

FR_GERICHTE 604 2023 115 vom 8. Januar 2025

FR Kantonsgericht, 2025-01-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_115

FR: FR_GERICHTE 604 2023 115 du 8 janvier 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2023 115 del 8 gennaio 2025

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Steuerhinterziehung und Nachsteuer

Erwägungen

E. 27

octobre 2023, le SCC a prononcé à l'encontre des recourants une amende fiscale de CHF 28'000.-, s'agissant de l'impôt cantonal, et une amende de CHF 17'000.-, s'agissant de l'impôt fédéral direct, infligées par moitié à chacun des époux. En substance, il a considéré que la déclaration d'impôt déposée par les recourants pour la période fiscale 2016 était incomplète et remplie de manière non-conforme à la vérité, aucun revenu des participations C._____ SICAV n'ayant été mentionné et la valeur des participations indiquée étant trop basse. Par ailleurs, il a considéré que les recourants avaient agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel. S'agissant du montant de l'amende, le SCC l'a fixé aux deux tiers du 50% des impôts soustraits. D. Agissant par leur mandataire le 28 novembre 2023, les recourants interjettent recours à l'encontre de la décision sur réclamation du 27 octobre 2023, concluant à son annulation, ainsi qu'à leur acquittement de l'infraction de tentative de soustraction fiscale. Ils font d'abord valoir que la procédure ouverte à l'encontre de A._____ doit être annulée, dans la mesure où les actions C._____ SICAV appartiennent à B._____ uniquement. Ils soutiennent ensuite que les conditions objectives et subjectives de l'infraction de tentative de soustraction fiscale ne sont pas remplies en l'espèce.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 15 Le 4 décembre 2023, les recourants versent une avance de frais de CHF 3'000.-. Le 18 janvier 2024, le SCC transmet ses observations, admettant notamment que les amendes infligées par moitié à A._____ doivent être annulées. Pour le reste, il conclut au rejet du recours et au maintien des amendes pour tentative de soustraction fiscale à l'encontre de B._____ pour les montants de CHF 28'000.-, sur le plan de l'impôt cantonal, et de CHF 17'000.-, sur le plan de l'impôt fédéral direct. Le 7 mars 2024, les recourants font parvenir leurs contre-observations dans lesquelles ils soutiennent que leurs droits procéduraux n'ont pas été respectés par le SCC, puisque, durant la procédure de taxation, ils n'avaient pas été informés qu'une procédure pénale pourrait être ouverte à leur encontre. Ainsi, selon eux, la décision doit être annulée et leur acquittement prononcé pour ce motif également. Pour le surplus, ils campent sur leurs positions. Le 18 avril 2024, le SCC transmet ses ultimes remarques, indiquant que le nouveau grief invoqué par les recourants est tardif et doit dès lors être déclaré irrecevable. Par correspondance du 2 mai 2024, les recourants ont été informés de leur droit d'être entendus oralement. Le 29 mai 2024, ils indiquent renoncer à ce qu'une séance de débats soit organisée. Ils se déterminent au surplus spontanément sur les ultimes remarques du SCC. Le 21 juin 2024, le SCC mentionne ne pas avoir de remarque supplémentaire à faire valoir. Le 18 décembre 2024, la

mandataire des recourants fait parvenir sa liste d'honoraires. E. Il sera fait état des arguments, invoqués par les parties à l'appui de leurs conclusions, dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit

Procédure 1. Recevabilité du recours Le recours, interjeté le 28 novembre 2023 contre une décision sur réclamation du 27 octobre 2023, par des recourants valablement représentés, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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 de 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.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 15 2. Acquiescement au recours concernant A. _____

2.1. La procédure pour tentative de soustraction fiscale litigieuse a été ouverte tant contre B. _____ (le recourant) que contre A. _____ (la recourante) et les amendes prononcées le 24 septembre 2021 et confirmées sur réclamation le 27 octobre 2023 ont été mises pour moitié à charge des recourants. Les recourants font valoir que la procédure pour tentative de soustraction fiscale concerne des éléments imposables propres au recourant, les participations C. _____ SICAV étant détenues uniquement par ce dernier. Aussi, ils requièrent que la procédure ouverte à l'encontre de la recourante soit annulée. 2.2. Dans ses observations, le SCC a admis que la procédure pour tentative de soustraction fiscale pouvait être annulée à l'encontre de la recourante. Cette conclusion correspond à la règle énoncée aux art. 180 LIFD et 225 LICD qui prévoient que le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. Dans ces circonstances, il y a lieu de prendre acte de l'acquiescement au recours du SCC concernant la recourante. En raison de cet acquiescement, seules demeurent dès lors litigieuses les amendes prononcées contre le recourant. 3. Nouveau motif invoqué en cours de procédure de recours 3.1. Dans le cadre de leurs contre-observations, les recourants font valoir que le SCC a violé leurs droits procéduraux en omettant de les aviser qu'une procédure pénale risquerait d'être ouverte à leur encontre avant que la procédure de taxation ne soit définitive. Ils sollicitent dès lors l'annulation de la procédure pénale et leur acquittement pour ce motif également. S'agissant de ce grief, le SCC soutient qu'il s'agit d'une nouvelle conclusion que les recourants n'ont pas fait valoir dans leur recours, de sorte qu'elle doit être déclarée irrecevable. 3.2. Contrairement à ce que mentionne le SCC, les recourants n'ont pas introduit une nouvelle conclusion, puisqu'ils persistent à demander l'annulation de la décision attaquée, ainsi que leur acquittement, comme déjà requis dans leur recours. Il s'agit bien plutôt d'un motif de recours supplémentaire (cf. art. 140 al. 3 LIFD et 180 al. 3 LICD), lequel ne sort pas du cadre de l'objet de la contestation, dans la mesure où la décision est attaquée dans son ensemble. Dans tous les cas, s'agissant de la procédure de recours en matière fiscale, la maxime d'office trouve application, si bien que l'autorité de recours n'est pas liée par les conclusions des parties (cf. art. 143 al. 1 et 142 al. 4 LIFD, 184 al. 2 et 3 LICD; CASANOVA/DUBEY, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 142 n. 7). Cela vaut également en matière de droit pénal fiscal (SIEBER/MALLA in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème éd. 2022, art. 182 n. 95 s.).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 Dans ces circonstances, au vu de la maxime d'office applicable en l'espèce, la Cour de céans peut prendre en considération le nouveau motif invoqué par les recourants. Impôt fédéral direct (604 2023 115) 4. Règles générales relatives à la tentative de soustraction fiscale 4.1. 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. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. 4.2. La tentative de soustraction d'impôt commence en général par le dépôt de la déclaration qui contient des renseignements inexacts (ou par l'omission intentionnelle de déposer cette déclaration), 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'indûment la taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète sont découverts avant l'entrée en force de sa taxation. Il ressort de cette définition qu'une tentative de soustraction ne peut pas être établie et que le montant de l'impôt soustrait ne peut pas être chiffré avant que la décision arrêtant définitivement la taxation n'entre en force. La poursuite de la tentative de soustraction peut et doit donc être introduite avant l'entrée en force de la taxation, mais elle ne peut être clôturée au plus tôt qu'avec l'entrée en force de la décision définitive, soit à la clôture définitive de la procédure de taxation. Si la poursuite est introduite ultérieurement, la soustraction sera alors consommée et devra être poursuivie en tant que telle (arrêt TF 2A_719/2004 du 11 mai 2004 consid. 4 et les références; SANSONETTI/HOSTETTLER in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 178 n. 3 et 4). Ainsi, l'autorité ne peut et ne doit pas attendre que la décision de taxation entre en force et déclencher par la suite une procédure en soustraction d'impôt (L'EPLATTENIER, Contraventions, délits et crimes fiscaux, 2019, p. 186 et les références). 4.3. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP; RS 311.0], applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt TF 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2.2 et les références). 5. Règles relatives au principe de non-incrimination 5.1. En droit suisse, nombre d'infractions administratives constituent en réalité des infractions pénales au sens de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101), cela y compris dans le domaine fiscal. Tel est notamment le cas de la répression de la soustraction d'impôt. Il est désormais clair qu'une procédure pénale fiscale concerne une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 ch. 1 CEDH, de sorte que les garanties que cette disposition consacre doivent être respectées de même que les principes généraux de droit pénal matériel (arrêt TF 2C_288/2018 du 1er février 2019 consid. 2.2). 5.2. Au nombre de ceux-ci 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 Chambaz c. Suisse du 5 avril 2012, n. 52). Ce droit, bien que non mentionné expressément dans la CEDH, découle, à teneur de la jurisprudence de la CourEDH, des art. 6 ch. 1 et 2 CEDH et se trouve dans la notion même

de procès équitable. Au niveau fédéral, il résulte de l'art. 32 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst; RS 101). Ce principe figure en outre expressément à l'art. 14 ch. 3 let. g du Pacte international du 16 décembre 1996 relatif aux droits civils et politiques (Pacte ONU II; RS 0.103.2), ainsi qu'à l'art. 113 du code de procédure pénale du 5 octobre 2007 (CPP; RS 312.0). 5.3. Le principe « nemo tenetur » comprend le droit de se taire et d'être informé de ce droit (cf. art. 32 al. 2 Cst; arrêt TF 6B_48/2020 du 26 mai 2020 consid. 5.1 et les références). Du principe de non-incrimination consacré par l'art. 6 CEDH découle ainsi le devoir de l'autorité d'informer le contribuable de son droit de refuser de déposer et de collaborer. Ce devoir résulte également des art. 32 al. 2 Cst. et 6 ch. 3 let. a CEDH qui précisent que la personne accusée doit être informée dans les plus brefs délais et de manière détaillée des accusations portées contre elle. 5.4. En définitive, 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 de l'inculpé par une contrainte injustifiée (ATF 144 I 242 consid. 1.2.1; arrêt TPF BV.2023.15 du 14 novembre 2023 consid. 3.2.4 et les références). En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose que les autorités recherchent à fonder leur argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou la pression, au mépris de la volonté de l'accusé. En mettant celui-ci à l'abri d'une coercition abusive des autorités, ces immunités concourent à éviter des erreurs judiciaires et à garantir le résultat voulu par l'art. 6 CEDH (arrêt CourEDH J. B. c. Suisse du 3 mai 2001 n. 64 et les références). Par conséquent, l'art. 6 CEDH protège le contribuable contre l'utilisation dans la procédure pénale de renseignements obtenus dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation et de rappel d'impôt où il a l'obligation de collaborer à l'établissement de ses éléments imposables (arrêt TF 2P.4/2007 du 23 août 2007 consid. 4.2 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 6. Adaptation des règles de procédure en matière de droit pénal fiscal au principe de non-incrimination 6.1. En matière de droit pénal fiscal, le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination s'est parfois révélé incompatible avec l'obligation de collaborer du contribuable inhérente à la procédure administrative, en particulier son devoir de « faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte » (cf. art. 126 LIFD). La question s'est notamment posée au regard de la connexité existant entre la procédure de rappel d'impôt - procédure ne revêtant pas un caractère pénal, dans laquelle le contribuable est soumis à l'obligation de collaborer - et la procédure de soustraction d'impôt laquelle, en raison de sa nature pénale, est soumise aux exigences de l'art. 6 CEDH, en particulier sous l'angle du droit de se taire (MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal face aux principes du droit pénal et de la procédure pénale* in *Droit pénal fiscal*, 2013, p. 13 s.). 6.2. Afin d'adapter la LIFD aux exigences de l'art. 6 ch. 1 CEDH, le 1er janvier 2008 sont entrés en vigueur une version modifiée de l'art. 183 al. 1 LIFD, ainsi que les nouveaux art. 153 al. 1bis et 183 al. 1bis LIFD (FF 2006 3843, Initiative du canton du Jura – Suppression des normes fiscales fédérales contraires à l'art. 6 CEDH – Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 13 février 2006, p. 3849). Désormais, à l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt, la personne concernée est 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). Bien que l'art. 153 al. 1bis LIFD ne mentionne que la procédure de rappel d'impôt, cette obligation doit également valoir dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation, ce afin de satisfaire aux garanties procédurales de l'art. 6 ch. 1 CEDH (voir notamment arrêt TC GR A 15 60 et A 15 61 du 4 avril 2017 consid. 7c). 6.3. Par ailleurs, s'agissant du devoir d'informer, l'autorité fiscale n'est pas libre de décider à partir de quel moment la procédure revêt un caractère pénal, respectivement à partir de quand elle est tenue de respecter les garanties de procédure qui en découlent. A partir du moment où le premier acte d'instruction destiné à clarifier une situation a été entrepris à l'égard du contribuable, la procédure de soustraction doit être considérée comme ouverte et les droits de l'accusé doivent être protégés. En outre, l'administration est tenue d'ouvrir une procédure pénale lorsqu'elle a des doutes sur l'existence d'une infraction (voir notamment L'EPLATTENIER, p. 141; SANSONETTI/HOSTETTLER in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 182 n. 6 et 16). Sur cette question la CourEDH a d'ailleurs eu l'occasion de préciser que la CEDH doit être interprétée de manière à garantir le caractère concret et effectif des droits qui y sont consacrés.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 L'applicabilité de l'art. 6 CEDH n'est dès lors pas liée aux qualifications contenues dans l'ordre juridique interne, car cela aurait pour conséquence que l'application de l'art. 6 CEDH à certaines catégories de litiges serait subordonnée à la volonté souveraine des Etats membres (arrêt CourEDH Chambaz c. Suisse du 5 avril 2012, n. 42). 7. Discussion relative à la procédure de droit pénal fiscal 7.1. Les recourants soutiennent notamment que leurs droits procéduraux n'ont pas été respectés, puisqu'ils n'avaient pas été informés, avant que la procédure de taxation ne soit devenue définitive, qu'une procédure pénale pour tentative de soustraction pourrait être ouverte à leur rencontre. A ce titre, ils se fondent notamment sur les art. 6 ch. 1 CEDH, 32 al. 2 Cst. et 153 al. 1bis LIFD. 7.2. En l'espèce, les faits suivants ressortent du dossier: 7.2.1. Le 28 octobre 2017, les recourants ont déposé leur déclaration d'impôt 2016, indiquant notamment un montant de CHF 8'651'487.- comme valeur imposable d'actions de la société C. _____ SICAV. 7.2.2. Le 23 janvier 2018, le SCC a requis des documents supplémentaires, soit « toutes les pièces justificatives relatives [aux] placements privés pour l'année 2016 déclarés sur l'annexe 01 ». Le 14 mars 2018, les recourants ont, par le biais de leur mandataire, indiqué que le recourant avait acquis les actions C. _____ SICAV dans le cadre de son activité professionnelle au sein de D. _____. Ils ont exposé que, lors du départ de ce dernier à la retraite en 2016, certaines actions avaient dû être vendues à la société E. _____, afin de respecter les conditions d'octroi. Le montant total de la vente était de EUR 752'750.22. Ils ont précisé qu'au 31 décembre 2016, soit après la vente des actions susmentionnées, la valeur du solde des actions déterminante pour l'impôt sur la fortune était de EUR 8'070'416.98, soit CHF 8'651'487.-. Les recourants ont en outre transmis certains documents supplémentaires, notamment un contrat de vente et achat d'actions de C. _____ SICAV

(agreement for the sale and purchase of shares in C. _____ SICAV) daté du 14 mars 2017, ainsi qu'un document s'intitulant « real estate F. _____ ». 7.2.3. Le 3 mai 2018, le SCC a demandé des renseignements supplémentaires aux recourants. Il a notamment voulu savoir si des distributions de revenus avaient été effectuées dans le cadre des participations C. _____ SICAV. Par ailleurs, il a requis que les recourants justifient la diminution de la fortune mobilière de CHF 10'178'534.-, constatée en comparaison avec la période fiscale 2015. Le 13 juillet 2018, les recourants ont indiqué qu'aucune distribution n'avait été effectuée en 2016, s'agissant des participations C. _____ SICAV. Le 25 juillet 2018, les recourants ont transmis un tableau récapitulatif des mouvements de la fortune mobilière du 1er janvier au 31 décembre 2016, duquel il ressort que la diminution de fortune provenait principalement de la vente des participations C. _____ SICAV. 7.2.4. Le 31 juillet 2018, le SCC a requis que les bilans et comptes de résultat de la société C. _____ SICAV au 31 décembre 2015, 31 décembre 2016 et 31 décembre 2017 soient transmis.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 Par courriel du 7 septembre 2018, les recourants ont transmis les rapports 2015, 2016 et 2017 de C. _____ SICAV. 7.2.5. Par taxation ordinaire du 16 novembre 2018 concernant la période fiscale 2016, le SCC a imposé des dividendes de CHF 3'396'633.- relatifs aux actions C. _____ SICAV, en se fondant sur les bilans transmis. S'agissant de la valeur imposable des actions précitées au 31 décembre 2016, le SCC a retenu que la vente des actions était intervenue en mars 2017 et non en 2016, de sorte que la valeur imposable pour l'impôt sur la fortune s'élevait, selon les bilans transmis, à CHF 17'329'863.- pour les participations C. _____ SICAV. Par correspondance du 14 décembre 2018, complétée le 2 avril 2019, les recourants ont formé réclamation à l'encontre de l'avis de taxation précité, contestant notamment le montant des dividendes et la valeur imposable retenus pour les participations dans C. _____ SICAV. Ils ont transmis certaines informations sur le système de distribution au sein du fond C. _____ SICAV, sur demande du SCC. Par ailleurs, dans le cadre de la procédure de réclamation, le SCC a demandé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) de calculer le revenu imposable résultant des participations au sein de C. _____ SICAV. 7.2.6. Par décision sur réclamation du 29 novembre 2019, se fondant sur les informations transmises par les recourants et par l'AFC, le SCC a admis la réclamation et a ramené le revenu imposable à CHF 430'254.67, en lieu et place de CHF 3'396'633.-. S'agissant de la valeur imposable des actions C. _____ SICAV au 31 décembre 2016, il a en revanche maintenu le montant de CHF 17'329'863.-. Par taxation rectifiée du 19 décembre 2019 relative à la période fiscale 2016, conformément à sa décision sur réclamation, le SCC a réduit les dividendes imposables au montant précité de CHF 430'254.67 et confirmé la valeur imposable de CHF 17'329'863.-. Ce nouvel avis de taxation a été notifié avec la mention « taxation définitive », avec la précision que « les éléments imposables ne [pouvaient] plus être contestés ». Ni la décision sur réclamation, ni la taxation rectifiée, n'ont été contestées par les recourants, de sorte qu'elles sont entrées en force. 7.2.7. Le 3 décembre 2019, soit 4 jours après la décision sur réclamation et quelque 15 jours avant la notification de la taxation rectifiée, le dossier a été transmis, à l'interne du SCC, du secteur des impôts anticipés au secteur de l'inspection fiscale et remises. Par correspondance du 2 mars 2021, le SCC a informé les recourants de l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction fiscale pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct, « en raison de la non-déclaration de rendements de capitaux et d'insuffisance d'imposition de capitaux pour la période fiscale 2016 ». 7.3. 7.3.1. Il ressort de ce qui précède que, dans un premier temps, le SCC a établi les éléments de fait et de droit

permettant une taxation dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire, en collaboration avec les recourants, conformément aux règles prévues dans le cadre de la procédure de taxation administrative (cf. art. 123 al. 1 et 124 LIFD).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 C'est seulement dans un second temps, en date du 2 mars 2021, soit après que la décision sur réclamation du 29 novembre 2019 et la taxation rectifiée du 19 décembre 2019 soient entrées en force, que le SCC a ouvert une procédure pénale pour tentative de soustraction fiscale en informant les recourants de leur droit de refuser de déposer et de collaborer. Cette manière de procéder ne respecte pas les règles de procédure applicables en matière de droit pénal fiscal. En effet, des soupçons suffisants justifiant l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction fiscale existaient déjà lors de la procédure de taxation ordinaire, si bien que l'autorité fiscale était tenue de respecter son devoir d'informer les recourants de leur droit de refuser de déposer et de collaborer. En particulier, le SCC a mentionné dans ses observations du 18 janvier 2024 (voir chiffre ad 61) que c'est sur la base du document intitulé « Real estate F. _____ » transmis par les recourants avec leur toute première détermination du 14 mars 2018 dans la procédure de taxation, que le fisc a mené des investigations quant aux éléments réellement détenus par le recourant au 31 décembre 2016. Ainsi, dès mars 2018, le SCC disposait d'éléments suffisants pour déclencher une poursuite à caractère pénal, ce qui aurait eu pour effet de le contraindre à respecter les garanties de procédure pénale. Quoiqu'il en soit, à défaut d'informer les recourants de leur droit de ne pas déposer et de ne pas collaborer, le SCC aurait à tout le moins dû les informer de la possibilité qu'une procédure pénale pouvait être ouverte ultérieurement à leur encontre, en application de l'art. 153 al. 1bis LIFD. 7.3.2. Par ailleurs, la manière de procéder du SCC consistant à attendre que la décision sur réclamation et la taxation rectifiée soient entrées en force avant d'ouvrir la procédure pénale, respectivement avant d'avertir les recourants de la possibilité qu'une telle procédure pourrait être ouverte à leur encontre, contrevient au principe de la bonne foi ancré aux art. 5 al. 3 Cst et 9 Cst. En effet, il ressort du dossier que, durant près de deux ans, la SCC a mené la procédure de taxation ordinaire en requérant auprès des recourants diverses informations et documents. Dans ce cadre, une première taxation a été établie, laquelle a fait l'objet d'une réclamation. Finalement, une décision sur réclamation, puis une taxation rectifiée comportant la mention « taxation définitive » ont été rendues. C'est seulement plus d'une année après la reddition de ces décisions que le SCC a informé les recourants de l'ouverture d'une procédure pénale, respectivement de leur droit de refuser de déposer et de collaborer. Cette manière de procéder pouvait légitimement amener les recourants à partir du principe qu'aucune procédure pénale n'allait être ouverte à leur encontre. C'est d'ailleurs précisément dans ce contexte qu'ils ont fait le choix de ne pas contester la décision sur réclamation et l'avis de taxation rectifiée. 7.3.3. Finalement, le fait de mentionner sur la taxation rectifiée qu'il s'agissait d'une « taxation définitive » et que « les éléments imposables ne [pouvaient] plus être contestés » était propre à tromper les recourants, de telle sorte qu'il ne peut être exclu qu'en ayant été dûment informé de ses droits, ces derniers aurait usé des voies de droit à leur disposition pour contester ces décisions. En plus, ces indications ne correspondent pas à la réalité procédurale. La taxation rectifiée ne faisait qu'adapter l'avis de taxation initial sur certains points dans le sens de la décision sur réclamation. Celle-ci ne donnait au demeurant pas entièrement droit aux recourants, puisque la valeur imposable des participations litigieuses avait été maintenue, si bien qu'elle aurait encore pu être contestée par un recours de droit administratif auprès du Tribunal cantonal. La solution que la taxation prévoyait

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 quant aux différents éléments imposables était ainsi encore susceptible d'être modifiée, de même que la taxation rectifiée. Dès lors, tant que la décision sur réclamation n'était pas définitive, l'avis de taxation rectifié ne l'était pas non plus (cf. arrêt TC FR 604 2022 97 du 30 août 2024 consid. 1.1). 7.4. Au vu de tout ce qui précède, en omettant d'informer les recourants de l'ouverture d'une procédure pénale, respectivement de la possibilité qu'une telle procédure soit ouverte ultérieurement, de même qu'en attendant que la taxation soit définitive avant d'ouvrir une procédure pénale, le SCC a violé les règles fondamentales de procédure applicables en droit pénal fiscal et a agi de manière contraire au principe de la bonne foi. Cela étant établi, il reste à déterminer les conséquences qui en découlent. 8. Règles relatives aux conséquences de la violation des règles de procédure 8.1. S'agissant de la violation par l'autorité fiscale de son devoir d'informer le contribuable de son droit de refuser de déposer et de collaborer, la LIFD ne prévoit pas expressément les conséquences. Sur ce point, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que la violation du devoir de renseigner la personne sur son droit de ne faire aucune déclaration par laquelle elle s'incriminerait elle-même, résultant de l'art. 183 al. 1 LIFD, avait pour conséquence que les déclarations faites par le contribuable dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt ne peuvent pas être exploitées dans le cadre de la procédure pour soustraction d'impôt (ATF 138 IV 47 consid. 2.8.2 et les références). Bien que le Tribunal fédéral mentionne les déclarations faites dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, la même solution doit prévaloir pour les déclarations faites dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire (voir ci-avant: consid. 6.2). Cette solution va également dans le sens de l'art. 158 al. 2 CPP qui prévoit que les auditions effectuées sans que le prévenu n'ait été informé de son droit de refuser de déposer et de collaborer ne sont pas exploitables (ATF 148 IV 205 consid. 2.8.5). 8.2. Par ailleurs, s'agissant des conséquences lorsque l'autorité n'a pas rendu attentif le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte contre lui ultérieurement (art. 158 al. 1bis LIFD), elles ne sont pas non plus expressément prévues dans la LIFD. Cela étant, en exigeant que l'autorité fiscale avise le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte à son encontre, on permet au contribuable de prévoir qu'il risque d'être ultérieurement poursuivi pénalement. Dès lors, si l'administration omet de le faire, le contribuable peut partir du principe qu'aucune procédure en soustraction ne sera ouverte par la suite. Par conséquent, il y a lieu d'admettre que, lorsque l'autorité omet d'aviser le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte à son encontre ultérieurement, celle-ci se verrait déchu de son droit d'ouvrir une procédure en soustraction d'impôt (L'EPLATTENIER, p. 59). 9. Discussion relative aux conséquences de la violation des règles de procédure 9.1. En l'espèce, il ressort du dossier que le SCC s'est essentiellement fondé sur des preuves et informations transmises par les recourants après le 14 mars 2018, soit le moment à partir duquel il a mené des investigations et disposait de soupçons suffisants justifiant l'ouverture d'une procédure

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 pénale. Dans la décision querellée, le SCC a en effet précisé que c'est notamment sur la base du bilan et des comptes de pertes et profits remis le 7 septembre 2018 que la valeur des actions et des dividendes a pu être arrêtée (cf. décision querellée p. 8). En outre, il s'est fondé sur les déclarations des recourants, notamment sur le courrier 2 avril 2019, pour conclure que les recourants n'avaient pas contesté avoir reçu des dividendes et qu'ils avaient admis détenir un total de 18'979'709.60 parts au 31 décembre 2016. Conformément aux règles exposées ci-avant, les informations et documents transmis ne peuvent toutefois pas être exploités dans la mesure où ils ont été recueillis sans que les

recourants ne soient informés de leur droit de ne pas déposer et de ne pas collaborer. Sans ces informations, les preuves au dossier sont insuffisantes pour établir que le recourant aurait tenté de se soustraire intentionnellement à l'impôt en déposant une déclaration contenant des renseignements inexacts quant au revenu qu'il a tiré des actions C. _____ SICAV durant l'année 2016 et quant à la valeur imposable de ces actions au 31 décembre 2016. La procédure pénale ouverte à son encontre, ainsi que l'amende prononcée doivent dès lors être annulées. 9.2. Par ailleurs, cette annulation se justifie également au vu du fait que le SCC a agi de manière contraire à la bonne foi en attendant que la procédure de taxation soit devenue définitive avant d'ouvrir une procédure pénale, tout en omettant d'informer les recourants qu'une telle procédure pourrait être ouverte. N'ayant pas été informé qu'une procédure pénale pouvait être ouverte ultérieurement, le recourant pouvait partir du principe qu'aucune procédure en soustraction ne serait ouverte par la suite. Le SCC ne pouvait dès lors plus ouvrir une telle procédure. 9.3. Finalement, au regard des conditions objectives de l'infraction de tentative de soustraction fiscale, qui impliquent que l'autorité fiscale déclenche une procédure pénale avant l'entrée en force de la taxation, l'annulation de la procédure est également justifiée. En effet, puisque le SCC n'a pas déclenché la procédure pénale avant l'entrée en force de la taxation, l'infraction de tentative de soustraction n'entraîne plus en compte (ci-avant: consid. 4.2). Seule une procédure pour soustraction fiscale restait par conséquent envisageable, laquelle n'aurait toutefois pas pu aboutir dans la mesure où l'élément constitutif objectif de l'infraction de la perte financière pour la collectivité faisait défaut en l'espèce. 10. Sort du recours Au vu de tout ce qui précède, le recours concernant l'impôt fédéral direct doit être admis. Partant, la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est modifiée dans le sens que la procédure pénale relative à l'impôt fédéral direct ouverte à l'encontre de A. _____ et B. _____ pour tentative de soustraction fiscale, ainsi que l'amende prononcée à leur encontre, sont annulées.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 Impôt cantonal (604 2023 116) 11. En droit cantonal fribourgeois, les art. 220 ss LICD concernent la soustraction d'impôt. Cette réglementation relève du droit harmonisé (art. 56 LHID) et a la même teneur que les art. 175 ss LIFD. Par ailleurs, les art. 194 et 228 LICD, concernant la procédure de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt relèvent également du droit harmonisé (art. 53 et 57a LHID) et ont la même teneur que les art. 153 et 183 LIFD. Il s'ensuit que les développements concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris s'agissant du droit cantonal. En conséquence, le recours formé en droit cantonal sera dès lors également admis et la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 modifiée dans le sens que la procédure pénale relative à l'impôt cantonal ouverte à l'encontre de A. _____ et B. _____ pour tentative de soustraction fiscale, ainsi que l'amende prononcée à leur encontre, sont annulées. Frais et dépens 12.

12.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. L'art. 133 CPJA prévoit toutefois que des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais versée par les recourants leur sera restituée. 12.2. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une

indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts (voir également art. 144 al. 4 LIFD et le renvoi à l'art. 67 al. 1 à 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par analogie). En l'espèce, les recourants, qui ont obtenu gain de cause, ont requis une indemnité pour les frais de représentation. Leur mandataire a fait parvenir une liste de frais faisant état d'un montant total de CHF 68'490.- pour la procédure de recours, calculé au tarif horaire de CHF 450.-, soit un total de 152 heures et 12 minutes. Cela étant, conformément à l'art. 8 du tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12), les honoraires alloués pour la représentation ou

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Dans ces circonstances, la liste de frais produite par la mandataire des recourants n'est pas conforme aux règles applicables en la matière. Dans tous les cas, le nombre d'heures indiqué pour la procédure de recours paraît manifestement excessif. Par conséquent, il y a lieu de fixer d'office l'indemnité de partie, conformément à l'art. 11 al. 1, 3ème phrase, Tarif JA. En l'espèce, compte tenu de la nature de l'affaire, il apparaît équitable de retenir 25 heures de travail pour la défense des intérêts des recourants pour la procédure de recours, comprenant en particulier la prise de connaissance du dossier et de la décision attaquée, la rédaction d'un mémoire de recours, des contre-observations et de la détermination spontanée, ainsi qu'un entretien et les échanges ultérieures entre la mandataire et les recourants. Cela représente CHF 6'250.- au tarif horaire de CHF 250.-, auxquels on ajoutera un montant de CHF 300.- à titre de débours. Il reste encore à ajouter la TVA, qui sera fixée à 7.7% sur le montant de CHF 3'275.- (moitié de CHF 6'250.- + CHF 300.-) pour tenir compte des opérations effectuées en 2023 et à 8.1% sur le reste pour celles effectuées en 2024. L'indemnité est dès lors fixée à CHF 7'067.50, TVA par CHF 517.50 comprise (CHF 252.20 à 7.7% et CHF 265.30 à 8.1%) et est mise à la charge de l'Etat. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 115) I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est modifiée dans le sens que la procédure pénale relative à l'impôt fédéral direct ouverte à l'encontre de A. _____ et B. _____ pour tentative de soustraction fiscale, ainsi que l'amende prononcée à leur encontre, sont annulées. Impôt cantonal (604 2023 116) II. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est modifiée dans le sens que la procédure pénale relative à l'impôt cantonal ouverte à l'encontre de A. _____ et B. _____ pour tentative de soustraction fiscale, ainsi que l'amende prononcée à leur encontre, sont annulées. Frais de procédure et dépens III. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 3'000.- versée par les recourants leur est restituée. IV. L'indemnité de partie allouée aux recourants pour leurs frais de défense est fixée à CHF 7'067.50, TVA par CHF 517.50 comprise (CHF 252.20 à 7.7% et CHF 265.30 à 8.1%). Elle est mise à la charge de l'Etat. 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 de l'indemnité de partie 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 8 janvier

2025/anm Le Président La Greffière

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