

FR_GERICHTE 604 2023 61 vom 22. Februar 2024

FR Kantonsgericht, 2024-02-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_61

FR: FR_GERICHTE 604 2023 61 du 22 février 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 61 del 22 febbraio 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 30

avril 2020, malgré sommation du 13 juillet 2020, le SCC a ouvert une procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune, en raison de la non-déclaration de capitaux à l'étranger pour les périodes fiscales 2010 à 2018. Par correspondance du 11 septembre 2020, B._____ et A._____ ont déclaré ne pas avoir de fortune au Portugal qui serait imposable en Suisse. C. Le 18 septembre 2020, le SCC a fait parvenir aux recourants le détail des comptes et assurances communiqués dans le cadre de l'EAR. Il ressort de ces documents que, au

E. 31

décembre 2018, les recourants étaient titulaires de comptes et assurances au Portugal pour un montant de EUR 204'598.-. Le SCC leur a imparti un délai au 16 octobre 2020 pour transmettre leurs dernières observations ou fournir les justificatifs quant aux éléments de fortune ressortant des documents transmis. Le 16 octobre 2020, B._____ et A._____ ont indiqué ne plus avoir de revenu et ne pas savoir si les économies qu'ils avaient faites avec beaucoup de sacrifices allaient être suffisantes pour tenir jusqu'à l'âge de la retraite. Ils ont précisé que la fortune indiquée n'était pas correcte et qu'ils considéraient qu'« avoir un peu de capital pour contrer aux vicissitudes de la vie n'était pas de la fortune ». D. Par décision du 4 décembre 2020, le SCC a astreint les recourants à payer le montant de CHF 6'385.60 à titre de rappel d'impôt cantonal pour les périodes fiscales 2010 à 2018, intérêts compensatoires compris. Par décision du même jour, le SCC a prononcé une amende fiscale de CHF 4'400.-. Le 8 janvier 2021, B._____ et A._____ ont adressé une réclamation à l'encontre des décisions précitées, invoquant avoir rempli correctement les déclarations d'impôt 2010 à 2018. E. Le 18 mars 2023, le SCC a précisé qu'il avait reçu d'autres informations pour les périodes fiscales 2017, 2019 et 2020 démontrant que les recourants disposaient également d'éléments de fortune sur des comptes bancaires durant ces années-là. Il leur a imparti un délai au 19 avril 2023 pour fournir des explications, ainsi que les extraits de comptes de fin d'année pour ces placements pour les périodes fiscales 2010 à 2020. Aucune réponse n'a été donnée par les recourants à ce courrier.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 14 F. Par décision du 4 mai 2023, le SCC a rejeté la réclamation du 8 janvier 2021 et confirmé les décisions de rappel d'impôt et d'amende pour soustraction fiscale du 4 décembre 2020. G. Dans l'intervalle, le 21 mai 2020, les recourants ont envoyé leur déclaration d'impôt 2019, laquelle ne faisait pas mention de capitaux étrangers. Le 19 novembre 2020, le SCC a notifié l'avis de taxation pour l'année

2019 aux recourants, lequel tenait compte des capitaux étrangers. Cet avis de taxation a été rectifié d'office le 17 décembre 2020. Par réclamation du 3 décembre 2020 contre l'avis de taxation précité, complétée par courrier recommandé du 17 décembre 2020, les recourants ont notamment fait valoir qu'ils ne disposaient pas de fortune au Portugal imposable en Suisse. Par décision du 14 mars 2023, le SCC a rejeté la réclamation du 17 décembre 2020 relative à la période fiscale 2019. H. Le 12 avril 2023 et le 30 mai 2023, B. _____ et A. _____ interjetent recours à l'encontre des décisions sur réclamation du 14 mars 2023 (cause 604 2023 34 et 35) et du 4 mai 2023 (cause 604 2023 61 et 62), concluant à leur annulation. Ils concluent également à ce que les frais soient mis à la charge du SCC. En substance, ils font valoir que le SCC n'était pas en droit d'imposer les éléments de la fortune mobilière se trouvant au Portugal leur appartenant. Par correspondance du 19 avril 2023, les recourants complètent la motivation de leur recours du 12 avril 2023 (cause 604 2023 34 et 35). I. Le 21 avril 2023 et le 21 juin 2023, les recourants ont versé des avances de frais d'un montant de CHF 800.- (cause 604 2023 34 et 35) et CHF 1'000.- (cause 604 2023 61 et 62). J. Le 24 mai 2023 et le 12 juillet 2023, le SCC transmet ses observations en lien avec les recours, concluant à leur rejet, avec suite de frais. K. Dans la cause 604 2023 34 et 35, les recourants font parvenir leurs contre-observations le 19 juin 2023. Le SCC renonce à déposer des ultimes remarques. Dans la cause 604 2023 61 et 62 il n'est pas ordonné de second échange d'écriture. Par correspondance du 17 juillet 2023, les recourants sont informés de leur droit à être entendus oralement dans le cadre d'une séance de débats. Le 14 août 2023, ils déclarent y renoncer et précisent maintenir leur recours. L. Il sera fait état des arguments invoqués par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérations en droit du présent arrêt pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 en droit Jonction des causes 1. Conformément à l'art. 42 al. 1 let. b du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), l'autorité peut, pour des justes motifs joindre en une même procédure des requêtes qui concernent le même objet. En l'espèce, les causes relatives à des procédures de rappel d'impôt et de soustraction fiscale en lien avec les périodes fiscales 2010 à 2018 (604 2023 61 et 62) et à la procédure de taxation ordinaire de la période fiscale 2019 (604 2023 34 et 35) concernent un état de fait similaire et soulèvent les mêmes questions juridiques relatives à l'imposition d'éléments de fortune à l'étranger. Il convient donc de joindre lesdites causes et de les trancher dans un seul et même arrêt. Impôt fédéral direct (604 2023 34 et 61) 2. En l'espèce, des procédures ont été ouvertes tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Cela étant, la présente procédure concerne exclusivement l'impôt sur la fortune, lequel est uniquement prélevé par les cantons (cf. art. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] et 1 de la loi cantonale du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs [LICD; RSF 631.1]). Les avis de taxation 2010 à 2018 ont d'ailleurs été spécifiquement corrigés pour ce qui concerne l'impôt cantonal, l'impôt fédéral n'ayant pas été modifié. Par ailleurs, seul l'impôt sur la fortune est litigieux s'agissant de l'avis de taxation pour l'année 2019. Ainsi, il s'ensuit que les causes concernant l'impôt fédéral direct doivent être rayées du rôle, celles-ci étant sans objet. Impôt cantonal (604 2023 35 et 62) 3. Recevabilité Les recours ont été interjetés dans les formes légales et en temps utile auprès de l'autorité compétente (art. 180 LICD, 50 LHID et 26 du règlement du Tribunal cantonal précisant son organisation et son fonctionnement [RTC; RSF 131.11]). En outre, les recourants sont valablement représentés, l'art. 148 al. 1 et 2 LICD permettant la représentation contractuelle

par toute personne ayant l'exercice des droits civils et jouissant de ses

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 droits civiques et l'art. 14 al. 2 CPJA excluant le monopole des avocats pour la représentation devant le Tribunal cantonal en matière fiscale (voir également art. 13 CPJA) Partant, les recours concernant l'impôt cantonal sont recevables. 4. Règles relatives à l'impôt sur la fortune et à l'assujettissement à l'impôt en Suisse et plus spécifiquement dans le canton de Fribourg 4.1. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 3 al. 1 LICD et 3 al. 1 LHID). Une personne a son domicile dans le canton au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 3 al. 2 LICD et 3 al. 2 LHID). L'art. 6 al. 1 LICD précise que l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton. Selon l'art. 6 al. 3, 1ère phrase, LICD, l'étendue et l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations intercantionales et internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. 4.2. A teneur des art. 13 al. 1 LHID et 52 LICD, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Tous les actifs mobiliers et immobiliers sont imposables (art. 53 al. 1 LICD). Le contribuable doit par conséquent indiquer le relevé de sa fortune totale en Suisse et à l'étranger (Conférence suisse des impôts, Impôt sur la fortune des personnes physiques, in Informations fiscales [état au mois d'avril 2021], ch. 2 p. 4). 4.3. La Suisse et le Portugal ont adopté des dispositions visant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (Convention conclue le 26 septembre 1974 entre la Suisse et le Portugal en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune [RS 0.672.965.41; ci-après: convention CDI CH-PT]). L'art. 22 de ladite convention précise que la fortune constituée par des biens immobiliers est imposable dans l'Etat contractant où ces biens sont situés (al. 1). La fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou par des biens mobiliers constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale est imposable dans l'Etat contractant où est situé l'établissement stable ou la base fixe (al. 2). Les navires et les aéronefs exploités en trafic international par une entreprise d'un Etat contractant ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation ne sont imposables que dans cet Etat (al. 3). Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat (al. 4). 4.4. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêt TF 2C_365/2021 du 13 décembre 2022 consid. 4 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 5. Règles relatives au rappel d'impôt cantonal 5.1. Selon l'art. 192 al. 1 LICD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale,

cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. L'art. 192 al. 1 LICD représente le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. La procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'autorité fiscale au cours de la taxation ordinaire (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1). Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 193 al. 1 LICD). 5.2. Disposition de droit cantonal harmonisé (cf. art. 53 al. 1 LHID), l'art. 192 al. 1 LICD a un contenu similaire à celui de l'art. 151 al. 1 LIFD. Les références à la jurisprudence et à la doctrine qui seront exposées ci-après en matière d'impôt fédéral direct valent en conséquence également pour l'impôt cantonal. 5.3. Le rappel d'impôt est soumis à deux conditions objectives cumulatives, à savoir l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7.2). Une sous-imposition fait défaut si, en prenant en compte les éléments non déclarés, l'autorité fiscale aboutit à un montant d'impôt inférieur à celui retenu dans la taxation initiale (CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, 2e éd. 2017, art. 151 n. 6). Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale compétente seulement après l'entrée en force de la taxation. Est déterminant l'état des pièces du dossier au moment de la taxation (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références). En vertu de la maxime inquisitoriale, l'autorité fiscale doit procéder aux investigations nécessaires lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. 6. Devoir de collaboration du contribuable et taxation ordinaire par estimation 6.1. Conformément à l'art. 154 al. 1 LICD (équivalent de l'art. 123 al. 1 LIFD en droit fédéral), le SCC établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (cf. ég.art. 42 LHID). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 159 al. 1 LICD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 157 al. 2 LICD) et fournir les documents nécessaires (art. 158 LICD). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 manière complète et objective (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.2). L'autorité fiscale a pour sa part le devoir de contrôler la déclaration d'impôt et de procéder aux investigations nécessaires (art. 164 al. 1 LICD). 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 et les références). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au

moment de la taxation (arrêt TF 2C_2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1 et les références). 6.2. Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée à effectuer une taxation d'office au sens de l'art. 164 al. 2 LICD. Dans ce cas, elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédure strictes. 6.3. Il est toutefois possible que, dans un tel cas, l'autorité de taxation y renonce au profit d'une procédure de taxation ordinaire. Dans la mesure où il lui permet d'éviter les conséquences procédurales d'une taxation d'office, un tel choix ne porte pas préjudice au contribuable concerné. Il n'empêche par ailleurs pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction. Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de fait sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021 consid. 2.2 et les références). 7. Règles relatives au fardeau de la preuve En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), 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 (ATF 147 II 338 consid. 3.2; 146 II 6 consid. 4.2; 121 II 257 consid. 4c).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 8. Discussion relative à l'assujettissement à l'impôt en Suisse et à l'imposition de la fortune pour les périodes fiscales 2010 à 2018 et 2019 (causes 604 2023 35 et 62) 8.1. En l'espèce, l'autorité intimée a constaté, sur la base des renseignements mis à disposition par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) pour la période fiscale 2018, que les recourants disposaient de capitaux auprès d'établissements bancaires et sociétés d'assurances au Portugal, pour un montant de EUR 204'598.-. Ces éléments ne ressortant pas de la déclaration d'impôt 2018, elle a considéré qu'ils devaient faire l'objet d'un rappel d'impôt. L'autorité intimée a également procédé à un rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2010 à 2017 sur un montant fixé par estimation à EUR 207'000.-, dès lors que les recourants n'avaient donné aucune information sur l'état de leur fortune, malgré des demandes réitérées. En outre, sur la base du critère de l'évolution de fortune (cf. art. 164 al. 2 LICD), elle a retenu que les recourants disposaient déjà d'éléments de fortune non déclarés durant les années antérieures à 2018 et n'a, de ce fait, pas procédé à une reprise sur le revenu. Pour arriver à cette conclusion, elle a considéré que les revenus déclarés des recourants en 2018 ne leur auraient pas permis une telle économie cette année-là, si bien qu'il paraissait vraisemblable que lesdits éléments de fortune devaient déjà être présents les années antérieures. En outre, les recourants ont eux-mêmes fait entendre qu'ils disposaient d'économies, voire d'un peu de capital. Pour la période fiscale 2019, le SCC a procédé à la taxation d'un montant estimé à EUR 207'000 de

capitaux à l'étranger, sur la base des éléments établis pour 2018. 8.2. Les recourants sont d'avis que l'autorité intimée n'était pas en droit d'imposer les éléments de leur fortune mobilière sise au Portugal. A ce titre, ils invoquent en premier lieu les art. 23 al. 3 et 24 de la CDI H-PT. 8.2.1. La Cour constate d'emblée que les recourants ne semblent pas contester disposer de fortune au Portugal. Dans tous les cas, l'existence d'une telle fortune est corroborée par les divers documents fournis par l'AFC dans le cadre de l'EAR (doc. B et K dossier SCC 604 2023 61 + 62). Ainsi, les recourants font uniquement valoir que ces éléments de fortune ne devaient pas être imposés en Suisse. 8.2.2. Cette appréciation est toutefois erronée. En effet, dans la mesure où les recourants sont domiciliés dans le canton de Fribourg, ils sont assujettis à l'impôt à raison du rattachement personnel (art. 3 al. 1 LICD). Leur assujettissement est donc illimité, sous réserve des règles particulières applicables aux entreprises, aux établissements stables ou aux immeubles (art. 6 al. 1 et 3 LICD). Ils doivent par conséquent être imposés sur l'ensemble de leur fortune nette (art. 52 LICD), peu importe qu'elle se trouve en Suisse ou à l'étranger (ci-avant: consid. 4.1 et 4.2). Il existe en conséquence bien un droit interne à l'imposition. 8.2.3. Cela étant établi, il convient de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une double imposition internationale (ci-avant: consid. 4.4.).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 A ce titre et contrairement à ce que soutiennent les recourants, la convention conclue entre la Suisse et le Portugal ne s'oppose pas à ce que les éléments de fortune situés au Portugal soient imposés en Suisse. Au contraire, c'est ce qui est expressément prévu par cette convention, puisque la fortune en question, composée de comptes bancaires et d'assurances-vie, fait partie de « tous les autres éléments de la fortune » au sens de l'art. 22 al. 4 CDI CH-PT (ci-avant: consid. 4.3). Dès lors, ces éléments de fortune sont imposables uniquement dans l'état de résidence des recourants, soit la Suisse. Les dispositions invoquées par les recourants à l'appui de leur recours ne changent rien à cette conclusion. En effet, l'art. 23 al. 3 CDI CH-PT énonce que « lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la Convention, sont imposables au Portugal, la Suisse exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune [...] ». Toutefois, comme on l'a vu ci-avant, la fortune des recourants est imposable en Suisse et non au Portugal, si bien que cette disposition ne trouve pas application. En outre, l'art. 24 CDI CH-PT traite de la non-discrimination et prévoit que les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat à aucune imposition ou obligation qui est plus sévère que celles auxquelles sont soumis les nationaux de cet autre état se trouvant dans la même situation. Cela étant, les règles appliquées aux cas d'espèce, soit l'assujettissement illimité fondé sur un rattachement personnel, s'appliquent à l'ensemble des contribuables suisses domiciliés en Suisse, de sorte qu'il n'existe aucune discrimination. Dès lors, c'est à juste titre que le SCC a considéré que les éléments de fortune mobilière des recourants se trouvant au Portugal devaient être imposés en Suisse. 8.3. Dans un deuxième temps, les recourants font valoir que le SCC a violé leur droit d'être entendu puisqu'il n'a pas traité ni même mentionné dans la décision sur réclamation du 14 mars 2023 plusieurs griefs qui avaient été invoqués en lien avec l'imposition en Suisse de leur fortune mobilière. 8.3.1. A ce titre, il sied de rappeler qu'une autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt TF 6B_761/2020 du 4 mai 2021 consid. 4.1 et les

références). En l'espèce, l'autorité intimée a mentionné brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé ses décisions (cf. décision sur réclamation du 14 mars 2023, p. 3; décision sur réclamation du 4 mai 2023, p. 3 ss). Celles-ci étaient ainsi suffisamment motivées au sens de la jurisprudence. 8.3.2. Dans tous les cas, les recourants ont eu l'occasion de faire valoir tous leurs griefs devant la Cour de céans, soit une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. art. 77, 78 al. 2 let. a et 95 al. 1 CPJA), de sorte que, même à supposer que le droit d'être entendu aurait été violé, une réparation devrait être admise (ATF 127 V 431 consid. 3d/aa et les références). 8.4. Les recourants font encore valoir que, en rendant la décision du 14 mars 2023, le SCC a agi contrairement à son courrier du 19 février 2021.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 8.4.1. A teneur du courrier en question, intitulé « Attestation », le SCC atteste qu'à ce jour, les recourants, exploitants de la société en nom collectif « D. _____ », sont à jour avec leur situation fiscale, avec notamment le respect du délai de dépôt de leur déclaration fiscale, le paiement des impôts cantonaux et fédéraux et le paiement de l'impôt à la source des employés. Selon les recourants, le SCC a violé le principe de la bonne foi en rendant la décision sur réclamation du 14 mars 2023 après leur avoir notifié le courrier du 19 février 2021 qui aurait acquis autorité de chose décidée. 8.4.2. Le courrier du 19 février 2021 n'est pas une décision, celui-ci ne créant, modifiant ou annulant aucun droit ou obligation, ni ne constatant l'existence, l'inexistence ou le contenu de droits ou d'obligations (cf. art. 4 CPJA). Par conséquent, un tel courrier ne peut pas revêtir l'autorité de chose décidée. En outre, ce document concerne uniquement le respect du délai de dépôt de la déclaration fiscale, ainsi que le paiement des impôts, mais n'atteste aucunement que les recourants ont bien déclaré l'ensemble de leur fortune et de leur revenu. Ainsi, ce courrier ne faisait pas obstacle à une procédure de rappel d'impôt concernant des éléments de fortune non déclarés. 8.5. Par ailleurs, les recourants soutiennent que leurs assurances-vie portugaises correspondent à la définition de l'art. 59 al. 2 LICD, si bien qu'elles n'auraient pas dû être soumises à l'impôt sur la fortune. 8.5.1. Selon l'art. 59 LICD, les assurances de capitaux et de rentes sont soumises à l'impôt sur la fortune pour leur valeur de rachat (al. 1). Les capitaux placés dans des institutions de prévoyance professionnelle, sous une forme reconnue de prévoyance individuelle liée ou dans des institutions d'assurance ou d'épargne d'entreprise ne sont pas soumis à l'impôt sur la fortune, aussi longtemps que le contribuable ne peut en disposer (al. 2). 8.5.2. En l'espèce, des explications concernant les assurances-vie, ainsi que des attestations relatives au montant des valeurs de rachat ont été requises des recourants à plusieurs reprises, notamment par correspondance du 30 avril 2020, 18 septembre 2020 et du 18 mars 2023. Toutefois, les recourants n'ont donné aucune information et n'ont transmis aucun document concernant ces assurances-vie. Ils se sont bornés à indiquer qu'ils ne disposaient pas de fortune au Portugal imposable en Suisse ou à mentionner que la fortune indiquée n'était pas correcte. Conformément aux règles relatives au fardeau de la preuve en matière fiscale (ci-avant: consid. 7), ainsi qu'au devoir de collaboration du contribuable (ci-avant: consid. 6), il appartenait aux recourants d'apporter la preuve du fait que les assurances de capitaux constituent de la prévoyance individuelle liée au sens de l'art. 59 al. 2 LICD. Les recourants n'ayant transmis aucune information et aucun document, ils doivent par conséquent supporter les conséquences de l'absence de preuve. Dans ces circonstances, le SCC pouvait dès lors considérer que les assurances de capitaux étaient soumises à l'impôt sur la fortune, les renseignements transmis par l'AFC dans le cadre de l'EAR ne permettant d'ailleurs pas de définir si les assurances en question constituent une forme de prévoyance individuelle

liée.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 8.6. Finalement, les recourants estiment que la charge de la preuve donnant lieu à l'impôt incombe à l'administration et qu'en l'espèce, elle n'a pas produit les preuves requises pour justifier la décision querellée. 8.6.1. Cet argument ne peut être suivi. En effet, le SCC a apporté la preuve que les recourants disposaient de comptes bancaires et assurances-vie au Portugal (cf. documents fournis par l'AFC dans le cadre de l'EAR, doc. B et K dossier SCC 604 2023 61 + 62). Par conséquent, dans la mesure où des éléments de fortune faisaient défaut dans les déclarations d'impôt des recourants, c'est à juste titre qu'elle a procédé au rappel des impôts qui n'ont pas été perçus pour les périodes fiscales 2010 à 2018, après avoir eu connaissance de ces faits, et qu'elle a pris en compte ces éléments dans la taxation de la période fiscale 2019. 8.6.2. En outre, au vu de l'absence de collaboration des recourants, notamment puisque ceux-ci n'ont pas fourni les informations et éléments nécessaires, l'autorité fiscale était autorisée à établir les éléments imposables par appréciation en se fondant sur une appréciation consciencieuse (ci-avant: consid 6.2 s.). L'estimation qui a été effectuée à cet effet ne prête pas le flanc à la critique, celle-ci ayant été établie en tenant compte de l'évolution de fortune (art. 164 al. 2 LICD). 9. Règles relatives à la soustraction fiscale 9.1. Au sens de l'art. 220 al. 1 LICD, 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. 220 al. 2 LICD). L'art. 220 LICD (voir également art. 56 LHID) ayant un contenu similaire à celui de l'art. 175 LIFD, les références à la jurisprudence et à la doctrine qui seront exposées ci-après en matière d'impôt fédéral direct valent en conséquence également pour l'impôt cantonal. 9.2. Sur le plan objectif, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité, et qu'un montant trop faible d'impôts soit prélevé en conséquence (arrêts TF 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1 et les références). 9.3. La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la culpabilité (faute) ainsi que la mesure de la peine (amende) doivent être analysées selon les principes du droit pénal, les amendes fiscales étant en effet de véritables sanctions de nature pénale (ATF 144 IV 136 consid. 7.2). 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

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt TF 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 12.1). 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 (voir notamment arrêt TF 6B_366/2020 du 17 novembre 2020 consid. 3.1.1). Enfin, la négligence est une faute non intentionnelle. Un contribuable agit par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 CP; voir arrêt TF 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever le doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (voir ATF 135 II 86 consid. 4.3).

10. Discussion relative à la commission de la soustraction fiscale et au montant de l'amende (cause 604 2023 35) 10.1. En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que la condition objective de la soustraction fiscale était remplie, puisque des capitaux dont les contribuables étaient titulaires ont échappé à l'imposition pour les périodes fiscales 2010 à 2018, alors que ces éléments étaient imposables. En outre, elle a estimé que l'élément subjectif de la soustraction était manifestement réalisé, les recourants ayant considéré personnellement quels éléments ils souhaitaient ou non déclarer, au mépris des règles applicables en matière de capitaux, si bien qu'ils se sont accommodés du fait que leurs déclarations d'impôt pouvaient être inexactes. Concernant le montant de l'amende, elle a décidé que, compte tenu des circonstances, également du fait que les contribuables n'ont pas montré une grande coopération dans l'instruction de leur dossier, celle-ci devait être fixée au 75% des impôts soustraits, soit un montant de CHF 4'400.-. L'amende a été infligée par moitié à chacun des époux.

10.2. Dans le cadre de la procédure de recours, les recourants ne contestent pas en tant que tels le principe et le montant de l'amende. Cela étant, la Cour de cassation relève que, sur le plan objectif, l'infraction de soustraction fiscale est réalisée, puisque des prestations appréciables en argent ont échappé à l'impôt, ce qui a conduit à une imposition incomplète. En outre, sur le plan subjectif, les recourants, en ayant omis de mentionner des éléments de leur fortune, ne pouvaient qu'être conscients du caractère incomplet des indications fournies dans leur déclaration d'impôt. En outre, le formulaire de déclaration d'impôt mentionnant expressément « revenu et fortune en Suisse et à l'étranger », les recourants devaient également savoir que les

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 éléments de fortune dont ils disposaient à l'étranger devaient être déclarés en Suisse. A tout le moins, les recourants se sont accommodés du risque que leur déclaration était inexacte. Partant, l'infraction fiscale est également réalisée sur le plan subjectif. Enfin, il n'existe aucun motif justificatif, d'exclusion ou de diminution de la culpabilité. C'est dès lors à juste titre que l'infraction de soustraction fiscale, au sens de l'art. 220 LICD, a été retenue par l'autorité intimée à l'encontre des recourants et qu'une amende a été prononcée.

10.3. 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 pris en considération toutes les circonstances du cas d'espèce (cf. arrêt TC FR 604 2021 17 du 28 juin 2021 consid. 3.4 et les références). Lorsqu'il a fixé le montant de l'amende, le SCC a pris en considération la situation financière des recourants, soit que leurs revenus annuels s'élevaient à CHF 61'000.- et leur fortune à CHF 237'800.- (montant de EUR 204'000.- compris). Dans ce contexte, le montant non déclaré de EUR 204'000.- apparaît très important. En outre, les

contribuables n'avaient pas montré une grande coopération dans l'instruction de leur dossier. Par ailleurs, le SCC a tenu compte du résultat de l'infraction, en calculant l'amende sur la base d'un pourcentage de 75% des impôts soustraits. Cette solution, plus avantageuse que la règle générale selon laquelle l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait, apparaît plutôt favorable aux recourants, compte tenu de l'ensemble des circonstances. Le montant de l'amende tel que fixé par l'autorité intimée peut ainsi être confirmé. 11. Sort des recours et frais 11.1. Au vu de tout ce qui précède, les recours doivent être rejetés concernant l'impôt cantonal et les décisions sur réclamation du 14 mars 2023 (cause 604 2023 35) et du 4 mai 2023 (cause 604 2023 62) confirmées. 11.2. Selon l'art. 131 al. 1 CPJA applicable conformément au renvoi de l'art. 182 LICD, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. 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 pécuniaires, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du tarif 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 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 800.- (cause 604 2023 35) et CHF 1'000.- (cause 604 2023 62), soit un total de CHF 1'800.-. Ils seront compensés avec les avances de frais effectuées. 11.3. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens aux recourants qui succombent (art. 137 al. 1 CPJA).

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 la Cour arrête : Jonction des causes 1. Les causes 604 2023 34, 604 2023 35, 604 2023 61 et 604 2023 62 sont jointes. Impôt fédéral direct (604 2023 34 et 61) 2. Les causes relatives à l'impôt fédéral direct sont rayées du rôle. Impôt cantonal (604 2023 35 et 62) 3. Les recours sont rejetés. Partant, les décisions sur réclamation du Service cantonal des contributions du 14 mars 2023 et du 4 mai 2023 sont confirmées. Frais 4. Les frais de procédure, fixés à CHF 1'800.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec les avances de frais de CHF 800.- (cause 604 2023 35) et CHF 1'000.- (cause 604 2023 62) versées. 5. Il n'est pas alloué de dépens. 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 22 février 2024/anm Le Président La Greffière

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