

# FR\_GERICHTE 604 2024 2 vom 3. September 2025

FR Kantonsgericht, 2025-09-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_2](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_2)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 2 du 3 septembre 2025

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 2 del 3 settembre 2025

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité Le recours, interjeté le 11 janvier 2024 contre une décision sur réclamation du 13 décembre 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 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance 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.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 Impôt cantonal (604 2024 3)

### E. 2

Points litigieux Le litige porte d'abord sur le point de savoir si les rappels d'impôt effectués pour les périodes fiscales 2011 à 2020 sont justifiés dans leur principe et leur montant. Plus spécifiquement, le Service cantonal des contributions a procédé à un rappel d'impôt portant sur la fortune mobilière des recourants, uniquement prélevé par le canton. Il a également effectué un rappel d'impôt sur le rendement de cette fortune, lequel est perçu tant au niveau cantonal qu'au niveau fédéral. Etant donné que l'impôt sur le revenu dépend dans le cas d'espèce directement de l'existence de la fortune mobilière et de son imposition, ce qui est contesté par les recourants, il s'agira d'analyser ci-après en premier lieu l'impôt cantonal (cause 604 2024 3), puis l'impôt fédéral direct (cause 604 2024 2). 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.

### E. 3

Règles relatives à l'imposition de la fortune mobilière située au Portugal et de son rendement

#### E. 3.1

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.

### **E. 3.2**

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 (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 4.2 et les références).

### **E. 3.3**

Selon l'art. 21 al. 1 let. a LICD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les intérêts d'avoirs, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sauf si ces assurances servent à la prévoyance.

### **E. 3.4**

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; 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 éléments de la fortune d'un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat (al. 4). Le Tribunal fédéral a récemment confirmé que conformément à l'art. 22 al. 4 CDI CH-PT, pour les personnes résidant et assujetties à l'impôt en Suisse, les éléments de fortune mobilière tels que les avoirs sur des comptes bancaires et les avoirs provenant d'assurances-vie sont exclusivement imposables en Suisse (arrêt TF 9C\_181/2024 du 27 mars 2025 consid. 4.1). Conformément à l'art. 11 par. 1 CDI CH-PT, les intérêts provenant d'un Etat contractant et attribués ou payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts (par. 2). Le terme « intérêts » employé dans cet article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres ainsi que tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'Etat d'où proviennent ces revenus (par. 4).

### **E. 3.5**

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 TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 4.4 et les références).

## **E. 4**

Règles relatives au rappel d'impôt

### **E. 4.1**

Aux termes de 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. Cette base légale 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 (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 5.1 et les références). 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).

### **E. 4.2**

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.

### **E. 4.3**

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. Une sous-imposition fait

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 défaut si, en prenant en compte les éléments non déclarés, l'autorité fiscale aboutit à un montant d'impôt supérieur à celui retenu dans la taxation initiale. 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. 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 (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 5.3 et les références).

## **E. 5**

Devoir de collaboration du contribuable et taxation ordinaire par estimation

### **E. 5.1**

A teneur de l'art. 154 al. 1 LICD, 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. 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). 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. Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TC FR 604 2023 65 du 6 août 2024 consid. 4.1 et les références).

### **E. 5.2**

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. 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 TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 6.1 et les références).

### **E. 5.3**

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 (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 6.2 et les références).

### **E. 5.4**

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.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 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 2023 35 du 22 février 2024 consid. 6.3 et les références).

## **E. 6**

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 (arrêt TF 9C\_181/2024 du 27 mars 2025 consid. 5.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 7 et les références).

## **E. 7**

Discussion relative au rappel d'impôt

### **E. 7.1**

Dans le cadre de l'EAR, le Service cantonal des contributions a constaté que les recourants disposaient au 31 décembre 2018 de capitaux au Portugal auprès d'établissements bancaires et sociétés d'assurances, non déclarés en Suisse. Sur cette base, il a arrêté la fortune totale pour cette période fiscale à CHF 214'260.- (EUR 190'132.00), et a effectué le rappel d'impôt correspondant. Il explique toutefois dans sa décision sur réclamation du 13 décembre 2023 que le montant des capitaux, après nouveau contrôle pour ladite période fiscale, s'élève à EUR 244'495.75. Il a néanmoins renoncé à une modification du rappel d'impôt dans ce sens. Le Service cantonal des contributions a également effectué un rappel d'impôt sur la fortune portugaise pour les périodes fiscales 2011 à 2017, 2019 et 2020. Il a fixé celle-ci par estimation en s'appuyant sur les données transmises dans l'EAR pour ces périodes fiscales, compte tenu du fait que les recourants n'avaient donné aucune information, et ce, malgré ses nombreuses demandes. Ainsi, il a arrêté la fortune 2011 à CHF 203'935.-, la fortune 2012 à CHF 206'363.-, la fortune 2013 à CHF 214'463.-, la fortune 2014 à CHF 215'221.-, la fortune 2015 à CHF 197'907.-, la fortune 2016 à CHF 199'392.-, la fortune 2017 à CHF 222'329.-, la fortune 2019 à CHF 249'602.- et la fortune 2020 à CHF 248'757.-. Le Service cantonal des contributions a expliqué que les recourants disposaient vraisemblablement déjà d'éléments de fortune non déclarés durant les années antérieures et postérieures à l'année 2018. Les revenus déclarés par les recourants pour la période fiscale 2018 ne leur auraient en effet pas permis une telle économie durant cette année-là. Il indique ainsi avoir procédé à une évolution de fortune et renoncé à effectuer une reprise sur le revenu. En outre, l'autorité intimée a découvert que les recourants détenaient encore un compte bancaire suisse auprès de C.\_\_\_\_\_. Les recourants n'ont donné aucune information à ce sujet malgré les diverses demandes du Service cantonal des contributions. En conséquence, se basant également sur le critère de l'évolution de fortune, celui-ci a estimé le montant de ce compte pour les années 2011 à 2020 comme suit : CHF 35'065.- pour 2011, CHF 35'637.- pour 2012, CHF 30'537.- pour 2013, CHF 32'779.- pour 2014, CHF 53'093.- pour 2015, CHF 54'608.- pour 2016, CHF 34'671.- pour 2017, CHF 45'740.- pour 2018, CHF 10'398.- pour 2019 et CHF 11'243.- pour 2020. A ce sujet,

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 le commentaire suivant figure dans la décision sur réclamation du 13 décembre 2023 : « les montants repris pour le compte C.\_\_\_\_\_

constituent des estimations correspondant à la différence entre le total arrondi et la reprise par estimation des capitaux provenant de l'EAR, reprise convertie en francs suisses ». Le Service cantonal des contributions a ainsi ajouté à la fortune des recourants un montant global de CHF 260'000.- pour les années 2018 à 2020 et les montants estimés suivants pour les périodes fiscales 2011 à 2017: CHF 239'000.- pour l'année 2011, CHF 242'000.- pour l'année 2012, CHF 245'000.- pour l'année 2013, CHF 248'000.- pour l'année 2014, CHF 251'000.- pour l'année 2015, CHF 254'000.- pour l'année 2016 et CHF 257'000.- pour l'année 2017. Finalement, le Service cantonal des contributions a également procédé, à défaut de collaboration des recourants, à la fixation par estimation d'intérêts sur les capitaux. Il a ainsi calculé un revenu des capitaux de 2% pour les périodes fiscales 2011 à 2017, à savoir CHF 4'079.- pour 2011, CHF 4'127.- pour 2012, CHF 4'289.- pour 2013, CHF 4'304.- pour 2014, CHF 3'958.- pour 2015, CHF 3'988.- pour 2016 et CHF 4'447.- pour 2017. Il a expliqué que le genre de fortune étrangère détenue par les recourants semblait être diversifiée (comptes bancaires et compagnies d'assurances) et susceptible d'engendrer certains rendements.

## **E. 7.2**

Les recourants ne semblent plus contester disposer de fortune au Portugal, modifiant ainsi leur position par rapport à la procédure antérieure devant l'autorité intimée. Quoi qu'il en soit, les éléments ressortant de l'EAR démontrent qu'ils détiennent effectivement des capitaux sur des comptes bancaires au Portugal.

### **E. 7.2.1**

Ils reprochent en revanche au Service cantonal des contributions d'imposer leur fortune portugaise en Suisse et se prévalent de manière générale de la CDI CH-PT. Les recourants ne peuvent pas être suivis. Dans un premier temps, eu égard au droit suisse, 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. Ensuite, la CDI CH-PT ne contient aucune disposition qui limite le droit de la Suisse de soumettre les éléments de fortune en cause à l'impôt. Au contraire, il ressort de l'art. 22 par. 4 CDI CH-PT que ces derniers sont imposables exclusivement en Suisse (pour un exemple similaire, voir arrêt TF 9C\_181/2024 du 27 mars 2025 consid. 4.1). A cela s'ajoute encore que les recourants n'établissent aucunement qu'un impôt aurait déjà été prélevé par le Portugal sur les éléments de fortune litigieux. C'est donc à bon droit que le Service cantonal des contributions a considéré que les éléments de fortune mobilière des recourants situés au Portugal devaient être imposés en Suisse.

### **E. 7.2.2**

Les recourants font également valoir que le Service cantonal des contributions n'a pas suffisamment motivé sa décision sur réclamation.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 Les recourants ne donnent aucune explication quant à leur allégation et ne se prévalent au demeurant d'aucun préjudice. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner ce grief. Il peut néanmoins être constaté à ce sujet que l'autorité intimée a exposé dans le détail chaque rappel d'impôt effectué dans la décision attaquée et que les recourants ont eu l'occasion de contester celle-ci devant la Cour de céans.

### **E. 7.2.3**

Les recourants estiment finalement qu'il incombait au Service cantonal des contributions de prouver l'étendue de la fortune mobilière sujette au rappel d'impôt et qu'à cet effet, il n'a pas produit les pièces justificatives nécessaires. Il ressort du dossier de la cause que c'est dans le cadre de l'EAR que l'autorité intimée a appris que les recourants disposaient au cours de plusieurs périodes fiscales d'avoirs au Portugal sous la forme de comptes bancaires et d'assurances-vie. Durant l'analyse de leur dossier administratif, le Service cantonal des contributions a également constaté que les recourants étaient titulaires d'un compte bancaire auprès de C.\_\_\_\_\_. Les comptes bancaires et d'assurances-vie (compte suisse et comptes portugais) ont été énumérés et communiqués aux recourants, en leur indiquant spécifiquement les noms des établissements, les numéros de comptes ainsi que les montants figurant sur chacun d'eux au 31 décembre 2018 (voir dossier administratif, pièce M, courrier du 21 avril 2021 du Service cantonal des contributions). Il appartenait en conséquence aux recourants de prouver qu'ils n'avaient pas de fortune imposable et que celle-ci ne générait aucun rendement, conformément aux règles sur le fardeau de la preuve. Or, ils se sont contentés d'affirmer, tant durant la procédure de première instance que durant la présente procédure de recours, qu'ils n'avaient pas de fortune imposable en Suisse. Plus particulièrement, alors qu'ils ont désormais admis avoir de la fortune au Portugal – qui n'aurait pas produit de revenus selon leurs allégations –, ils n'ont jamais tenté de fournir des justificatifs permettant de démontrer que les montants retenus par le Service cantonal des contributions ne correspondaient pas à l'état de leurs avoirs effectifs. Le même raisonnement s'applique au sujet du compte bancaire suisse à propos duquel les recourants ne se sont jamais déterminés, affirmant continuellement n'avoir aucune fortune en Suisse, sans tenter de le démontrer. Cela étant, au vu de l'absence de collaboration des recourants, le Service cantonal des contributions était autorisé à établir les éléments imposables en se fondant sur une appréciation consciencieuse. 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 d'une part de l'évolution de fortune s'agissant des capitaux, et d'autre part, d'un taux d'intérêt moyen de 2% par année, s'agissant des rendements de la fortune mobilière, lequel ne semble d'ailleurs pas disproportionné compte tenu des circonstances du cas d'espèce. Les recourants ne remettent au demeurant aucunement en cause la fixation du taux d'intérêt arrêté par le Service cantonal des contributions. A ce dernier sujet, il est relevé que le Service cantonal des contributions a renoncé à procéder au rappel d'impôt des rendements des capitaux pour les périodes fiscales 2018 à 2020 pour une raison inconnue. Quoiqu'il en soit, dans la mesure où cette solution est favorable aux recourants, il est renoncé à modifier la décision querrelée à leur désavantage.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15

## **E. 8**

Règles relatives à la soustraction fiscale

### **E. 8.1**

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.

### **E. 8.2**

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 (arrêt TF 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.2).

### **E. 8.3**

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; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3). La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable est considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement - du moins par dol éventuel - voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable. Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt TF 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 12.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur, en l'espèce le contribuable, envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait. Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du dommage (arrêt TF 6B\_366/2020 du 17 novembre 2020 consid. 3.1.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3). 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. 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 (ATF 135 II 86 consid. 4.3; arrêt TF 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 9.3).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15

### **E. 9**

Discussion relative à la commission de la soustraction fiscale et au montant de l'amende

### **E. 9.1**

En l'espèce, le Service cantonal des contributions a considéré que la condition objective de l'infraction de soustraction fiscale était remplie étant donné que des capitaux dont les recourants étaient titulaires ont échappé à l'imposition pour les périodes fiscales 2011 à 2020, alors que ces éléments étaient imposables. Par ailleurs, il a estimé que la condition subjective de la soustraction fiscale était réalisée, 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. S'agissant du montant de l'amende, il 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 6'800.-. L'amende a été infligée par moitié à chacun des époux.

### **E. 9.2**

Dans le cadre de la procédure de recours, les recourants semblent estimer qu'une amende serait en définitive prononcée alors qu'ils n'ont pas de fortune en Suisse. Ils soutiennent ainsi qu'aucune preuve n'a été fournie par l'autorité fiscale et que cette dernière fonde la soustraction fiscale sur la base de simples soupçons, en violation de l'art. 228 al. 1bis LICD. Le grief relatif au fardeau de la preuve s'agissant des comptes bancaires découverts dans le cadre de l'EAR a déjà été analysé plus haut en relation avec la procédure du rappel d'impôt (voir consid. 7.2.3), si bien que la Cour peine à comprendre ce que reprochent à ce stade les recourants au Service cantonal des contributions. C'est d'ailleurs en vain qu'ils invoquent la violation de l'art. 228 al. 1bis LICD. Il ne ressort en effet pas du dossier judiciaire que les preuves recueillies par l'autorité intimée durant la procédure du rappel d'impôt l'auraient été sous la menace d'une taxation d'office ou d'une amende. Pour le reste, il est constaté que, sur le plan objectif, l'infraction de soustraction fiscale est réalisée car des prestations appréciables en argent ont échappé à l'impôt, ce qui a conduit à une imposition incomplète. Elle est également réalisée sur le plan subjectif. En effet, en ayant omis de mentionner des éléments de leur fortune, les recourants 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 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. Par ailleurs, 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.

### **E. 9.3**

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

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 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 (arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 10.3 et les références).

Lorsqu'il a fixé le montant de l'amende, le Service cantonal des contributions a pris en considération la situation financière des recourants, soit que leurs revenus annuels s'élevaient à CHF 58'400.- et leur fortune à CHF 260'000.- au 31 décembre 2020. Dans ce contexte, les montants non déclarés qui se situent entre CHF 239'000.- et CHF 260'000.- apparaissent très importants. En outre, les contribuables n'ont 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.

#### **E. 10**

Sort du recours Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation du 13 décembre 2023 confirmée. Impôt fédéral direct (604 2024 2)

#### **E. 10.3**

relatif à l'impôt cantonal vaut également par analogie pour l'impôt fédéral direct. Il en résulte que, pour ce dernier impôt également, c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a retenu que l'infraction de soustraction fiscale a été commise et qu'il a prononcé une amende. Enfin, le montant de l'amende, soit CHF 600.-, peut lui aussi être confirmé, pour les mêmes raisons que celles exposées en matière d'impôt cantonal.

#### **E. 11**

Points litigieux Le litige porte sur le point de savoir si les rappels d'impôt portant sur les rendements des capitaux pour les périodes fiscales 2011 à 2017 sont justifiés dans leur principe et leur montant. Comme déjà retenu dans l'analyse relative à l'impôt cantonal, le Service cantonal des contributions a renoncé à procéder au rappel d'impôt sur les rendements de la fortune mobilière pour les années fiscales 2018 à 2020. Dans la mesure où cette solution est favorable aux recourants, il est renoncé à modifier la décision querellée à leur désavantage. Il conviendra aussi 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.

#### **E. 12**

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt cantonal

#### **E. 12.1**

En droit fédéral, les art. 6 al. 1, 20 al. 1 let. a, 151 al. 1 et 175 LIFD ont un contenu similaire aux art. 6 al. 1, 21 al. 1 let. a, 192 al. 1 et 220 LICD (voir également art. 53 al. 1 et 56 LHID). En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt cantonal, s'agissant du rappel d'impôt des rendements de la fortune mobilière et de la soustraction fiscale y relative peuvent être transposés en droit fédéral. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes.

#### **E. 12.2**

Plus spécifiquement, le rappel d'impôt effectué à hauteur de CHF 796.70, plus intérêts moratoires de CHF 130.90 découle de la reprise des intérêts bancaires calculés par estimation de 2% sur les capitaux également sujets à rappel d'impôt sur la fortune, pour les

périodes fiscales 2011

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 à 2017. A savoir, CHF 4'079.- pour 2011, CHF 4'127.- pour 2012, CHF 4'289.- pour 2013, CHF 4'304.- pour 2014, CHF 3'958.- pour 2015, CHF 3'988.- pour 2016 et CHF 4'447.- pour 2017. Les montants qui précèdent peuvent dès lors être confirmés pour l'impôt fédéral direct, pour les mêmes raisons que celles exposées pour l'impôt cantonal.

### **E. 12.3**

Quant à la commission de la soustraction fiscale et à l'amende prononcée, le considérant

### **E. 12.4**

Le recours formé en droit fédéral est dès lors rejeté et la décision sur réclamation du

### **E. 13**

décembre 2023 confirmée. Frais et dépens

#### **E. 13.1**

En vertu des art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative; Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

#### **E. 13.2**

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 1'200.- et compensés par l'avance de frais versée.

#### **E. 13.3**

Il n'est pas alloué de dépens. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2024 2) 1. Le recours est rejeté. Impôt cantonal (604 2024 3) 2. Le recours est rejeté. Frais de procédure 3. Les frais de procédure, fixés à CHF 1'200.-, sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés par l'avance de frais versée. 4. 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 3 septembre 2025/mma Le Président La Greffière

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