

FR_GERICHTE 604 2025 155 vom 26. Februar 2026

FR Kantonsgericht, 2026-02-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_155

FR: FR_GERICHTE 604 2025 155 du 26 février 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2025 155 del 26 febbraio 2026

Erwägungen

E. 10

octobre 2025. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée et à la renonciation à toute sanction pécuniaire à son encontre. À l'appui de son recours, elle fait valoir en substance les mêmes arguments qu'en procédure de réclamation. Elle rappelle que l'omission litigieuse a échappé tant à sa fiduciaire qu'à elle-même en raison de la situation professionnelle exceptionnelle qui a généré une charge de travail importante et a constitué la première année où deux activités professionnelles distinctes devaient être déclarées. Elle relève également qu'elle n'a pas été informée par le SCC de l'absence de déclaration de son revenu de salariée, ce qui l'a empêchée de régulariser spontanément la situation. Elle fait enfin valoir que, selon la jurisprudence, une sanction ne saurait être maintenue lorsqu'une infraction fiscale résulte d'une erreur excusable commise de bonne foi, sans intention de fraude ni conséquence dommageable pour le fisc, seule une faute grave ou intentionnelle pouvant justifier une amende. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 12 novembre 2025, a été versée en temps utile. Dans ses observations du 15 décembre 2025, le SCC conclut au rejet du recours et réitère les arguments principaux de la décision sur réclamation. La recourante n'a pas donné de suite à l'interpellation de la Juge déléguée l'invitant à indiquer si elle souhaitait qu'une séance de débats soit organisée. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit 1. Recevabilité 1.1. Le recours, interjeté le 7 novembre 2025 contre une décision sur réclamation du 10 octobre 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 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. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2025 155) 2. Règles relatives à la tentative de soustraction fiscale 2.1. 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). Selon l'art. 176 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (al. 1). L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise

intentionnellement et consommée (al. 2). La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est (arrêt TF 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2). 2.2. La tentative de soustraction d'impôt commence en général par le dépôt d'une déclaration qui contient des renseignements inexacts ou incomplets, et s'achève par l'entrée en force de la décision de taxation grâce à laquelle la soustraction est consommée. Il y a donc tentative de soustraction lorsque les actes du contribuable tendant à ce qu'une taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète sont découverts avant l'entrée en force de la taxation. Une tentative de soustraction ne peut donc pas être établie et le montant de l'impôt soustrait ne peut pas être chiffré avant que la décision arrêtant définitivement la taxation n'entre en force (arrêt TC FR 604 2023 115 du 8 janvier 2025 consid. 4.2). Sur le plan objectif, le comportement illicite réprimé par la tentative de soustraction fiscale correspond à celui de l'infraction de soustraction consommée. Il faut ainsi une soustraction (tentée) d'un montant d'impôt, en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie (qui a failli être subie) par la collectivité (arrêt TF 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2.1 et les références). Sur le plan subjectif, conformément à l'art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 CP et 104 CP, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt TF 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2.2 et les références). 2.3. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 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). 2.4. 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).

2.5. 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 éludé, 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).

3. Devoir de collaboration du contribuable et fardeau de la preuve

3.1. À 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). 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).

3.2. Lorsqu'il mandate un tiers pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Partant, le contribuable qui signe sa déclaration fiscale sans effectuer aucun contrôle, s'accommode à tout le moins de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger. S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt TF 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références).

3.3. 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. 4.5.1). En revanche, des inexacitudes 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). 3.4. 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. Discussion relative à la commission de tentative de soustraction fiscale et au montant de l'amende Il convient ainsi d'examiner si les conditions objectives et subjectives de la tentative de soustraction sont réunies en l'espèce ou si, comme le soutient la recourante, elles font défaut. 4.1. En l'espèce, les conditions objectives de la tentative de soustraction fiscale sont remplies. En effet, la recourante a perçu en 2023 un revenu net de CHF 55'433.- pour son activité salariée auprès de D._____, d'une part, et elle n'a pas reporté ce revenu dans sa déclaration d'impôt pour 2023, alors qu'il lui incombait de le faire, d'autre part. En outre, si le SCC n'avait pas d'office ajouté ce revenu au moment d'établir la taxation de la recourante, la collectivité aurait subi un perte

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 fiscale, de sorte que le lien de causalité entre le comportement de la contribuable et la perte fiscale qui a failli être subie par la collectivité est également établi. 4.2. En ce qui concerne les conditions subjectives de la tentative de soustraction fiscale, il faut relever en premier lieu la grande différence entre le total des revenus salariés réalisés effectivement en 2023 auprès de D._____, puis auprès du propre cabinet de la recourante, soit un total finalement imposé de CHF 76'889.-, et le revenu déclaré au titre de revenu salarié, à savoir le seul salaire de CHF 23'137.- réalisé auprès du cabinet médical. La recourante a fait appel à une comptable pour remplir la déclaration fiscale litigieuse. Le fait que celle-ci a admis avoir commis elle-même une erreur en ne déclarant pas le montant du revenu salarié de la contribuable pour son activité auprès de D._____ en 2023 ne saurait toutefois la libérer; cet élément se rapporte exclusivement à la propre responsabilité de la comptable. Pour ce qui a trait à la contribuable, seul est pertinent le point de savoir si celle-ci aurait dû constater et signaler cette inexacitude à la comptable, si elle avait procédé avec la diligence requise au contrôle de la déclaration fiscale préparée par celle-ci. Or, comme relevé, le revenu salarié effectivement réalisé par la contribuable en 2023 représente plus du triple du revenu mentionné à ce titre dans la déclaration fiscale. Il ne fait donc aucun doute que la contribuable, si elle avait, comme elle y était tenue, contrôlé sérieusement sa déclaration fiscale, aurait dû s'apercevoir de cette omission. Le fait que l'omission litigieuse lui aurait échappé lors de la relecture de la déclaration fiscale, comme la recourante le fait valoir, ne saurait la libérer. En effet, le contribuable qui ne procède pas à la vérification avec la concentration nécessaire agit à tout le moins par dol éventuel si la déclaration fournie par la fiduciaire comprend des erreurs qui n'auraient pu lui échapper s'il avait procédé à un

contrôle sérieux de sa déclaration. La contribuable ne peut en particulier se dédouaner en faisant valoir qu'il incomberait à l'administration fiscale, lorsqu'elle s'aperçoit de l'erreur, d'attirer l'attention du contribuable sur la déclaration insuffisante et de lui donner l'occasion de procéder à une rectification. En sus de ce qui précède, il convient de relever encore l'argument premier que la contribuable a opposé au SCC dans sa réclamation, à savoir que celui-ci a d'office accès à tous les revenus salariés réalisés dans le canton, ce qui démontre à son avis qu'il n'y avait aucune volonté d'omission délibérée. Or, elle ne saurait être suivie sur cette conclusion. Bien au contraire, il faut rappeler que la contribuable aurait dû contrôler sérieusement sa déclaration fiscale et aurait ainsi dû être consciente du montant insuffisant que la comptable avait fait figurer dans la déclaration fiscale qu'elle lui a soumis pour approbation. En manquant à ce devoir de contrôle, elle a décidé délibérément de déposer une déclaration qui pouvait être incomplète, ce qui aurait pu lui permettre dans cette éventualité de payer moins d'impôts, tout en laissant le soin au SCC d'effectuer des vérifications et de compléter d'office ses revenus imposables. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que le SCC a retenu que la contribuable a agi à tout le moins par dol éventuel et a admis l'existence d'une tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 176 LIFD. 4.3. 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 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 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). En l'espèce, lorsqu'il a fixé le montant de l'amende, le SCC a pris en considération la situation financière de la contribuable, soit des revenus annuels s'élevant à CHF 113'586.- au 31 décembre 2023. Dans ce contexte, le revenu non déclaré de CHF 32'296.- est loin d'être négligeable. Comme relevé ci-avant, le comportement reproché à la recourante a été commis à tout le moins par dol éventuel. La culpabilité y relative doit toutefois être qualifiée de légère à moyenne, la recourante s'étant limitée à la simple omission de déclaration. Par ailleurs, le SCC a tenu compte du résultat de l'infraction, en calculant l'amende sur la base d'une économie d'impôt de CHF 4'620.- pour le couple et en la fixant à un montant arrondi à la baisse de CHF 900.- correspondant à un peu moins des deux tiers (proportion applicable en cas de tentative de soustraction selon l'art. 176 al. 1 LIFD) de 30% (taux inférieur au minimum légal d'un tiers prévu en cas de faute légère selon l'art. 175 al. 2 LIFD) de l'impôt économisé ($4'620 \times 2/3 \times 30\% = 924$). Cette solution, qui s'avère légèrement inférieure au minimum légal, apparaît plutôt favorable à la recourante, compte tenu de l'ensemble des circonstances. Le montant de l'amende tel que fixé par l'autorité intimée peut ainsi être confirmé. 4.4. Ce qui précède conduit au rejet du recours s'agissant de l'impôt fédéral direct. Impôt cantonal (604 2025 156) 5. Règles applicables et reprise du raisonnement concernant l'impôt fédéral direct 5.1. En droit cantonal harmonisé, les art. 220 et 221 LICD (voir également l'art. 56 al. 2 LHID) concernant la soustraction fiscale ont un contenu similaire à celui des art. 175 et 176 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. 5.2. Le raisonnement relatif à l'impôt fédéral direct vaut également par analogie pour l'impôt cantonal. Il en résulte que, pour cet impôt également, le recours doit être rejeté, tant en ce qui concerne la commission de la tentative de soustraction fiscale que pour le montant de l'amende prononcée. C'est donc à juste titre que

le SCC a retenu que l'infraction de tentative de soustraction fiscale a été commise et qu'il a prononcé une amende. Le montant de l'amende, soit CHF 1'400.-, résultat arrondi à la baisse correspondant à un peu moins des deux tiers de 30% de l'impôt économisé ($7'222 \times \frac{2}{3} \times 30\% = 1'444$), peut lui aussi être confirmé, pour les mêmes raisons que celles exposées en matière d'impôt fédéral direct. Le recours sera en conséquence rejeté également en ce qui concerne l'impôt cantonal. Frais et indemnités 6. 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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 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 de la recourante déboutée. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 800.- et compensés avec l'avance de frais versée. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2025 155) 1. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 10 octobre 2025 est confirmée. Impôt cantonal (604 2025 156) 2. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 10 octobre 2025 est confirmée. Frais de procédure 3. Les frais de procédure, fixés à CHF 800.-, sont mis à la charge de la recourante. 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 27 février 2026/dbe EXPED-SIGN-01 EXPED-SIGN-02 Le Président Le Greffier

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