

FR_GERICHTE 604 2023 117 vom 17. Februar 2025

FR Kantonsgericht, 2025-02-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_117

FR: FR_GERICHTE 604 2023 117 du 17 février 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2023 117 del 17 febbraio 2025

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 28

novembre 2024, pièces 11.10, 11.11 et 15; voir également arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021 consid. 2.4.2). Pour les périodes fiscales 2015 et 2016, les avis de taxation du 16 décembre 2016 et du 19 avril 2018 ont été établis sur les mêmes bases, les recourants s'abstenant à nouveau de fournir à l'autorité fiscale les informations relatives à leurs propriétés immobilières au Portugal, informations qu'ils avaient pourtant été sommés de produire par courriers des 6 octobre et 2 novembre 2016, ainsi que des 1er et 28 mars 2018. Le Service cantonal des contributions a ainsi pris en compte, pour la détermination du taux d'imposition, en plus des autres éléments de revenus et de fortune déclarés, une fortune de CHF 1'120'000.- et des loyers d'un montant de CHF 92'000.- provenant d'immeubles situés au Portugal, propriété de la recourante (voir dossier administratif produit le 28 novembre 2024, pièces 13 et 14; voir également arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021 consid. 2.4.2). Pour la période fiscale 2017, l'avis de taxation du 20 septembre 2018 a repris les mêmes éléments, les recourants ayant une nouvelle fois omis dans leur déclaration du 13 juin 2018 toute mention relative à la fortune et aux revenus liés aux immeubles situés au Portugal (voir dossier administratif produit le 28 novembre 2024, pièce 12). Pour la période fiscale 2018, l'avis de taxation du 18 juin 2020 a encore repris les mêmes éléments, les recourants n'ayant toujours pas déclaré la fortune et les revenus liés aux immeubles situés au Portugal (voir dossier administratif produit le 28 novembre 2024, pièce 11.6). La décision de taxation a été confirmée par décision sur réclamation du 6 novembre 2020. Le Service cantonal des contributions y a notamment relevé que les recourants n'avaient pas produit les éventuels justificatifs démontrant qu'ils ne seraient plus propriétaires des immeubles portugais qui avaient conduit à la procédure de rappel d'impôt et à la reprise, pour les périodes ultérieures, des montants estimés pour la valeur et le rendement de ces propriétés, reportés d'année en année sur la taxation des époux (voir dossier administratif produit le 28 novembre 2024, pièce 11.4 et 11.5). Cette décision a été confirmée sur recours par la Cour fiscale, notamment au motif que le recourant avait failli à son devoir de collaboration et n'avait pas apporté le moindre élément de preuve qui aurait permis de retenir que son épouse n'était plus propriétaire des immeubles en question, ou d'établir que leur

Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 rendement n'atteignait pas ou plus les montants dûment estimés par le Service cantonal des contributions dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt entrée en force (voir arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021, consid. 2.4.3).

B. Par courrier du 22 octobre 2021 de leur fiduciaire adressé au Service cantonal des contributions, intitulé « Réclamation contre les taxations 2015, 2016, 2017 et 2018 », complété le

E. 31

mars 2023, les recourants ont demandé la révision des décisions de taxation concernant ces périodes, au motif que l'autorité fiscale portugaise avait émis en date du 28 septembre 2021 des taxations portant sur la valeur des immeubles de la recourante pour les mêmes années. Ils ont par ailleurs produit des décisions de taxation portugaises ainsi que des attestations bancaires (voir dossier administratif produit le 28 novembre 2024, pièce 9). Statuant sur la demande de révision par décision du 21 juin 2023, le Service cantonal des contributions l'a rejetée, en l'absence de fait nouveau. Il a considéré que les décisions de taxation rendues par l'autorité fiscale portugaise pour les années 2015 à 2018 n'avaient pas été rendues le 28 septembre 2021, date à laquelle celle-ci a uniquement établi des certificats à la demande des recourants, mais au contraire le 18 juillet 2016 pour l'année 2015, le 28 mai 2017 pour l'année 2016, le 31 mai 2018 pour l'année 2017 et le 22 juin 2019 pour l'année 2018. C. Le 21 juillet 2023, agissant par Me Pierre Mauron, les recourants ont déposé une réclamation contre la décision du 21 juin 2023. Ils ont conclu essentiellement à ce que leur demande de révision soit admise et à ce que les avis de taxation pour les périodes fiscales 2015 à 2018 soient modifiés en tenant compte des décisions de taxation portugaises utiles. Ils ont fait valoir que la décision attaquée ne se prononçait pas de façon suffisamment détaillée sur leurs griefs, ce qui constituait une violation de leur droit d'être entendu. Quant au fond, ils ont contesté que les décisions de taxation portugaises leur auraient été notifiées avant le 28 septembre 2021 et ils ont réaffirmé que c'était à ce moment-là seulement qu'ils avaient pu faire valoir les motifs utiles à leur demande de révision. Par décision sur réclamation du 27 octobre 2023, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a nié toute violation du droit d'être entendu. Sur le fond, il a maintenu que les décisions de taxation portugaises avaient bien été notifiées – ou effectuées selon les termes utilisés dans les certificats – au nom de la recourante dans l'année qui avait suivi l'année fiscale concernée, soit le 18 juillet 2016 pour l'année 2015, le 28 mai 2017 pour l'année 2016, le 31 mai 2018 pour l'année 2017 et le 22 juin 2019 pour l'année 2018, de telle sorte que ces taxations ne constituaient pas des faits nouveaux. Il a réaffirmé que la date du 28 septembre 2021 correspondait au contraire au moment où le fisc portugais avait émis des certificats d'imposition du revenu portugais (IRS) pour les quatre années concernées. Il a ajouté que ces certificats lui avaient été transmis le 4 octobre 2021, alors qu'il avait avisé les recourants le 24 septembre 2021 qu'il pourrait éventuellement entrer en matière sur une demande de rectification des taxations suisses s'ils produisaient une copie des décisions de taxation portugaises. Finalement, il a relevé qu'avant cette transmission en octobre 2021, les recourants n'avaient jamais répondu – entre 2015 et 2020 – à ses différentes demandes relatives aux propriétés immobilières acquises et vendues au Portugal. D. Par recours du 29 novembre 2023 déposé par leur mandataire auprès du Tribunal cantonal, les recourants concluent à l'annulation de la décision sur réclamation du 27 octobre 2023, à l'admission de leur demande de révision et au renvoi du dossier au Service cantonal des contributions pour nouvelle taxation de leurs fortune et revenu pour les périodes fiscales 2015 à 2018. Pour l'essentiel, ils reprennent l'argumentation déjà développée en procédure de réclamation, Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 en précisant que la date d'établissement figurant sur les décisions de taxation portugaises pour les années 2015 à 2018 ne permettent pas d'en

déduire que celles-ci leur ont été effectivement notifiées avant le 28 septembre 2021. Ils invoquent à cet égard la règle selon laquelle le fardeau de la preuve de la notification d'un acte et de sa date incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. Se référant par ailleurs aux règles convenues entre la Suisse et le Portugal en vue d'éviter la double imposition, ils ajoutent que les nouveaux éléments résultant des documents produits en octobre 2021 sont pertinents pour déterminer l'imposition en Suisse de leur fortune et de leurs revenus pour les périodes fiscales 2015 à 2018. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 4 décembre 2021, a été versée en temps utile. Le Service cantonal des contributions dépose ses observations le 1er février 2024, concluant au rejet du recours. A l'appui de sa position, il relève notamment une nouvelle fois que chaque décision de taxation portugaise pour les années concernées a été notifiée durant l'année suivante, à une date clairement mentionnée dans les certificats délivrés par l'autorité fiscale portugaise le 28 septembre 2021. Il ajoute que pour chaque année de taxation, le numéro de règlement (« n° de liquadação ») commence par l'année de notification des avis de taxation délivrés à la recourante, à son adresse au Portugal. Il mentionne en outre que dans leurs communications, les recourants n'ont jamais soutenu qu'ils n'auraient pas reçu de décision de taxation portugaise avant le 28 septembre 2021. Dans un second échange d'écritures, le 17 mai 2024 et le 25 juin 2024, les parties campent sur leurs positions. E. Par courrier aux parties du 5 novembre 2024, le Président délégué à l'instruction constate que le dossier transmis par le Service cantonal des contributions avec ses observations est incomplet. Invité à produire son dossier complet, celui-ci donne suite à cette demande par courriers des 14 et 28 novembre 2024. Le Président relève également dans son courrier du 5 novembre 2024 que, s'agissant de la période fiscale 2018, la demande de révision ne pouvait a priori porter que sur l'arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021 confirmant l'avis de taxation et la décision sur réclamation rendus pour cette période (voir ci-dessus let. A). Sur cette base, il invite les parties à se déterminer sur l'hypothèse que la Cour annule la décision attaquée pour cette période et statue elle-même directement sur le bien-fondé de la demande de révision formulée par les recourants. Dans leurs déterminations du 14 novembre 2024 et du 6 décembre 2024, les parties donnent leur accord avec cette solution.

1. Recevabilité Le recours du 29 novembre 2023 contre la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 a été déposé dans le délai et les formes prévues aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 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). De plus, 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.

2. Objet du recours – compétence de la Cour fiscale pour traiter une demande de révision d'un arrêt

2.1. L'objet du recours est une décision sur réclamation rejetant une demande de révision portant sur l'impôt sur le revenu et la fortune des recourants pour les périodes fiscales 2015 à 2018.

2.2. Pour les périodes fiscales 2015, 2016 et 2017, le Service cantonal des contributions s'est prononcé à juste titre – par décision du 21 juin 2023, confirmée par la décision attaquée – sur la demande de révision visant ses avis de taxation établis respectivement le 16 décembre 2016, le 19 avril 2018 et le 20 septembre 2018, tous trois entrés en force de chose décidée (voir partie en fait, let. A). Pour ces trois périodes, la Cour fiscale statuera dans le présent arrêt sur le bien-fondé de la

décision attaquée par laquelle le Service cantonal a confirmé le rejet de la demande de révision déposée par les recourants le 22 octobre 2021. 2.3. Pour la période fiscale 2018, il a été vu ci-dessus (partie en fait, let. A et E) que l'avis de taxation a été confirmé par décision sur réclamation du 6 novembre 2020, puis sur recours par arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021. Pour cette période, à teneur du principe général selon lequel la demande de révision doit être formée devant l'autorité qui a statué en dernière instance (CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 148 n. 19), la demande de révision des recourants ne pouvait porter que sur l'arrêt rendu sur recours et relevait de la compétence de la Cour fiscale du Tribunal cantonal (art. 149 al. 1 LIFD; art. 51 al. 4 LHID; art. 190 al. 1 LICD). Il en résulte que le Service cantonal des contributions n'était pas compétent pour statuer sur la demande de révision. En conséquence, la décision sur réclamation attaquée doit être annulée en tant qu'elle porte sur la période fiscale 2018. Pour cette période, compétente pour statuer sur une demande de révision à l'égard d'un de ses arrêts, la Cour de céans traitera directement comme telle dans le présent arrêt la demande déposée par les recourants le 22 octobre 2021. Impôt fédéral direct (604 2023 117) 3. Règles sur la révision des décisions administratives et judiciaires 3.1. A teneur de l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). La demande en révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 148 LIFD). S'il existe un motif de révision et qu'il n'y a pas de motif d'exclusion au sens de l'art. 147 al. 2 LIFD, l'autorité annule la décision ou le prononcé antérieur et statue à nouveau (art. 149 al. 2 LIFD). Ces dispositions valent tant pour la révision des décisions administratives (de taxation et sur réclamation) que pour celle des arrêts rendus par le Tribunal cantonal en tant qu'autorité de justice administrative (voir CASANOVA/DUBEY, art. 147 n. 3). 3.2. Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle. La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie du recours (ATF 121 II 273 consid. 1a/bb). 3.3. Le motif de révision prévu par l'art. 147 al. 1 let. a LIFD vise à compléter l'état de fait à l'origine de la taxation ou de l'arrêt à réviser, en tenant compte d'éléments découverts ultérieurement. Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision. Les faits en question sont donc des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce

qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références). La découverte du motif de révision implique que le requérant a une connaissance suffisamment sûre du fait nouveau pour pouvoir l'invoquer, même s'il n'est pas en mesure d'en apporter une preuve certaine; une simple supposition ne suffit pas. S'agissant plus particulièrement d'une preuve nouvelle, le requérant doit pouvoir disposer d'un titre l'établissant ou en avoir une connaissance suffisante pour en requérir l'administration. Il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai (arrêt TF 2C_398/2020 du 5 février 2021 consid. 4.2.2). 3.4. S'agissant des motifs d'exclusion au sens de l'art. 147 al. 2 LIFD, la jurisprudence retient qu'en d'autres termes, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir un fait ou une preuve dans la procédure ordinaire, la voie de la révision ne lui est pas ouverte. Elle souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 droit (arrêts TF 9C_20/2023 du 29 février 2024 consid. 4.1; 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références). Un manque de diligence dans la procédure de taxation ordinaire, excluant une révision ultérieure, a notamment été retenu en cas d'erreur dans la déclaration d'impôt due à une négligence du contribuable ou de son représentant ou en cas de taxation d'office faisant suite à un défaut de collaboration. Il en va de même si le contribuable n'a pas présenté l'état de fait de façon complète, n'a pas désigné les moyens de preuve utiles ou a omis de contrôler la décision de taxation lorsqu'il l'a reçue et de signaler en temps utile les vices dont elle serait affectée (voir arrêt TF 9C 656/2022 du 24 mars 2023 consid. 2.3.2 et les références). 4. Discussion sur l'existence d'un motif de révision et cas échéant d'un motif d'exclusion 4.1. En l'occurrence, les recourants demandent la révision de l'avis de taxation du 16 décembre 2016 pour la période fiscale 2015, de l'avis de taxation du 19 avril 2018 pour la période fiscale 2016, de l'avis de taxation du 20 septembre 2018 pour la période fiscale 2017, ainsi que de l'arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021 pour la période fiscale 2018. Ils fondent leur demande de révision sur quatre certificats (« certidão ») établis au nom de la recourante pour les années concernées, émis par l'autorité fiscale portugaise le 28 septembre 2021. Certes, ces documents contiennent des informations qui pourraient être utiles pour déterminer la valeur réelle et le rendement effectif des immeubles dont la recourante était propriétaire au Portugal respectivement en 2015, 2016, 2017 et 2018, soit antérieurement aux trois avis de taxation et à l'arrêt dont ils demandent la révision. Toutefois, de telles informations relatives aux éléments de fortune et de revenus des recourants ne peuvent être qualifiées de faits nouveaux au sens de l'art. 147 al. 1 LIFD que si elles n'étaient pas déjà connues de ceux-ci auparavant. Or, comme le Service cantonal des contributions le relève à juste titre, chacun des quatre certificats en question se réfère à une date de taxation des revenus des périodes concernées, soit le 18 juillet 2016 pour l'année 2015, le 28 mai 2017 pour l'année 2016, le 31 mai 2018 pour l'année 2017 et le 22 juin 2019 pour l'année 2018. Il apparaît ainsi très vraisemblable que, pour chaque année, l'autorité fiscale portugaise a émis et adressé à la recourante aux dates indiquées une décision de taxation contenant les mêmes indications. Cette vraisemblance est encore

renforcée par la mention dans les quatre certificats du 28 septembre 2021 de numéros de règlement (« n° de liquidação ») commençant par 2016 pour l'année 2015, 2017 pour l'année 2016, 2018 pour l'année 2017 et 2019 pour l'année 2018. A cet égard, les recourants n'ont jamais fait mention, avant leur demande de révision, que l'autorité fiscale portugaise n'aurait en réalité pas notifié à la recourante les décisions de taxation relatives aux années 2015 à 2018, pourtant régulièrement établies durant l'année suivante. Ils n'indiquent pas non plus, ni dans la procédure de révision devant le Service cantonal de contribution, ni dans la présente procédure de recours, si les taxations portugaises ont été établies d'office ou sur la base d'indications fournies par la recourante. Ils ne précisent enfin pas si les chiffres retenus par l'autorité fiscale portugaise pour les années en question sont similaires à ceux résultant des décisions de taxation rendues pour les années précédentes. Enfin, les recourants se trompent en faisant valoir qu'il appartiendrait au Service cantonal des contributions de prouver qu'ils ont effectivement reçu les décisions de taxation portugaises. En effet, la jurisprudence qu'ils citent reprend la règle selon laquelle le fardeau de la preuve de la notification

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 d'un acte et de la date de celle-ci incombe certes en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (voir not. ATF 142 IV 125 consid. 4.3). La situation est toutefois différente en l'espèce, dans la mesure où ce sont les recourants qui entendent se prévaloir du fait négatif qu'ils allèguent, à savoir l'absence de notification effective des décisions de taxation portugaises pour les quatre années consécutives concernées. Dans la présente procédure extraordinaire de révision, en écho à la règle jurisprudentielle selon laquelle il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai de 90 jours prévu à l'art. 148 LIFD, y compris pour la date à laquelle ce délai commence à courir (voir consid. 3.2), ce sont les recourants qui doivent établir l'existence d'un fait nouveau justifiant la révision de décisions entrées en force. Dans ce contexte, il ne saurait être exigé de l'autorité qui a rendu des décisions entrées en force de chose décidée qu'elle apporte elle-même la preuve que des décisions d'une autorité étrangère ont effectivement été notifiées à leur destinataire. Il doit ainsi être retenu qu'en se référant uniquement à des certificats établis par l'autorité fiscale portugaise le 28 septembre 2021 suite à une demande formulée quelques jours auparavant par leur fiduciaire, sans donner la moindre indication relative aux procédures de taxation auxquelles se réfèrent ces certificats, les recourants n'ont pas établi que les éléments de fait figurant dans les certificats en question leur étaient inconnus auparavant. 4.2. Même s'il avait été admis que les certificats établis le 28 septembre 2021 contenaient des informations inconnues jusqu'alors des recourants en lien avec la valeur réelle et le rendement effectif des immeubles dont la recourante était propriétaire au Portugal respectivement en 2015, 2016, 2017 et 2018, il aurait encore fallu examiner si un motif d'exclusion au sens de l'art. 147 al. 2 LIFD s'opposait quoi qu'il en soit à une révision. A cet égard, il est relevé que, alors qu'ils avaient déjà fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôt pour 2005 à 2013 et d'une reprise pour 2014 en lien avec l'absence de toute déclaration de la fortune et des revenus d'immeubles appartenant à la recourante au Portugal, les recourants n'ont pas donné la moindre indication sur ces éléments dans leurs déclarations d'impôt pour les périodes 2015 à 2018 concernées par la présente procédure. Ils n'ont pas non plus répondu aux demandes de renseignements et autres sommations y relatives. Ils ont ainsi contrevenu de façon grave et répétée à leur devoir de collaborer à l'établissement des taxations, de telle sorte que le Service cantonal des contributions n'a pas eu d'autre choix, pour déterminer le taux d'imposition applicable, de reprendre les valeurs estimées pour les périodes

précédentes. Pour la période fiscale 2018, la Cour fiscale du Tribunal cantonal s'est du reste trouvée devant le même constat d'absence de collaboration au moment de rendre son arrêt du 21 avril 2021 (voir partie en fait let. A). Il apparaît ainsi clairement que pour les quatre périodes concernées, les recourants n'ont pas respecté leurs obligations fiscales en ne déclarant pas la fortune et les revenus liés aux immeubles dont la recourante était propriétaire au Portugal et en ne répondant pas aux demandes de renseignements y relatives. Or, s'ils avaient fait preuve de la diligence qui pouvait être attendue d'eux à cet égard, ils auraient pu faire valoir déjà en procédure de taxation ordinaire – et également en procédure de réclamation et de recours pour l'année 2018 – que l'autorité fiscale portugaise avait retenu d'autres montants pour la valeur et le rendement de leurs immeubles. Et dans l'hypothèse – non établie – où ils n'auraient pas reçu de décision de taxation de l'autorité fiscale portugaise pour les années 2015 à 2018, voire les années antérieures, ils auraient eu tout loisir de s'adresser à celle-ci pour obtenir les renseignements utiles et les transmettre ensuite au Service cantonal des contributions, sans attendre le mois de septembre 2021.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 Vu leur inactivité et leur négligence à l'égard du Service cantonal des contributions jusqu'à l'automne 2021, les recourants ne sauraient, après coup, demander la révision des avis de taxation pour les périodes fiscales 2015 à 2017 et de l'arrêt de la Cour fiscale pour la période fiscale 2018. 4.3. En conséquence, le motif de révision invoqué – à savoir des faits nouveaux ressortant des certificats émis le 28 septembre 2021 – n'est pas établi et, même si tel était le cas, toute révision serait exclue du fait que les recourants auraient déjà pu faire valoir ses éléments au cours de la procédure ordinaire s'ils avaient collaboré à celle-ci. 5. Sort du recours et de la demande de révision 5.1. Vu l'absence de motif de révision au sens de l'art. 147 al. 1 LIFD et le motif d'exclusion au sens de l'art. 147 al. 2 LIFD, c'est à bon droit que la décision sur réclamation du 27 octobre 2023 a confirmé le rejet de la demande de révision du 22 octobre 2021 en tant qu'elle portait sur les avis de taxation du 16 décembre 2016 pour la période fiscale 2015, du 19 avril 2018 pour la période fiscale 2016 et du 20 septembre 2018 pour la période fiscale 2017. 5.2. Conformément à ce qui a été retenu ci-dessus (consid. 2.3), la décision sur réclamation attaquée sera annulée s'agissant de la période fiscale 2018. Pour cette période, vu l'absence de motif de révision au sens de l'art. 147 al. 1 LIFD et le motif d'exclusion au sens de l'art. 147 al. 2 LIFD, la demande de révision du 22 octobre 2021 est rejetée en tant qu'elle porte sur l'arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021. 5.3. Le recours sera rejeté dans le sens de ce qui précède. Impôt cantonal (604 2023 118) 6. 6.1. En droit cantonal, les art. 188 ss LICD (voir aussi art. 51 al. 1 à 3 LHID) ont un contenu identique aux art. 147 ss LIFD. 6.2. Le raisonnement mené et la solution retenue ci-dessus pour l'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être repris en tous points pour l'impôt cantonal. Frais et dépens 7. 7.1. Les frais de la procédure de recours sont mis à la charge de la partie qui succombe, soit en l'espèce les recourants (art. 144 al. 1 LIFD et 131 al. 1 CPJA). 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. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 En l'espèce, les frais de procédure sont fixés à CHF 800.-. 7.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué d'indemnité de partie aux recourants (art. 137 ss CPJA). la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 117) I. Le recours est

rejeté. II. La décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est confirmée s'agissant des périodes fiscales 2015, 2016 et 2017, dans le sens que la demande de révision du 22 octobre 2021 est rejetée en tant qu'elle porte respectivement sur les avis de taxation du 16 décembre 2016, du 19 avril 2018 et du 20 septembre 2018. III. La décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est annulée s'agissant de la période fiscale 2018. IV. La demande de révision du 22 octobre 2021 est rejetée en tant qu'elle porte sur l'arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021. Impôt cantonal (604 2023 118) V. Le recours est rejeté. VI. La décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est confirmée s'agissant des périodes fiscales 2015, 2016 et 2017, dans le sens que la demande de révision du 22 octobre 2021 est rejetée en tant qu'elle porte respectivement sur les avis de taxation du 16 décembre 2016, du 19 avril 2018 et du 20 septembre 2018. VII. La décision sur réclamation du 27 octobre 2023 est annulée s'agissant de la période fiscale 2018. VIII. La demande de révision du 22 octobre 2021 est rejetée en tant qu'elle porte sur l'arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021. Frais et dépens IX. Les frais de procédure, fixés à CHF 800.-, sont mis à la charge des recourants. X. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. Notification Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 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 Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 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 17 février 2025/msu Le Président La Greffière

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