

FR_GERICHTE 604 2023 65 vom 6. August 2024

FR Kantonsgericht, 2024-08-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_65

FR: FR_GERICHTE 604 2023 65 du 6 août 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 65 del 6 agosto 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité

E. 1.1

Le recours, interjeté le 14 juin 2023 contre une décision sur réclamation du 11 mai 2023, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du

E. 1.2

Il est retenu que le recours a été déposé par A. _____ et B. _____ en tant qu'il porte sur le rappel d'impôt confirmé par la décision sur réclamation du 11 mai 2023 et uniquement par B. _____ en tant qu'il porte sur les amendes pour soustraction fiscale prononcées à son seul égard et confirmées par la même décision. Impôt fédéral direct (604 2023 65) 2. Points litigieux Est d'abord litigieuse la question de savoir s'il y a eu violation du droit d'être entendu des recourants quant à leur demande d'accès aux dossiers des taxations d'office des périodes fiscales 2011 à 2015. Ensuite, il s'agira de déterminer si le rappel d'impôt effectué pour ces périodes, voire pour les périodes 2017 et 2018, est justifié dans son principe et dans son montant. Sur cette base, il conviendra de vérifier si les conditions de la soustraction d'impôt retenue sont remplies et, cas échéant, d'examiner le bien-fondé de l'amende prononcée. 3. Droit à la consultation du dossier 3.1. L'art. 114 LIFD prévoit que le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (al. 1). Le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (al. 2). Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (al. 3). L'autorité qui refuse au

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 contribuable le droit de consulter son dossier confirme, à la demande de celui-ci, son refus par une décision susceptible de recours (al. 4). 3.2. Pour déterminer l'étendue du droit à la consultation du dossier par le contribuable, il faut distinguer la consultation des actes que le contribuable a lui-même élaborés ou signés des

autres actes dont la consultation est plus restrictive. L'art. 114 al. 1 LIFD garantit au contribuable un droit illimité de consulter tous les actes qu'il a lui-même élaborés ou signés, aucune pesée d'intérêts n'étant en jeu. Il dispose d'un droit de consultation des autres actes de l'autorité fiscale une fois les faits établis et à la condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose. La notion de « faits établis » a pour but de permettre à l'autorité de rechercher la vérité. Lorsque cette recherche n'est pas ou plus compromise, l'autorité doit accorder le droit de consulter le dossier. Cette restriction n'existe pas devant les juridictions administratives. Les faits sont considérés comme établis au plus tard lorsque la taxation est intervenue, l'accès intégral au dossier étant ainsi garanti dans la procédure de réclamation. La restriction temporaire posée par la loi au droit d'être entendu est ainsi admissible, le contribuable ayant le moyen à un stade ultérieur de la procédure de contester les faits établis et de présenter sa propre offre de preuve (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 114 n. 15 et 15a). Par « autres actes de l'autorité », il faut comprendre de manière générale les pièces qui fixent les actes procéduraux de l'autorité fiscale, qu'elles aient été obtenues par l'autorité fiscale auprès de tierces personnes ou d'une autre autorité dans le cadre d'une enquête, ou spontanément fournies par des tiers. Il s'agit par exemple de l'établissement par l'autorité fiscale des éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte (art. 123 LIFD), des attestations de tiers fournies par des tiers (art. 127 LIFD), des informations fournies par des autorités fiscales (art. 111 LIFD) ou par d'autres autorités dans le cadre d'une collaboration (art. 112 LIFD) (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114 n. 16). Le droit à la consultation du dossier ne s'étend pas aux documents internes d'une procédure administrative, soit aux documents qui ne servent pas de preuves à l'autorité et ne revêtent qu'un usage interne, c'est-à-dire servent à la formation de l'opinion interne de l'autorité. Il peut s'agir, par exemple, de projets, de notes internes ou de correspondances. En revanche, les rapports et expertises établis au sein de l'Administration sur des questions de fait litigieuses ne constituent pas des documents internes. Le juge doit pouvoir statuer sur la question de savoir si l'Administration a, à raison, qualifié un document d'interne et en a refusé la consultation. L'autorité qui verse au dossier de nouvelles pièces dont elle entend se prévaloir est tenue d'en informer les parties pour qu'elles puissent exercer leur droit à la réplique (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114 n. 17 et les références). L'autorité qui statue sur une demande de consultation de ces pièces doit mettre en balance l'intérêt du contribuable d'une part, les intérêts publics ou privés d'autre part. Elle possède à cet égard un certain pouvoir d'appréciation. En raison du secret fiscal, l'autorité fiscale doit refuser au contribuable la consultation des pièces du dossier d'un autre contribuable non impliqué dans la procédure. Elle peut refuser l'accès à une dénonciation sur laquelle figure le nom du dénonciateur, pour des raisons de protection de la personnalité (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, art. 114 n. 17 et les références). 3.3. Le droit de consulter le dossier est l'une des conditions d'exercice du droit d'être entendu auquel il est formellement et matériellement rattaché. En effet, une partie serait dans l'impossibilité de faire valoir utilement le droit d'exposer son point de vue préalablement à une décision la concernant si elle n'avait pas pu auparavant prendre connaissance de l'ensemble des éléments que

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 l'autorité s'apprête à prendre en considération aux fins de cette décision (DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, n. 1992). Le droit d'être entendu étant une garantie de procédure, sa violation a pour conséquence que la décision en cause est affectée d'un vice de nature formelle. On veut dire par là qu'une

décision rendue à l'issue d'une procédure au cours de laquelle le droit d'être entendu a été violé est irrégulière. Plus précisément, cela signifie que la partie dont le droit d'être entendu a été violé n'a pas à démontrer que, si ce droit ne l'avait pas été, le contenu matériel de la décision eût été différent (DUBEY/ZUFFEREY, n. 192 et la référence). Une violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque l'autorité de recours dispose d'un pouvoir de cognition aussi étendu, en fait et en droit, que celui de l'autorité inférieure et qu'il n'en résulte aucun désavantage pour le recourant. En principe, la guérison d'une violation d'une disposition de procédure est cependant exclue lorsqu'il s'agit d'une violation particulièrement importante et elle doit rester l'exception. Une réparation de la violation du droit d'être entendu par l'autorité de recours peut néanmoins se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1).

3.4. 3.4.1. En l'espèce, le recourant paraît se plaindre d'une violation du droit d'être entendu quant à l'accès à son dossier fiscal pour les périodes fiscales 2011 à 2015. Plus spécifiquement, il explique que ces dernières ont été taxées d'office et que, par conséquent, sans pouvoir vérifier les calculs d'estimation des revenus y relatifs, il n'est pas en mesure d'examiner le bien-fondé des revenus supplémentaires sur lesquels se fondent les rappels d'impôts effectués par le Service cantonal des contributions.

3.4.2. Dans ses observations sur recours du 21 septembre 2023, le Service cantonal des contributions ne se prononce pas explicitement au sujet du refus de la consultation du dossier. Il relève toutefois que « la procédure de rappel d'impôt ne permet pas de revenir sur l'ensemble des éléments de la taxation et que de surcroît, si le contribuable entend remettre en cause des éléments de revenus taxés à l'époque, il lui appartient de démontrer une erreur manifeste ». Cela étant, il indique que les revenus taxés d'office pour 2011 et 2012 se basaient sur le revenu déclaré par le recourant en 2010 auprès de E._____ Sàrl. Les revenus estimés d'office en 2013 et 2014 reposaient sur les certificats de salaire annualisés de F._____ SA, pour chaque année respective. S'agissant finalement de l'année 2015, le revenu taxé d'office a été estimé sur la base de celui retenu pour la période fiscale 2014. Il ajoute que « il ne faut pas perdre de vue que dans la mesure où le contribuable n'a pas contesté lesdites taxations d'office, ces éléments entrés en force ne peuvent pas prêter le flanc à la critique, en l'absence d'erreur manifeste ». Dans ses ultimes remarques du 21 novembre 2023, le Service cantonal des contributions répète que les taxations d'office ne peuvent plus être « revues » dans la mesure où elles n'ont pas été contestées. Il ajoute que « il n'appartient dès lors pas, à ce jour, au fisc de justifier les montants qui avaient été retenus en taxation d'office pour 2011 à 2015. Quant aux éléments donnés dans le courrier du 21 septembre 2023, ils constituent des indications sur lesquelles s'était basé le fisc pour effectuer à l'époque la taxation d'office. En l'absence de déclaration d'impôt, le fisc aurait très bien pu retenir d'autres chiffres ». Il justifie finalement le refus des consultations des dossiers des périodes fiscales 2011 à 2015 par le fait que les taxations d'office y relatives constituent « des notes

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 internes et des projets de réflexions internes à l'administration, auxquelles le contribuable n'a, en soi, pas accès, la fonction de ces éléments étant d'aider l'administration à se forger une opinion. Ces documents internes ne peuvent à priori pas être consultés par le contribuable. Quant aux divers certificats de salaire envoyés au fisc par l'employeur, le contribuable devait obligatoirement en avoir connaissance puisqu'ils étaient adressés à son intention ». 3.4.3. Le raisonnement du Service cantonal des contributions est erroné. Contrairement à ce que qu'il affirme, il ne ressort pas du dossier judiciaire que le recourant tente de contester les taxations d'office

pour les périodes fiscales en cause par le biais de la consultation des dossiers fiscaux. En revanche, l'on peut constater que tant durant la procédure de rappel d'impôt, que durant celle de la réclamation, il s'efforce en vain de reconstituer les revenus sur lesquels portent les estimations du Service cantonal des contributions pour comprendre et différencier les montants servant de base au rappel d'impôt. L'autorité intimée perd de vue que les rappels d'impôt qui portent sur des périodes fiscales ayant fait l'objet de taxations d'office doivent faire l'objet d'une attention particulière étant donné qu'il y a un risque que le même revenu soit pris en compte deux fois. L'entrée en force des taxations d'office des périodes fiscales 2011 à 2015 n'est pas un motif pertinent pour limiter le droit d'être entendu du recourant. Plus spécifiquement, une telle entrée en force ne doit pas entraver le recourant dans son droit à la consultation des dossiers fiscaux en question. Au demeurant, le Service cantonal des contributions ne se prévaut d'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés. Cela étant, le refus d'accès aux dossiers fiscaux idoines a privé le recourant de la possibilité de vérifier si les revenus tels que retenus dans le cadre de la procédure du rappel d'impôt constituaient effectivement de nouveaux revenus distincts de ceux déjà imposés dans les procédures de taxation d'office. Il y a donc une violation du droit d'être entendu. Compte tenu de la jurisprudence et la doctrine en la matière, cette violation peut être considérée comme particulièrement grave. En effet, le recourant a été dans l'impossibilité de faire valoir utilement le droit d'exposer son point de vue de manière éclairée dans le cadre de la procédure du rappel d'impôt. Par ailleurs, les informations sur les revenus transmises par le Service des contributions dans ses observations au recours sont très sommaires et ne permettent pas à elles seules d'admettre une guérison du vice de nature formelle dans le cas présent. Au surplus, une réparation de la violation du droit d'être entendu dans la présente procédure de recours aurait pour conséquence de priver le recourant d'un échelon de juridiction, ce qui constituerait un désavantage important pour celui-ci. Finalement, la nouvelle argumentation du Service cantonal des contributions qui ressort de ses ultimes remarques au recours et selon laquelle la consultation des dossiers aurait été refusée au motif que les taxations d'office constitueraient des notes internes ne convainc pas. Selon son explication, il en résulterait que le simple fait qu'une taxation ait été effectuée d'office suffirait pour refuser au contribuable le droit à la consultation de son dossier fiscal pour la période concernée. Or,

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 ce n'est pas ce qui ressort du texte de l'art. 114 LIFD, ainsi que de la jurisprudence et la doctrine y relative. Conformément à cet article, le principe est que le Service cantonal des contributions devrait donner l'accès intégral au dossier du contribuable lorsque la taxation est intervenue et donc une fois que les faits ont été établis. Préalablement à la consultation, certains documents internes peuvent effectivement être retirés du dossier. Toutefois, la notion de documents internes se réfère uniquement aux actes qui ne lui servent pas de preuves. 3.5. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis pour ce seul grief de violation du droit d'être entendu. Toutefois, en raison du principe de l'économie de procédure, il se justifie de traiter le recours sur le fond.

4. Règles relatives au rappel d'impôt en cas de taxation d'office 4.1. A teneur de l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art.

124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent par exemple à propos des revenus, des frais d'acquisition ou de l'évolution de la fortune (cf. art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C_3/2019 précité consid. 6.2 et les références). Selon l'art. 130 al. 2 phr. 1 LIFD, l'autorité de taxation 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. Outre la condition d'une sommation, l'art. 130 al. 2 LIFD prévoit deux conditions ouvrant la procédure de taxation d'office: 1) le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou 2) les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Une interprétation textuelle de cette disposition (conjonction "ou") laisse entendre que ces deux conditions sont alternatives. En vertu d'une telle interprétation, la seule violation d'obligations de procédure suffirait pour que l'autorité de taxation soit habilitée à procéder à une taxation d'office (après sommation). Il ressort toutefois de la jurisprudence constante que le droit de procéder à une taxation d'office suppose fondamentalement qu'il existe, ou qu'il subsiste, après examen par l'autorité de taxation, une incertitude dans les faits qui empêche cette dernière de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt TF 2C_3/2019 précité consid. 6.2 et les références). 4.2. Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû 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.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Tel n'est par exemple pas le cas lorsque la taxation prenant en compte les éléments non déclarés aboutit à un montant égal ou inférieur à celui fixé d'office. Sous cet angle, il y a donc lieu de procéder à une appréciation globale et non pas séparée des éléments imposables (CASANOVA, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 3, p. 10). Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. A cet égard, l'art. 151 al. 1 LIFD envisage en premier lieu la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.1). Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêt TF 2C_3/2019 précité consid. 6.1 et les références). 4.3. Par taxation entrée en force au sens de l'art. 151 LIFD, il y a lieu d'entendre non seulement la taxation ordinaire mais également la taxation d'office, la lettre de l'art. 151 al. 1 LIFD ne s'y opposant pas (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.2 et les références). 4.4. Il appartient aux autorités fiscales de prouver que l'imposition est incomplète. La jurisprudence n'exige toutefois pas de l'autorité compétente une certitude absolue mais seulement la conviction que les éléments découverts ont échappé à l'imposition, avec une vraisemblance confinante à la certitude, de sorte qu'il se justifie de laisser à la charge du

contribuable la preuve du contraire. Si l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Des faits diminuant la dette fiscale peuvent aussi être invoqués si le contribuable les connaissait déjà avant l'entrée en force de la taxation ordinaire, pour autant néanmoins qu'il y ait connexité suffisante avec les éléments justifiant le rappel d'impôt. En revanche, on ne saurait en principe par ce biais remettre en question toute la taxation. La fixation du montant de l'impôt supplémentaire ne se fait pas selon des critères de calculs particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. L'autorité fiscale peut, en procédure de rappel comme en procédure de taxation, procéder à une taxation d'office et estimer les éléments imposables sur la base de chiffres expérimentaux etc. (CASANOVA, p. 17). 4.5. Le devoir de l'autorité fiscale de démontrer ce qui justifie l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et par voie de conséquence l'établissement d'une taxation modifiée aux dépens du contribuable vaut pour chacun des points en particulier qui justifie une nouvelle taxation en défaveur du contribuable. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités: le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7.2 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 5. Discussion sur le bien-fondé du rappel d'impôt 5.1. A titre liminaire, dans ses ultimes remarques du 21 novembre 2023, le Service cantonal des contributions a indiqué que les reprises en lien avec l'association D._____ pour les années 2017 et 2018 devaient être abandonnées, au vu des nouvelles pièces produites durant la procédure de recours. Cela équivaut à une renonciation à tout rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2017 et 2018. Pour ces deux périodes, le bien-fondé et le montant du rappel d'impôt fiscaux ne sera dès lors pas examiné plus en avant. Le recours sera admis et la décision sur réclamation modifiée dans ce sens. 5.2. 5.2.1. S'agissant du rappel d'impôt qui porte sur les périodes fiscales 2011 à 2015, le recourant relève principalement que celles-ci ont été taxées d'office et soutient que le Service cantonal des contributions ne peut dès lors pas se permettre de « rouvrir la taxation en procédure de rappel d'impôt tant [qu'il] n'a pas pu exclure que les nouveaux éléments imposables portés ultérieurement à sa connaissance n'étaient pas déjà inclus dans la taxation d'office ». Le Service cantonal des contributions relève que la procédure de rappel d'impôt ne permet pas de revenir sur l'ensemble des éléments de la taxation et que si le recourant entend remettre en cause les revenus taxés à l'époque, il lui appartient de démontrer une erreur manifeste. Ensuite, il explique le rappel d'impôt par les indications suivantes: « 2011 : revenu taxé d'office de CHF 50'000.- [...] estimé sur la base du revenu déclaré pour 2010 de CHF 47'084.- réalisé auprès de E._____ SA; [a] noter qu'en 2009 et en 2010, le contribuable n'avait mentionné aucune activité accessoire auprès des différents clubs de hockey ; 2012 : revenu taxé d'office de CHF 50'000.- (même commentaire que pour 2011) ; 2013 : revenu taxé d'office de CHF 30'096.- estimé sur la base d'un certificat de salaire [de] F._____ SA de CHF 15'048.- pour 6 mois, annualisé et reçu directement à l'autorité fiscale ; 2014 : revenu taxé d'office de CHF 48'160.- estimé sur la base d'un certificat de salaire [de] F._____ SA de CHF 28'896.- à 60%, annualisé et reçu directement à l'autorité fiscale ; 2015 : revenu taxé d'office de CHF 50'000.- estimé sur la base du revenu retenu en 2014 ». 5.2.2. Il apparaît d'emblée que le SCC justifie le rappel d'impôt en se référant à des règles, plus

particulièrement en matière de preuve, qui ne sont pas applicables comme telles à la procédure du rappel d'impôt. Il est rappelé que cette procédure peut être ouverte lorsqu'une taxation n'a à tort pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Or, déjà à ce stade, et comme le soulève à juste titre le recourant, les éléments figurant au dossier ne permettent pas d'établir que les taxations d'office des périodes fiscales en cause étaient incomplètes.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 A cet égard et contrairement à ce qu'affirme le Service cantonal des contributions, il lui incombe d'apporter cette preuve, à tout le moins, avec une vraisemblance confinante à la certitude. Raison pour laquelle il est essentiel qu'il explique quels ont été les éléments de taxation pris en compte lors des taxations d'office et qu'il démontre ensuite quels sont les nouveaux éléments imposables qui ont échappé auxdites taxations d'office. Cette exigence n'implique pas une remise en question de toute la taxation, mais elle résulte plutôt de la règle selon laquelle le fardeau de la preuve incombe à l'autorité intimée en cas de rappel d'impôt. En d'autres termes, pour affirmer qu'il existe des éléments de revenus nouveaux, il est nécessaire, au préalable, de déterminer sur quels revenus portent les taxations d'office. En l'espèce, il est d'autant plus important de déterminer quels sont les revenus pris en compte dans les taxations d'office initiales, étant donné que le Service cantonal des contributions a également procédé à des taxations d'office par estimation dans le cadre de la procédure du rappel d'impôt (par exemple revenus de CHF 2'000.- par période fiscale s'agissant de G._____, décision sur réclamation, p. 2).

5.2.3. Compte tenu des exigences rappelées ci-dessus quant à la preuve de l'existence d'éléments imposables ayant échappé à l'imposition dans le cadre des taxations d'office par estimation entrées en force pour les périodes fiscales 2011 à 2015, les explications du Service cantonal des contributions ne permettent pas de justifier les rappels d'impôt litigieux. Plus particulièrement, alors que le revenu fixé par taxation ordinaire pour la période fiscale 2010 est de CHF 47'084.-, les taxations d'office des périodes fiscales 2011 et 2012 retiennent toutes deux un revenu estimé à CHF 50'000.-, soit CHF 2'916.- plus élevé. Pour ces deux périodes, l'autorité intimée ne procède toutefois pas à une appréciation globale dans le cadre du rappel d'impôt. Elle omet notamment d'expliquer si la différence de CHF 2'916.- résultant des dites taxations d'office comprend déjà d'éventuels revenus supplémentaires inconnus au moment où elle a procédé à son estimation. Dans le même ordre d'idée, le Service cantonal des contributions a également effectué un rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2013 à 2015, sans prendre en considération le fait que les revenus estimés pour ces trois années dans le cadre des taxations d'office y relatives, l'ont été sur la base d'une annualisation des revenus connus pour certains mois compris dans les périodes en question. La question se pose dès lors de savoir si les revenus estimés pour les autres mois comprenaient ou non les revenus découverts par la suite.

5.2.4. Eu égard à ce qui précède, les éléments figurant au dossier ne permettent pas de démontrer, avec une vraisemblance confinante à la certitude, que les taxations d'office en cause étaient incomplètes. Cela étant, il doit être laissé à l'autorité intimée la possibilité d'examiner le dossier sous l'angle des exigences de preuve applicables en matière de rappel d'impôt. Pour ce motif, il se justifie d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour qu'elle procède à une nouvelle analyse des conditions du rappel d'impôt dans le sens des considérants.

5.3. Le recours devant être admis pour d'autres motifs, il n'est pas nécessaire d'examiner de manière approfondie le grief du recourant relatif au vice de forme quant à l'ouverture des procédures du rappel d'impôt et de soustraction d'impôt.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 Sur ce point, il est suffisant de constater que le recourant reproche au Service cantonal des contributions de ne pas avoir été avisé formellement desdites procédures, précisant que celui-ci lui aurait seulement annoncé un « redressement fiscal » dans son courrier du 23 décembre 2019. Il peut certes être regretté que le Service cantonal des contributions n'ait pas annoncé l'ouverture des procédures de rappel d'impôt et de soustraction fiscale, en se référant expressément à ces deux notions et aux bases légales y relatives. Toutefois, le recourant, représenté de surcroît par un mandataire professionnel, était en mesure de comprendre quelles étaient les procédures ouvertes à son encontre. Il ne se prévaut au demeurant d'aucun préjudice.

E. 6

Amendes pour soustraction fiscale

E. 6.1

Pour les périodes fiscales 2017 et 2018, vu l'admission du recours et la modification de la décision attaquée dans le sens que les rappels d'impôt sont annulés, il convient également d'annuler les amendes prononcées sur la base des mêmes faits. La décision attaquée sera dès lors également modifiée dans ce sens.

E. 6.2

Quant aux périodes fiscales 2011 à 2015, compte tenu de l'annulation de la décision attaquée portant sur le rappel d'impôt et du renvoi de la cause au Service cantonal des contributions, la décision relative à la soustraction d'impôt doit également être annulée. Il appartiendra à celui-ci de procéder à une nouvelle analyse et, cas échéant, de rendre une nouvelle décision en matière de soustraction fiscale.

E. 7

Sort du recours Le recours formé en droit fédéral est admis. Partant, pour les périodes fiscales 2017 et 2018, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est modifiée dans le sens qu'il n'est prononcé ni rappel d'impôt, ni amende pour soustraction fiscale. Pour les périodes fiscales 2011 à 2015, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle analyse des conditions du rappel d'impôt et de la soustraction d'impôt dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2023 66)

E. 8

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

E. 8.1

En droit cantonal harmonisé, les art. 145, 192 al. 1 et 220 LICD (cf. également art. 41, 53 al. 1 et 56 LHID) concernant respectivement la consultation du dossier, le rappel d'impôt et la soustraction fiscale ont un contenu similaire à celui des art. 114, 151 al. 1 et 175 LIFD. Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14

E. 8.2

En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

E. 8.3

Le recours formé en droit cantonal sera dès lors également admis. Partant, pour les périodes fiscales 2017 et 2018, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est modifiée dans le sens qu'il n'est prononcé ni rappel d'impôt, ni amende pour soustraction fiscale. Pour les périodes fiscales 2011 à 2015, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle analyse des conditions du rappel d'impôt et de la soustraction d'impôt dans le sens des considérants. Frais et dépens

E. 9.1

Selon l'art. 133 CPJA, 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.

E. 9.2

Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, 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. Ayant obtenu gain de cause, le recourant a droit à une indemnité de partie. Compte tenu de sa conclusion tendant au versement d'une indemnité équitable de CHF 2'000.-, les difficultés particulières présentées par le dossier et le double échange d'écritures intervenu, celle-ci peut être fixée au montant requis, éventuelle TVA (7,7%) et débours compris, et mise à la charge de l'Etat. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 65) 1. Le recours est admis. Partant, pour les périodes fiscales 2017 et 2018, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est modifiée dans le sens qu'il n'est prononcé ni rappel d'impôt, ni amende pour soustraction fiscale.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 Pour les périodes fiscales 2011 à 2015, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle analyse des conditions du rappel d'impôt et de la soustraction d'impôt dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2023 66) 2. Le recours est admis. Partant, pour les périodes fiscales 2017 et 2018, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est modifiée dans le sens qu'il n'est prononcé ni rappel d'impôt, ni amende pour soustraction fiscale. Pour les périodes fiscales 2011 à 2015, la décision sur réclamation du 11 mai 2023 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle analyse des conditions du rappel d'impôt et de la soustraction d'impôt dans le sens des considérants. Frais et dépens 3. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 1'000.- est restituée au recourant. 4. L'indemnité de partie allouée au recourant pour ses frais de défense est fixée à CHF 2'000.-, éventuelle TVA (7,7%) et débours compris, et 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 6 août 2024/mma Le Président La Greffière

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