précisé qu'à partir de la déclaration fiscale 2018, il a mentionné seulement un montant de CHF 170'000.- à ce titre. En revanche, et à

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 aucun moment, il n'a fait état d'un autre prêt obtenu de la même famille pour l'investissement auprès de D. _____ SA ou fait valoir que ledit investissement était effectué à titre fiduciaire. Ce qui précède soulève ainsi d'emblée de nombreux doutes relatifs à la réalité du contrat d'investissement fiduciaire prétendument

conclu entre la famille F. _____ et le recourant. L'ensemble de ses explications ultérieures doivent par conséquent, elles aussi, être examinées avec une grande circonspection. 6.3. Il ressort du dossier produit par le SCC que l'investissement du recourant a été remboursé par étapes à partir de la période fiscale 2018. Selon les comptes de la société D. _____ SA, il a ainsi passé de CHF 328'557.- à fin 2017, à CHF 288'557.- à fin 2018 et à CHF 238'557.- à fin 2019. A la fin de l'exercice 2020, après deux nouveaux remboursements comptabilisés à hauteur de CHF 250'000.-, et l'ajout des intérêts cumulés dus par CHF 161'442.-, il ne se montait plus qu'à CHF 150'000.-, montant intégralement remboursé le 1er avril 2021. Quant au recourant, il a déclaré ces investissements à hauteur respectivement de CHF 328'557.- en 2015, 2016 et 2017, CHF 288'557.- en 2018 et 2019, et CHF 238'557.- en 2020, et à néant en 2021. Nonobstant ce qui précède, le recourant avait effectué ses propres calculs en ce qui concerne les intérêts de la dette de D. _____ SA à son égard. Selon ses courriers à ladite société le 5 septembre 2019, le 30 novembre 2020 et le 9 août 2022 – étant précisé que les deux premiers n'ont vraisemblablement pas été envoyés, la société D. _____ SA affirmant en tous cas n'avoir reçu que celui du 9 août 2022 –, et qui comprenaient des calculs d'intérêts cumulés datés respectivement des 28 août 2019, 25 novembre 2020 et 9 décembre 2021 et 2 juin 2022, elle lui devait respectivement CHF 513'021.20 en capital et intérêts cumulés au 30 août 2019, CHF 316'357.75 au 31 décembre 2020, CHF 187'288.29 au 31 décembre 2021, et CHF 44'519.70 au 20 mai 2022, après prise en compte d'amortissements à hauteur de CHF 400'000.- sur le contrat de décembre 2009, et respectivement CHF 519'787.50, CHF 591'395.50, CHF 650'700.69 et CHF 677'816.22, sans aucun amortissement, sur le contrat de juin 2010. Ces documents, adressés à la société D. _____ SA mentionnent pour la première fois le nom de la famille F. _____ en qualité de prêteur. Là encore, force est de constater que le tout apparaît comme complètement fantaisiste. On relèvera en particulier que, si le recourant produira, plus tard dans la procédure, un contrat d'investissement du 7 décembre 2009 en langue albanaise prétendument conclu entre la famille F. _____, en qualité d'investisseur, et A. _____, en qualité d'intermédiaire, pour le promoteur D. _____ SA, portant sur un montant de USD 150'000.- en liquide, il n'a à aucun moment fait état d'un second investissement de cette famille pour lequel il agirait en qualité d'agent fiduciaire. Or, ce sont bien deux contrats d'investissement d'un montant de USD 150'000.- chacun que le recourant a conclu avec D. _____ SA le 14 décembre 2009 et le 28 juin 2010, et pour lesquels il affirme aujourd'hui qu'ils ont été conclus à titre fiduciaire. Le fait qu'un des prêts ait donc manifestement été conclu par le recourant à titre personnel augmente d'autant les doutes relatifs au prétendu contrat du 7 décembre 2009. On ajoutera que ledit contrat du 7 décembre 2009 mentionne certes la "famille F. _____", mais qu'il ne contient aucun détail sur les personnes qui peuvent engager cette entité. Il porte uniquement l'indication d'une rue (K. _____) à L. _____ (G. _____), sans plus de précisions, et la prétendue signature d'un certain H. _____, sur lequel on n'a pas plus d'informations. Il en va par ailleurs de même du contrat de prêt du 5 octobre 2022 signé entre D. _____ SA et le recourant, agissant prétendument pour la famille F. _____, qui résume le solde dû par la société

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 pour les investissements du 14 décembre 2009 et du 28 juin 2010 à respectivement CHF 247'537.50 et CHF 260'298.-, soit un montant total de CHF 507'835.50, sans qu'il ne soit possible de comprendre comment ces montants ont été établis, d'autant que le calcul de la dette qui y était annexé faisait état de soldes respectifs de CHF 198'979.01 et de CHF 205'370.20 au 30 septembre 2022, moyennant des

amortissements de CHF 320'000.- pour chacun des investissements, soit CHF 640'000.- au total. Quant à la société D. _____ SA, elle a expliqué par courrier du

E. 16

septembre 2024 au SCC, que ce dernier contrat avait été signé "sous pression", alors même que le contrat initial avait été conclu avec A. _____ exclusivement, et que la société était "persuadée que le prêt avait été soldé", de sorte que la demande de remboursement du 9 août 2022 avait été une surprise, d'autant qu'elle émanait de la famille F. _____ et non du recourant. On notera toutefois que, selon les pièces produites par D. _____ SA, la société a encore versé au recourant à destination de la famille F. _____ CHF 150'000.- le 20 mai 2022, CHF 100'000.- le 23 décembre 2022, et CHF 50'000.- le 29 décembre 2022, auxquels s'ajoute la somme de CHF 262'186.35 versée le 10 juillet 2023 selon une pièce produite par le recourant, soit un total de CHF 562'186.35, en exécution du contrat du 5 octobre 2022, alors même qu'elle estimait avoir soldé l'intégralité de sa dette le 1er avril 2021 déjà. L'examen des comptes de la société D. _____ SA a incité le SCC à interpeler les recourants, en particulier sur l'intérêt cumulé de CHF 161'442.- perçu en 2020, mais non déclaré et non inclus dans la taxation effectuée le 30 avril 2022. Cette interpellation a eu lieu par courrier du 20 juillet 2022, qui a amené le recourant, en date du 22 septembre 2022, à affirmer pour la première fois à l'attention du SCC que les deux prêts avaient été conclus à titre fiduciaire et que les amortissements étaient immédiatement transférés à la famille F. _____. On notera toutefois que si le recourant a effectivement versé CHF 100'000.- le 24 juillet 2020 et CHF 140'000.- le 22 juillet 2021 à H. _____, et CHF 262'000.- le 31 juillet 2023 à I. _____, en mentionnant que ces versements intervenaient en remboursement du prêt "J. _____", ils ne correspondent pas aux amortissements reçus, ni quant à leur montant, ni quant à leur date, et pourraient tout aussi bien se rapporter, pour les deux premiers, au prêt obtenu de la même famille pour l'acquisition d'un terrain à C. _____, et pour le dernier, à un remboursement en exécution du contrat du 5 octobre 2022, postérieur à la période fiscale en cause, voire à des affaires conclues avec ces deux personnes qui n'auraient aucun lien ni avec le prétendu investissement de 2009, ni avec le prêt obtenu en 2013. En effet, comme relevé ci-avant, on ignore quels sont les représentants de l'entité "famille F. _____" s'agissant dudit investissement de 2009 et le recourant ne l'explique pas. 6.4. Force est ainsi de conclure que les explications successives du recourant sont pour le moins confuses et alambiquées et qu'elles ne parviennent pas à démontrer de manière absolument claire que les deux contrats d'investissement du 14 décembre 2009 et du 28 juin 2010 ont été conclus à titre fiduciaire. Il apparaît bien plutôt que l'ensemble des allégués y relatifs, et des pièces produites à leur appui, relèvent de manipulations confuses destinées en premier lieu à faire pression sur la société D. _____ SA, mais utilisées ensuite également envers le SCC afin d'obtenir qu'il soit renoncé au rappel d'impôts. Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité fiscale a retenu, en se fondant sur la comptabilité de la société D. _____ SA, que les recourants avaient bénéficié d'intérêts cumulés d'un montant de CHF 161'442.- en 2020 sur les deux contrats d'investissement du 14 décembre 2009 et du 28 juin 2010. Quant au montant du rappel d'impôt effectué à hauteur de CHF 20'995.-, plus intérêts moratoires de CHF 1'312.20, il découle directement de la reprise de CHF 161'442.- d'intérêts cumulés.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 Le recours sera par conséquent rejeté en ce qui concerne le rappel d'impôts pour l'impôt fédéral direct. 7. Règles relatives à la soustraction fiscale 7.1. Au sens de l'art. 175 al. 1 1er paragraphe LIFD, tout contribuable qui,

intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). Sur le plan objectif, 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, et qu'un montant trop faible d'impôts soit prélevé en conséquence (arrêt TF 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.2). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable est considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement – du moins par dol éventuel – voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable. 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 TF 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 12.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur, en l'espèce le contribuable, envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait. Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du dommage. De la conscience de l'auteur, le juge peut déduire sa volonté, lorsque la probabilité de la survenance du résultat s'imposait tellement à lui que sa disposition à en accepter les conséquences ne peut raisonnablement être interprétée que comme son acceptation (ATF 147 IV 439 consid. 7.3.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3). Enfin, la négligence est une faute non intentionnelle. Un contribuable agit par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever le doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3; arrêt TF 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 7.2. La présomption d'innocence, garantie par les art. 32 al. 1 Cst. et 6 par. 2 CEDH, ainsi que son corollaire, le principe in dubio pro reo, concernent tant le fardeau de la preuve que l'appréciation des preuves au sens large. En tant que règle sur le fardeau de la preuve, elle signifie, au stade du jugement, que le fardeau de la preuve incombe à l'accusation et que le doute doit profiter au prévenu. Comme règle d'appréciation des preuves, la présomption d'innocence signifie que le juge ne doit pas se déclarer convaincu de l'existence d'un fait défavorable à l'accusé si, d'un point de vue objectif, il existe des doutes quant à l'existence de ce fait. Il importe peu qu'il subsiste des doutes seulement abstraits et théoriques, qui sont toujours possibles, une certitude absolue

ne pouvant être exigée. Il doit s'agir de doutes sérieux et irréductibles, c'est-à-dire de doutes qui s'imposent à l'esprit en fonction de la situation objective (ATF 145 IV 154 consid. 1.1).

7.3. La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP). 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 élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 et les références).

8. Discussion relative à la commission de la soustraction fiscale et au montant de l'amende

8.1. En l'espèce, il est établi que le recourant n'a pas mentionné les investissements effectués auprès de D. _____ SA en 2009 et 2010 dans ses déclarations fiscales jusqu'à la période fiscale 2014. En outre, à ce moment-là, c'est le SCC qui a fait le lien entre cette société et le recourant et qui a reporté le prêt comptabilisé par la société D. _____ SA dans les éléments de fortune du recourant. Dès la période fiscale 2014, le recourant savait par conséquent qu'il devait déclarer ces investissements dans leur intégralité et toute omission future doit par conséquent être considérée comme intentionnelle. A partir de la période fiscale 2015, le recourant a mentionné l'investissement auprès de D. _____ SA dans ses déclarations fiscales et ce jusqu'à la période fiscale 2020. Il a également adapté le montant dudit prêt dans ses déclarations fiscales afin de tenir compte des remboursements intervenus. Enfin, dans sa déclaration fiscale 2021, il a indiqué que l'investissement avait été entièrement remboursé, ce qui correspond aux éléments déclarés par D. _____ SA. Cela étant, et bien qu'il avait reçu de la part de la société un décompte indiquant que celle-ci lui rembourserait non seulement le capital, mais lui verserait également un intérêt cumulé, et que lui-même avait procédé à des calculs destinés à établir le montant de cet intérêt cumulé, le recourant s'est abstenu de mentionner cet élément dans sa déclaration fiscale pour 2020. En effet, les premiers calculs d'intérêts cumulés effectués par le recourant figurant au dossier sont datés du 28 août 2019 alors que la déclaration fiscale a été déposée le 15 décembre 2021. L'intention de cacher ce rendement à l'autorité fiscale est ainsi établie. On notera encore que le SCC a retenu les intérêts cumulés tels qu'indiqués dans la comptabilité de la société D. _____ SA, alors même que le recourant, dans ses propres calculs, tablait sur un rendement bien plus élevé.

8.2. S'agissant du montant de l'amende, l'autorité judiciaire ne peut examiner le montant d'une amende fiscale comportant des éléments d'appréciation que sous l'angle restreint de l'abus ou de

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 l'excès du pouvoir d'appréciation. Elle examine cependant librement si l'autorité a dépassé, à la hausse ou à la baisse, les critères d'appréciation légaux lors du prononcé de l'amende et si elle a pris en considération toutes les circonstances du cas d'espèce (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 10.3 et les références). Lorsqu'il a fixé le montant de l'amende, le SCC a pris en considération la situation financière du recourant, soit des revenus annuels s'élevant à CHF 170'500.- et une fortune de CHF 1'550'000.- au 31 décembre 2023. Dans ce contexte, le revenu non déclaré de CHF 161'442.- d'intérêts cumulés apparaît comme important. Comme relevé ci-avant, le comportement reproché au recourant a été commis intentionnellement. La culpabilité y relative doit par ailleurs être qualifiée de relativement lourde, le recourant ne se limitant pas à la simple omission de déclaration, mais s'étant au surplus employé, durant la procédure de

rappel l'impôt, à essayer de convaincre l'autorité fiscale, de faits clairement contredits par les éléments du dossier. Enfin, le recourant, contrairement à ce qu'il affirme, n'a pas montré une coopération efficace dans l'instruction de son dossier, les pièces produites contribuant bien plutôt à le complexifier plutôt qu'à apporter des preuves claires. Par ailleurs, le SCC a tenu compte du résultat de l'infraction, en calculant l'amende sur la base d'un pourcentage de 50% des impôts soustraits et en l'établissant à CHF 10'500.- pour un montant rappelé de CHF 20'995.-. Cette solution, plus avantageuse que la règle générale selon laquelle l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait, apparaît plutôt favorable au recourant, compte tenu de l'ensemble des circonstances. Le montant de l'amende tel que fixé par l'autorité intimée peut ainsi être confirmé. Impôt cantonal (604 2025 107) 9. Règles applicables et reprise du raisonnement concernant l'impôt fédéral direct 9.1. En droit cantonal harmonisé, les art. 192 al. 1 et 220 LICD (voir également les art. 53 al. 1 et 56 LHID) concernant respectivement le rappel d'impôt et la soustraction fiscale ont un contenu similaire à celui des art. 151 al. 1 et 175 LIFD. Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal. 9.2. S'agissant du montant du rappel d'impôt effectué à hauteur de CHF 24'488.35, plus intérêts moratoires de CHF 1'224.45, il découle directement de la reprise de CHF 161'442.- d'intérêts cumulés. Ces montants peuvent être confirmés pour l'impôt cantonal, pour les mêmes raisons que celles exposées pour l'impôt fédéral direct, de sorte que le recours sera rejeté sur ce point. 9.3. Quant à la commission de la soustraction fiscale et à l'amende prononcée, le raisonnement relatif à l'impôt fédéral direct vaut également par analogie pour l'impôt cantonal. Il en résulte que, pour cet impôt également, c'est à juste titre que le SCC a retenu que l'infraction de soustraction fiscale a été commise et qu'il a prononcé une amende. Enfin, le montant de l'amende, soit CHF 12'200.-, doit lui aussi être confirmé, pour les mêmes raisons que celles exposées en matière d'impôt fédéral direct. Le recours sera en conséquence rejeté également sur ce point.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 Frais et indemnités 13. En vertu des art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative; Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 2'500.- et compensés avec l'avance de frais versée. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2025 106) 1. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 11 juin 2025 est confirmée. Impôt cantonal (604 2025 107) 2. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 11 juin 2025 est confirmée. Frais de procédure 3. Les frais de procédure, fixés à CHF 2'500.-, sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée. 4. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. Notification Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de

procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 12 mars 2026/dbe Le Président La Greffière

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