

JU_GERICHTE ADM 2020 129 vom 13. Dezember 2021

JU Tribunal cantonal, 2021-12-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju_gerichte_ADM_2020_129

FR: JU_GERICHTE ADM 2020 129 du 13 décembre 2021

IT: JU_GERICHTE ADM 2020 129 del 13 dicembre 2021

Regeste

Rappel et soustraction d'impôt - prescription ne bis in idem

Erwägungen

E. 7

Une erreur est excusable, en particulier, lorsqu'elle découle d'un renseignement erroné sur lequel l'administré pouvait se fonder au regard des circonstances, conformément au droit à la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.; cf. arrêt 1C_152/2008 du 17 juin 2008, consid. 2.1 et les références citées; ATF 112 Ia 305 consid. 3 p. 310, 111 Ia 355 et les références). Ces principes valent également lorsque le renseignement erroné ne porte pas sur les voies de droit comme telles (autorité de recours, moyen de droit, délai de recours), mais concernent les circonstances pertinentes pour l'utilisation de ces voies de droit, notamment la date de la notification de la décision attaquant (TF 2C_319/2019 et 2C_321/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1). La LIFD ne prévoit pas de fêtes judiciaires, contrairement au droit jurassien pour l'impôt d'Etat (art. 160 al. 2 et 161 LI, 14 et 18 du Décret concernant la CCR du 22 novembre 1988 - RSJU 641.611 - et 44a Cpa). La réglementation de la LIFD relative aux délais de recours est détaillée et complète, de sorte qu'il n'y a plus place pour une suspension de ces délais par le droit cantonal (dans ce sens, TF 2C_1107/2016 du 5 avril 2017 consid. 3.1 ; 2C_948/2013 du 25 octobre 2015 consid. 2 ; 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.3 et les références in : RDAF 2011 II 405 ; (BROGLIN / WINKLER DOCOURT / MORITZ, op. cit., n°257 et la référence citée : ATF 137 II 353 consid. 3.3). En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'intimé ayant été notifiée au recourant le 7 décembre 2019 et le recours ayant été déposé auprès de la CCR le 21 janvier 2020, ce dernier paraît tardif s'agissant de l'IFD. Toutefois, au vu de la teneur des voies de droit de la décision sur réclamation, relevée par le recourant dans son recours auprès de la CCR, il se justifie d'examiner cette question plus précisément. 4.2 Le Tribunal fédéral a déjà constaté que l'absence de fêtes en droit fédéral, lorsque le droit cantonal en prévoit, a pour conséquence un défaut d'harmonisation des solutions fédérales et cantonales. Dans de telles situations, il a toutefois exclu d'appliquer à l'impôt fédéral direct des règles de procédure cantonale concernant la suspension des délais pendant les fêtes, parce que d'une part, cela impliquerait un accroissement de la disparité des règles de procédure que le principe d'harmonisation cherchait justement à éviter, et que, d'autre part, cela ne correspondait pas au droit fédéral. Il a ajouté que si l'harmonisation devait entraîner une modification législative pour coordonner les différents délais de recours, celle-ci devait passer par une adaptation du délai cantonal au délai fédéral, et non l'inverse (TF 2C_89/2015 et 2C_90/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.3 et réf. cit.). Le Code procédure administrative jurassien n'impose pas à l'autorité de rendre les parties attentives aux exceptions à la suspension des délais, contrairement à la procédure civile (cf. art. 145 al. 3 CPC ;

BROGLIN / WINKLER DOCOURT / MORITZ, op. cit., n°259). Au cas présent, la décision sur réclamation de l'intimé stipule, dans ses voies de droit, que « conformément à l'art. 161 LI, la présente décision sur réclamation peut faire l'objet d'un recours, par écrit, adressé à la Commission cantonale des recours, à Delémont, dans les 30 jours qui suivent sa notification.

E. 7.1

L'art. 175 al. 3 LI, teneur au 1er janvier 2007, stipule que les dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie. Cette disposition étant similaire à l'art. 153 al. 3 LIFD, il se justifie d'appliquer à l'impôt d'Etat les considérations développées pour l'IFD. D'après 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).

E. 7.2

En l'espèce, pour déterminer le montant des reprises, l'intimé s'est basé sur l'expertise réalisée par la fiduciaire B. _____ SA, dans le cadre de la procédure pénale (décisions de l'intimé du 10 mars 2017 et du 6 décembre 2019). Or, à l'instar de ce que fait valoir le recourant, il apparaît que dite expertise n'établit pas de manière très précise l'ampleur des dissimulations opérées par ce dernier et son frère.

E. 7.3

Toutefois, alors que l'expertise de B. _____ SA apportait suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, dans le cadre de la procédure fiscale, le recourant n'a pas établi l'exactitude de ses allégations contraires, tendant à diminuer sa dette fiscale ; il n'a fourni aucun élément supplémentaire. S'agissant des documents produits par le recourant dans le cadre de la procédure pénale, dans son arrêt du 11 octobre 2019, le Tribunal fédéral a relevé que, d'après la Cour pénale, aucune valeur probante ne pouvait être accordée à l'expertise privée puisque l'expert privé avait admis qu'il ne pouvait confirmer s'être fondé sur des documents complets. L'expert privé s'était en outre, en l'absence d'une documentation complète, fondé sur les déclarations du recourant et de son frère, sauf lorsque celles-ci avaient été contredites par des notes manuscrites. La méthodologie de cette expertise privée était peu claire et la marge moyenne retenue, de 20%, reposait apparemment sur les déclarations du recourant et de son frère. L'expert privé avait lui-même indiqué qu'une telle marge était basse. Enfin, ledit expert privé n'avait pas eu accès à l'intégralité des carnets de quittances qui lui auraient permis d'établir le véritable chiffre d'affaires de l'exploitation. Il n'avait pas tenu compte de la vente de bétail sur pied ou de la vente de peaux. Quant aux calculs effectués par une fiduciaire à la demande du recourant et de son frère, qui avaient été produits lors des débats d'appel, ceux-ci portaient sur la marge réalisée en 2019 sur la base des indications fournies par le recourant et son frère. Cela nonobstant, la marge alors affichée était encore supérieure à 25%, puisqu'elle atteignait 28% pour le bœuf et 33% pour le porc coupé. Ainsi, selon l'autorité précédente, rien ne permettait de remettre en cause les résultats de l'expertise de septembre 2013 (TF 6B_955/2019 et 6B_965/2019 consid. 3.4.1). Contrairement à ce que soutient le recourant, la maxime inquisitoire n'imposait pas une analyse du bien-fondé des

estimations de l'expertise eu égard à l'activité réelle déployée (soit notamment l'abattage et la vente de viande en gros et non l'activité de boucherie au détail).

E. 7.4

Aussi, au vu de ces considérations, on ne saurait reprocher à l'intimé de s'être basé sur l'expertise judiciaire de B. _____ pour déterminer le montant des reprises pour l'année 2007, étant d'ailleurs précisé que le choix de la procédure ordinaire de taxation n'empêche pas que l'autorité fiscale établisse les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve (TF 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 6.1). Par ailleurs, au vu des investigations déjà entreprises (1er rapport d'expertise effectué dans le cadre de la procédure pénale le 11 février 2011 par C. _____ SA et son complément de mai 2012, apparaissant incomplets ; 2ème rapport d'expertise déposé le 6 septembre 2013 par la fiduciaire B. _____ SA, avec des précisions données le 7 février 2014 ; expertise privée de Agriexpert, déposée le 15 novembre 2016 ; calculs de la fiduciaire lors des débats d'appel – Jugement de la juge pénale du Tribunal de première instance du 12 mars 2018 TPI / 17 / 2017 consid. 6.3.1.2 et CP 19 / 2018 consid. E.2 à E.5 et 5.4.5) et de l'absence d'éléments supplémentaires fournis par le recourant dans le cadre de la procédure administrative, la requête de ce dernier tendant à l'établissement d'une nouvelle expertise doit être rejetée. Il en est de même de sa requête, tendant à la production, par l'intimé, des taxations entrées en force pour l'exploitation agricole entre 1984 et 2001. Dans cette mesure, le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il prétend que l'intimé aurait violé son droit d'être entendu à défaut d'avoir donné suite à ses offres de preuves (nouvelle expertise, visite de l'exploitation, demande de renseignements à lui-même ou à la fiduciaire, analyse du bien-fondé des estimations de l'expertise eu égard à l'activité réelle déployée, audition personnelle), étant d'ailleurs précisé que le recourant a eu l'occasion de se prononcer tant sur l'expertise (dans le cadre de la procédure pénale) que sur le tableau des reprises (lequel lui été transmis déjà en 2015 - notes de séance du 13 mai 2015). Au demeurant, le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement pendant la procédure (TF 9C_581/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3 et la référence citée : ATF 134 I 140 consid. 5.3). Ad soustraction d'impôt 8. Compte tenu de l'écoulement du temps depuis la commission des faits, il sied préalablement au fond, de trancher la question de la prescription de l'action pénale qui se pose au cas d'espèce. Avant tout, il convient d'examiner la question de la lex mitior (art. 2 et 104 CP ; 78f LHID), étant précisé que la prescription est une question de droit matériel (SANSONETTI / HOSTETTLER, CR LIFD, ad art. 184 n°11 ; TF 2C_173/2015 du 22 avril 2016 consid.5).

E. 8

Les règles relatives aux feries (art. 44a du Code de procédure administrative ; RSJU 175.1) sont réservées. Le recours contiendra un exposé concis des faits, des motifs et moyens de preuve, ainsi que l'énoncé de conclusions. La décision attaquée et les documents servant de moyens de preuve seront joints » (onglet 3). Dans la mesure où les voies de droit mentionnent uniquement les dispositions de la loi d'impôt cantonale et précisent expressément que les règles relatives aux feries sont réservées (art. 44a Cpa), sans aucune mention des dispositions de la LIFD applicables à l'impôt fédéral direct, il convient d'admettre que ces indications prêtaient effectivement à confusion. Aussi, en déposant son recours dans le délai suspendu par l'art. 44a Cpa, relatif aux feries applicables à l'impôt d'Etat (recours du 21 janvier 2020), le recourant, qui n'était pas représenté par un avocat à ce stade de la procédure, n'a pas commis une négligence procédurale grossière et ne doit

donc subir aucun préjudice en raison de l'indication inexacte des voies de droit, relevée dans son recours du 21 janvier 2020. Dès lors, conformément au principe de la bonne foi, il se justifiait d'admettre la recevabilité du recours également s'agissant de l'IFD (voir TF 2C_1107/2016 du 5 avril 2017 consid. 3.2 a contrario ; MASMEJEAN-FEY / BERTHOUD, CR LIFD ad art. 116 n° 10b et la réf. cit. : ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 ; CASANOVA / DUBEY, CR LIFD, ad art. 133 n° 13 et réf. cit., notamment : TF 2A.380/2002 consid. 2.2 ainsi que n° 16 à 17b ; OBERSON, Les procédures en droit fiscal, 2015, p. 757ss, p. 760 et réf. cit., notamment TF 1C_152/2008 du 17 juin 2008). 4.3 Dans cette mesure, le présent recours doit être admis s'agissant de l'IFD, la décision d'irrecevabilité du recours du 7 septembre 2020 doit être annulée s'agissant de l'IFD et le dossier doit être renvoyé à la CCR pour qu'elle entre en matière et statue sur le fond de l'affaire, étant précisé que, s'agissant de cet impôt, l'objet du litige est limité à l'irrecevabilité du recours du 21 janvier 2020, les conclusions au fond étant irrecevables (BROGLIN / WINKLER DOCOURT / MORITZ, op. cit., n°412). Ad Impôt d'Etat Ad rappel d'impôt 5. Au préalable, il sied de constater d'une part que le droit de procéder au rappel d'impôt relatif à l'année fiscale 2005 est, à ce jour, périmé (art. 174 al. 3 LI) et, d'autre part, que, s'agissant de l'année fiscale 2006, ce droit sera périmé à la date de l'entrée en force de la décision de rappel d'impôt, laquelle aura manifestement lieu postérieurement au 31 décembre 2021. Dans ce cadre, il est effectivement relevé que c'est bien à la date de l'entrée en force de la décision de rappel et non à celle de sa notification qu'il faut se référer pour examiner si la prescription absolue est acquise. Il convient donc d'annuler la décision attaquée, dans la mesure où elle procède au rappel d'impôt pour les années 2005 et 2006 (voir CASANOVA / DUBEY, CR LIFD, 2ème éd., 2017, ad art. 152 n°2 ; vu la teneur de l'art. 174 al. 3 LI correspondant exactement à celle de l'art. 152 al. 3 LIFD, il se justifie d'appliquer à l'impôt d'Etat les considérations développées pour l'IFD), étant rappelé que l'entrée en force d'une décision de taxation intervient en particulier le jour à partir duquel celle-ci ne peut plus être contestée au moyen d'un recours ordinaire (ATF 139 II 404, consid. 8.1).

E. 8.1

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD) (TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 4.2). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 (art. 72s LHID; cf. art. 207 LI) (TF 2C_2C_875/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.3). D'après le Message relatif à l'adaptation de la LIFD et de la LHID au code pénal, pour la soustraction d'impôt, cela signifie que le prononcé d'amende de l'administration fiscale cantonale compétente a valeur de jugement de première instance,

dans la mesure où, dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt, cette autorité rend une décision une fois l'instruction terminée. Cette nouvelle disposition supprime le risque que l'action pénale se prescrive durant la procédure devant le Tribunal fédéral (SANSONETTI / HOSTETTLER, op. cit., ad art. 184 n°27 et les réf. cit.). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (TF 2C_875/2018 précité consid. 5.3 et les références citées ; TF 2C_3/2019 précité consid. 4.2).

E. 8.2

Au vu de ces considérations, conformément au principe de la *lex mitior*, il sied d'appliquer au cas d'espèce le nouveau droit, lequel est plus favorable. Il s'ensuit que la poursuite pénale relative aux soustractions d'impôt pour les années fiscales 2005 et 2006 est prescrite, la décision de rappel et de soustraction d'impôt du 10 mars 2017 ayant été notifiée plus de 10 ans après la fin desdites périodes fiscales. En revanche, la poursuite pénale relative à la soustraction d'impôt pour l'année fiscale 2007 n'est pas prescrite, la décision de rappel et de soustraction d'impôt du 10 mars 2017 ayant interrompu ladite prescription (art. 58 al. 3 LHID). Il ressort de ce qui précède que la décision attaquée doit être annulée, dans la mesure où elle confirme la décision de soustraction de l'impôt d'Etat du 6 décembre 2019, relative aux années 2005 et 2006. 9.

E. 9

En outre, la prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le tribunal examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2). 6. 6.1 En vertu de l'art. 173 LI, teneur au 1er janvier 2007, relatif au rappel d'impôt ordinaire, lorsque des faits ou des preuves inconnues auparavant de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'indûment une taxation n'a pas été effectuée ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu et prélève des intérêts (al. 1). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune, son bénéfice net ou son capital propre, et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante. Dans la mesure où, concernant les conditions du rappel d'impôt, conformément à l'art. 53 LHID, l'art. 173 LI est similaire à l'art. 151 LIFD, il se justifie d'appliquer à l'impôt d'Etat les considérations développées pour l'IFD (voir TF 2C_676/2016 et 2C_677/2016 du 5 décembre 2017 consid. 5). Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b). Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force (TF 2C_104/2008 du 20 juin 2008, consid. 3.3). Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (TF 2C_277/2008 du 26 septembre 2008, consid. 5.3). Il est de même nature que la créance primitive d'impôt et n'a, dès lors, pas de caractère pénal (ATF 121 II 257 consid. 4b). Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, et l'existence d'un motif de rappel. Celui-ci peut être la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là ou le fait que la taxation, qui n'a pas été effectuée ou qui est incomplète, est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale. Il n'est

pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute. Le rappel consiste en une nouvelle taxation. Les droits et les obligations du contribuable sont donc les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD ; TF 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3). Savoir si des moyens de preuve ou des faits sont nouveaux ou existaient déjà au moment de la taxation s'examine selon l'état des pièces du dossier au moment de la taxation ; à cet égard, seuls les documents qui peuvent être vus directement par les fonctionnaires du fisc sont considérés comme faisant partie de l'état du dossier. Dans ce contexte, l'autorité fiscale peut partir de l'idée que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète.

E. 9.1

En vertu de l'art. 56 LHID, dans sa teneur au 1er janvier 2007, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple

E. 9.2

Reste à examiner si la présente condamnation pour soustraction d'impôt (art. 56 LHID et 199 LI) ne viole pas le principe *ne bis in idem*.

E. 9.2.1

Dans un arrêt de principe du 24 septembre 1996, le Tribunal fédéral a jugé que la soustraction d'impôt et l'usage de faux n'étaient pas en concours imparfait, comme le retenait jusqu'alors la jurisprudence, mais en concours idéal. Le législateur réservait du reste expressément la répression de la soustraction d'impôt en cas de condamnation pour usage de faux (cf. art. 186 al. 2 LIFD et art. 59 al. 2 LHID). Le fait de sanctionner un contribuable pour usage de faux et pour soustraction d'impôt ne constituait donc pas en soi une violation du principe "*ne bis in idem*". Il fallait en revanche considérer que ce principe était violé si le contribuable devait se trouver puni plus sévèrement pour la seule raison que ces infractions étaient jugées par des autorités différentes. Le Tribunal fédéral en a déduit qu'il fallait s'assurer que l'ensemble des peines infligées par des autorités différentes ne constitue pas une sanction excessive et que, dans la répression de la soustraction d'impôt, l'usage de faux ne soit pas pris en compte pour augmenter ou aggraver la peine (TF 2C_12/2017 et 2C_13/2017 du 23 mars 2018 consid. 10.3). La jurisprudence rendue par la CEDH ne justifie pas de revenir sur l'approche développée dans la jurisprudence précitée. L'existence d'une même infraction ("*idem*") constitue la condition de base du principe "*ne bis in idem*". Dans l'arrêt *Zolotoukhine c. Russie* du 10 février 2009 (requête n° 14939/03), la Cour a précisé ce qu'il fallait entendre par une "même infraction" au sens de l'art. 4 du Protocole n° 7 CEDH (§ 83 ss de l'arrêt). Il ne s'agit pas uniquement de la qualification juridique de deux actes délictueux, mais de l'interdiction de poursuivre une personne pour une seconde infraction dans la mesure où celle-ci se fonde sur des faits identiques ou en substance les mêmes que ceux qui ont donné lieu à la première infraction.

E. 9.2.2

En l'occurrence, le recourant a été condamné pour usage de faux (art. 186 LIFD) et escroquerie (art. 209 LI) par un jugement entré en force et il a été poursuivi pour la soustraction d'impôt correspondante (art. 175 LIFD, 56 LHID et 199 LI). La procédure pénale a été ouverte suite à une plainte pénale d'octobre 2008 de l'épouse du frère du

recourant, dans le cadre d'une procédure de séparation conflictuelle, celle-ci soutenant que son époux occultait sa véritable situation financière en cachant une bonne partie de ses revenus (TPI /17/2017 consid. B.2.1 et dispositif ; CP 19/2018 consid. C.1.1). Le 7 juin 2018, le recourant a été condamné, par la juge pénale du Tribunal de première instance, pour usage de faux (art. 186 LIFD) et escroquerie (art. 209 LI) (TPI /17/2017 consid. B.2.1 et dispositif ; CP 19/2018 consid. C.1.1), pour le fait d'avoir, s'agissant des périodes fiscales 2002, 2003, 2005 et 2007, remis aux autorités fiscales des comptes annuels, faisant état de produits nettement inférieurs à ceux effectivement obtenus, dans le but de commettre une soustraction fiscale (CP 19/2018 consid. 6 ; TF 6B_955/2019 et 6B_965/2019 précités consid. B). Ce jugement a été confirmé par la Cour pénale du Tribunal cantonal le 10 mai 2019 (CP 19/2018) et par le Tribunal fédéral le 11 octobre 2019 (6B_955/2019 et 6B_965/2019).

E. 9.2.3

Dès lors, le montant de l'amende pour soustraction de l'impôt d'Etat pour l'année 2007 doit être fixé à CHF 12'221.33 [= 2/3 x CHF 18'350.35] (tableau - fixation du rappel d'impôt et de la soustraction), arrondi à CHF 12'221.30.

E. 9.3

Au demeurant, sous réserve des considérations ci-dessus, la fixation du taux de l'amende par l'intimé ne prête pas flanc à la critique (voir TF 2C_12/2017 et 2C_13/2017 précités consid. 7.2.2 et 9.2 et et réf. cit. : ATF 143 IV 130 ; 2P.48/2006 du 10 mai 2006).

Contrairement à ce que prétend le recourant, le résultat de l'infraction n'est pas sans influence sur la peine. La culpabilité est notamment déterminée par la gravité objective de l'acte, laquelle s'apprécie principalement en fonction du résultat de l'infraction. En matière d'infraction contre le patrimoine, le résultat est pris en compte dans la mesure où il permet d'apprécier la culpabilité (SANSONETTI / HOSTETTLER, CR LIFD ad art. 175 n° 41 ; TF 2C_12/2017 et 2C_13/2017 précités consid. 7.2.1 et 7.2.2). 10. Au vu des considérants qui précèdent, le présent recours doit être partiellement admis tant en ce qui concerne l'IFD que l'impôt d'Etat et la décision attaquée doit être annulée dans cette mesure. 11. Au vu du résultat auquel il est parvenu, la moitié des frais de procédure doit être mis à la charge du recourant, le solde étant laissé à la charge de l'Etat (art. 219 et 223 Cpa). Une indemnité réduite de dépens, fixée conformément à l'ordonnance fixant le tarif des honoraires d'avocat (RSJU 188.61), à payer par l'intimé, est allouée au recourant pour la présente procédure. En l'absence de note d'honoraires produite par le mandataire du recourant, la Cour fixe l'indemnité allouée à celui-ci, sur la base du dossier, à CHF 1'000.- (débours et TVA compris). PAR CES MOTIFS LA COUR ADMINISTRATIVE Ad IFD et Ad Impôt d'Etat admet partiellement le recours ; partant, annule la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 7 septembre 2020, dans la mesure où, s'agissant de l'IFD, elle constate que la décision sur réclamation de l'intimé du 6 décembre 2019 est entrée en force en ce qui concerne le rappel et la soustraction d'impôt relatifs aux années 2004 à 2007, ainsi que dans la mesure où, s'agissant de l'impôt d'Etat, elle confirme ladite décision, en ce qui concerne le rappel et la soustraction d'impôt relatifs aux années 2005 à 2007 ;

E. 10

Elle n'a notamment pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des investigations supplémentaires, à moins que la déclaration contienne indiscutablement des

inexactitudes flagrantes (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 561). 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. [...]. La rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (TF 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013, 2C_447/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1). Il en découle que le contribuable ne peut pas empêcher un rappel d'impôt lorsque sa déclaration ne contient que des inexactitudes qui sont décelables, mais non flagrantes (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 561). 6.2 En l'occurrence, il ressort clairement du dossier que, par arrêt de la Cour pénale du Tribunal cantonal du 10 mai 2019 (CP 19/2018 précité), confirmé par le Tribunal fédéral le 11 octobre 2019 (TF 6B_955/2019 et 6B_965/2019 précités), le recourant a été déclaré coupable, s'agissant des années fiscales 2002, 2003, 2005 et 2007, d'usage de faux et d'escroquerie (art. 186 LIFD et 209 LI – onglet 6), qui sont des délits (titre deuxième de la LIFD et de la LI) contre l'autorité fiscale (voir CASANOVA / DUBEY, CR LIFD, 2ème éd., 2017, ad art. 151 n°13 et 14 et SANSONETTI / HOSTETTLER, CR LIFD, ad art. 186 n°35 et 37). Dans cette mesure, point n'est besoin d'examiner la question d'une éventuelle interruption du lien de causalité adéquate entre la taxation insuffisante et la déclaration lacunaire. Au demeurant, le caractère incomplet de la taxation 2007, entrée en force, ressort également de l'expertise de la fiduciaire B._____, sur laquelle se fonde également l'arrêt de la Cour pénale précité. Il s'ensuit que, pour l'année 2007, les conditions pour procéder à un rappel d'impôt sont remplies, étant précisé d'une part que des soupçons de soustraction d'impôt suffisent à justifier la procédure de rappel d'impôt dans son principe et, d'autre part, que les motifs permettant l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt ne doivent pas être confondus avec le bien-fondé matériel de la reprise d'impôt (TF 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4). 7. Reste à examiner si les reprises auxquelles a procédé l'intimé dans le cadre du rappel d'impôt relatif à l'année fiscale 2007 étaient justifiées.

E. 11

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 à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD) Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (TF 2C_574/2009 du 20 avril 2010 consid. 4.2 ; TF 2C_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.2). La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (TF 2C_574/2009 précité consid. 4.2). Conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve, 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 sur lesquels le rappel est fondé 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations ; il doit justifier l'origine des montants non déclarés et, le cas échéant, fournir des éléments supplémentaires. Il incombe notamment au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (CASANOVA / DUBEY, CR LIFD, ad art. 153 n°6).

E. 12

En effet, dans son arrêt du 10 mai 2019, la Cour pénale a indiqué que les revenus ressortant de l'expertise de septembre 2013 sont probants et reflètent la réalité, avec évidemment une certaine marge d'appréciation qui n'est toutefois pas relevante d'un point de vue strictement pénal (CP 19 /2018 consid. 5.4.10). Le 11 octobre 2019, saisi sur recours, le Tribunal fédéral a relevé que la Cour cantonale n'avait pas éludé le caractère estimatoire des chiffres retenus dans l'expertise judiciaire, puisqu'elle avait précisé que l'ampleur des dissimulations opérées par le recourant et son frère n'avait pu être établie de manière certaine, même si les chiffres ressortant de l'expertise judiciaire de septembre 2013 reflétaient globalement la réalité. [...]. Une éventuelle prise en compte de marges inférieures à celles retenues par la cour cantonale n'aurait nullement permis d'exclure la commission des infractions mises à la charge des recourants, mais aurait tout au plus atténué l'importance des montants dissimulés, aspect que l'autorité précédente n'a pas considéré comme déterminant en l'occurrence (TF 6B_955/2019 et 6B_965/2019 consid. 3.4.3).

E. 13

En effet, les experts de B. _____ SA ont relevé que les statistiques existaient tant pour la vente au détail que pour la vente aux restaurateurs et la vente directe. Ils ont ainsi considéré les statistiques de l'OFAG à l'aune des prix pratiqués par le recourant et son frère selon les carnets de quittances, et ont opéré une réduction des marges retenues afin de tenir compte du modèle économique de l'exploitation concernée (TF 6B_955/2019 et 6B_965/2019 consid. 3.4.3).

E. 15

de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. L'art. 199 LI, teneur au 1er janvier 2007, est similaire. Dans la mesure où ces dispositions correspondent aussi à l'art. 175 LIFD, il se justifie d'appliquer à l'impôt d'Etat les considérations développées pour l'IFD. Pour qu'il y ait soustraction au sens de l'art. 175 al. 1 LIFD, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (TF 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2). Sur la base des faits constatés, la condamnation du recourant pour soustraction fiscale au sens des art. 56 LHID et 199 LI ne prête pas le flanc à la critique, ce que celui-ci ne remet du reste pas en cause (voir dans ce sens : TF

2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 8 et réf. cit., notamment TF 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9, renvoyant à TF 2C_223/2011 et 2C_224/2011 du 13 septembre 2011 consid.3.3), à l'exception du montant de l'amende (voir consid. 9.2 et 9.3 ci-dessous).

E. 16

Ce n'est qu'en présence d'une même infraction qu'il convient de se demander s'il y a eu répétition des poursuites (volet "bis" du principe) (TF 2C_12/2017 et 2C_13/2017 précités consid. 10.5). Selon cette jurisprudence, le principe est violé lorsqu'un contribuable, après avoir été condamné par un jugement entré en force pour fraude fiscale, est en outre poursuivi pour la soustraction d'impôt correspondante (TF 6B_1053/2017 et 6B_1096/2017 consid. 4.1 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Sous cet angle, la jurisprudence de la CourEDH admet que s'il existe un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les procédures concernées visant la même constellation de faits, de sorte qu'elles peuvent être considérées comme deux aspects d'un système unique, il n'y a pas de dualité de la procédure contraire au principe "ne bis in idem" (cf. sur ce point l'arrêt de principe de la Grande Chambre A. et B contre Norvège du 15 novembre 2016, requêtes n° 24130/11 et 29758/11, qui fait la synthèse de la jurisprudence) (TF 2C_12/2017 et 2C_13/2017 précités consid. 10.5). Cela présuppose que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour les atteindre soient essentiellement complémentaires et liés dans le temps, et que les conséquences éventuelles d'un tel ordre procédural soient proportionnées et prévisibles pour la personne concernée. Selon cette disposition, des procédures pénales fiscales menées parallèlement ou successivement par différentes autorités pour les mêmes faits ne violent pas l'interdiction de la double peine si elles poursuivent des objectifs complémentaires et concernent, dans le cas concret, des aspects différents de la faute sociale, si la dualité des procédures est une conséquence prévisible de la même procédure poursuivie, lorsqu'il existe une interaction appropriée entre les autorités compétentes afin d'éviter au mieux les doublons dans l'administration des preuves et lorsque la sanction prononcée dans la première procédure est prise en compte dans la procédure suivante, de sorte qu'il n'en résulte pas de charge excessive pour l'intéressé et que les sanctions prononcées dans leur ensemble sont proportionnées (TF 6B_1053/2017 et 6B_1096/2017 consid. 4.1 précités consid. 4.1).

E. 17

En parallèle, le 20 novembre 2009, suite à une perquisition ordonnée en septembre 2009 par le juge d'instruction, le recourant a été informé de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt tant pour l'IFD que pour l'impôt d'Etat, pour les années 1999 et suivantes. Une séance a eu lieu le 13 mai 2015, en vue d'établir le tableau des reprises, suite aux conclusions de la seconde expertise, réalisée dans le cadre de la procédure pénale et, le 10 mars 2017, le recourant a été condamné pour soustraction d'impôt, décision qui a été confirmée sur réclamation, le 6 décembre 2019, puis sur recours le 7 septembre 2020. L'arrêt de la Cour de céans de ce jour sanctionne le recourant pour avoir agi de manière que la taxation 2007, laquelle est entrée en force, eut été incomplète. Au vu de ce qui précède, il apparaît que les deux procédures susmentionnées ont été menées parallèlement par les autorités pénales et fiscales pour les mêmes faits, qu'elles poursuivaient des objectifs complémentaires et concernaient des aspects différents de la faute sociale. Par ailleurs, il était prévisible qu'en agissant de la sorte, le recourant s'exposait à une condamnation pour usage de faux (art. 186 LIFD) et escroquerie (art. 209 LI) ainsi que pour la soustraction de l'impôt correspondante (art. 175 LIFD, 56 LHID et 199 LI). Toutefois, si l'interaction entre les autorités fiscales et pénales est appropriée, dans le cadre de l'administration des preuves

(expertise, etc.), il n'en n'est pas de même en ce qui concerne les sanctions. En effet, il ressort du dossier que le taux de l'amende, fixé à 1, à savoir au montant soustrait, dans le cadre de la présente procédure en soustraction d'impôt, est lié, entre autres, aux circonstances de l'acte et aux procédés employés (décision du 10 mars 2017 –et réponse au recours du 3 mars 2021). Dans cette mesure, bien que la peine n'ait pas été aggravée, il apparaît néanmoins que, dans le cadre de la répression de la soustraction d'impôt, l'usage de faux ait été pris en compte pour fixer l'amende (TF 2C_12/2017 et 2C_13/2017 précités consid. 10.3 et les réf. cit., en particulier ATF 122 I 257 consid. 8). Par ailleurs, dès lors qu'aucune mention n'a été faite, dans la décision de soustraction d'impôt, s'agissant de la peine à laquelle le recourant a été condamné pour usage de faux et escroquerie (180 jours-amende avec sursis durant deux ans, le montant du jour-amende étant fixé à CHF 30.- ainsi qu'une amende additionnelle de CHF 1'000.-), il apparaît que, dans le cadre de la fixation de l'amende pour soustraction d'impôt (pour les montants, voir consid. B et C ci-dessus), l'intimé n'a pas pris en compte la sanction prononcée dans la procédure pénale pour usage de faux et escroquerie. Aussi, afin d'éviter que le recourant soit puni plus sévèrement pour la seule raison que ces deux infractions ont été jugées par des autorités différentes, il se justifie, conformément à la jurisprudence précitée, de réduire le taux de l'amende aux 2/3 de celle-ci.

E. 18

Dans cette mesure, il convient d'admettre, conformément à la jurisprudence précitée, qu'il existe un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les deux procédures visant la même constellation de faits, de sorte qu'elles peuvent être considérées comme deux aspects d'un système unique. Il n'y a donc pas de dualité de la procédure contraire au principe "ne bis in idem".

E. 19

Ad IFD renvoie le dossier à la CCR pour qu'elle entre en matière et statue sur le fond de l'affaire s'agissant du rappel et de la soustraction d'impôt relatifs aux années 2004 à 2007 ; Ad impôt d'Etat constate - que le droit de procéder au rappel d'impôt relatif à l'année fiscale 2005 est périmé et que, s'agissant de l'année fiscale 2006, ce droit sera périmé à la date de l'entrée en force de la décision de rappel d'impôt, à savoir postérieurement au 31 décembre 2021 ; - que la procédure pénale relative à la soustraction d'impôt pour les années fiscales 2005 et 2006 est prescrite ; fixe le montant relatif au rappel d'impôt pour l'année fiscale 2007 à CHF 18'350.35, plus intérêts à CHF 8'650.10 ; fixe le montant de l'amende pour soustraction d'impôt relative à l'année fiscale 2007 à CHF 12'221.30 ; Ad IFD et Ad Impôt d'Etat met la moitié des frais de la présente procédure, par CHF 600.-, à charge du recourant et les prélève sur son avance, le solde lui étant restitué ; met la moitié des frais relatifs à la procédure devant la Commission cantonale des recours, par CHF 250.-, à la charge du recourant ; laisse le solde des frais de la procédure à la charge de l'Etat ; alloue au recourant une indemnité réduite de dépens de CHF 500.- (y compris débours et TVA) à payer par l'Etat ;

E. 20

informe les parties des voies et délais de recours selon avis ci-après ; ordonne la notification du présent arrêt : ■ au recourant, par son mandataire, Me Philippe Kitsos, avocat à La Chaux-de-Fonds ; ■ à l'intimé, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, Case postale 272, 2800 Delémont, ■ à la Commission cantonale des recours, chemin du Château

9, 2900 Porrentruy ; ■à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne. Porrentruy, le 13 décembre 2021 AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE La présidente : La greffière : Sylviane Liniger Odiet Julie Frésard Communication concernant les moyens de recours : Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.

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