

NE_GERICHTE CDP.2019.321 vom 5. März 2020

NE Tribunal cantonal, 2020-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2019.321

FR: NE_GERICHTE CDP.2019.321 du 5 mars 2020

IT: NE_GERICHTE CDP.2019.321 del 5 marzo 2020

Erwägungen

E. 1

a) En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence, il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal (ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative, respectivement, judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1). b) En l'espèce, l'intimé a rendu une seule décision sur réclamation valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts directs cantonal et communal , ce qui est admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher au recourant d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt. Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

Dans un premier grief formel, qui doit être examiné en premier lieu dès lors qu'il est de nature à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès au fond (ATF 142 II 218 cons. 2.8.1, 139 I 189 cons. 3), le recourant se plaint indirectement d'une violation de son droit d'être entendu, en ceci que le prononcé sur réclamation de l'intimé ne se déterminerait pas sur la déduction alléguée pour personnes à charge s'agissant de sa compagne et des enfants de celle-ci pour 2013 . a) La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu garanti par l'article 29 al. 2 Cst. féd., le devoir pour l'autorité de motiver sa décision afin que ses destinataires et toutes les personnes intéressées puissent en saisir la portée, le cas échéant, l'attaquer en connaissance de cause et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle (ATF 133 III 439 cons. 3.3 et les références citées). Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière notamment à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et exercer son droit de recours à bon escient. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 141 V 557 cons. 3.2.1, 138 IV 81 cons. 2.2, 136 I 229 cons. 5.2, 136 V 351 cons. 4.2 et les références citées). Une motivation implicite, résultant des différents considérants de la décision, suffit à respecter le droit d'être entendu (arrêt du TF du 14.06.2012 [5A_278/2012] cons. 4.1 et les références citées). Autrement dit, il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner les problèmes pertinents (ATF 137 II 266 cons. 3.2, 134 I 83 cons. 4.1 et les références citées). En droit cantonal, le devoir de l'administration de motiver ses décisions

découle aussi des articles 4 al. 1 let. d et 21 LPJA . b) En l'occurrence, la décision querellée expose les motifs pour lesquels une procédure de rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2011 à 2013 a été ouverte, de même qu'elle indique les montants admis à titre de revenus complémentaires, de dépenses professionnelles et d'intérêts passifs, tout en expliquant les raisons pour lesquelles d'autres déductions alléguées par le recourant, notamment dans sa réclamation, n'ont pas été retenues. Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que le contribuable n'a été empêché ni de saisir la portée ou les implications de la décision sur réclamation du 19 septembre 2019 telle que rédigée, ni de la contester utilement. On relèvera encore qu'en reprochant à l'intimé de n'avoir pas examiné un des aspects soulevés dans sa réclamation, le recourant soulève un grief qui se confond avec celui de la violation du droit, y compris de l'excès ou l'abus de pouvoir d'appréciation (art. 33 let. a LPJA), respectivement avec celui de la constatation inexacte ou incomplète de faits pertinents (art. 33 let. b LPJA), que le contribuable soulève également, quand bien même il le fait de manière indirecte. Il convient donc de les examiner avec le fond du litige. L'argumentation implicite portant sur la violation du droit d'être entendu se révèle ainsi mal fondée.

E. 3

LIFD, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable) à condition qu'aucune autorité n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c).

b) Selon l'article 127 al. 2 Cst. féd., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 140 II 157cons. 7.1). Le Tribunal fédéral a relevé que le rappel d'impôt se trouvait à la croisée de plusieurs droits constitutionnels (principes de la légalité, de l'égalité de traitement, de l'imposition selon la capacité économique, de la sécurité juridique ou encore de la protection de la bonne foi) et qu'on ne saurait examiner le respect d'un principe constitutionnel isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution fédérale, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres. Il a ainsi considéré qu'il appartenait au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst. féd.) d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Il a retenu que le législateur disposait à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 140 II 157cons. 7.2), dont il a fait usage en édictant l'article 151 LIFD et en précisant les conditions du rappel d'impôt. Il n'y a par conséquent pas lieu de s'écarter des conditions de l'article 151 LIFD ni de la jurisprudence rendue en application de cette disposition, à tout le moins lorsqu'il y a unanimité sur la règle qui veut que le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation (arrêt du TF du 24.09.2018 [2C_129/2018]cons. 7.5).

6.a) En l'espèce, le recourant a été taxé d'office pour les années 2011 à 2013. Les taxations d'office pour ces périodes fiscales lui ont été notifiées, respectivement, les 6 décembre

2012, 21 novembre 2013 et 12 février 2015. Au vu des éléments au dossier, on ne peut que constater que la réception des taxations d'office 2011 et 2013 n'a pas suscité de réaction de la part du contribuable. Sa correspondance du 14 décembre 2012, à l'attention du Service des contributions, portait exclusivement sur les taxations d'office et les déclarations d'impôt de feu sa mère. Quant à celle datée du 2 avril 2015, il s'agissait simplement d'une lettre d'accompagnement pour ses déclarations d'impôt 2011, 2012 et 2013, déposées à cette date. Suite à la notification des taxations d'office pour 2012, le recourant n'a adressé un courrier à l'intimé que le 12 juin 2014, soit presque sept mois plus tard. S'agissant de sa situation fiscale, il a mentionné ce qui suit : "Les taxations d'office que vous avez établies ne paraissent pas totalement à côté de la réalité en tenant compte de tous les éléments, même si les frais de déplacement (Cortailod - Lausanne obligatoirement en voiture) sont totalement irréalistes". Le 22 octobre 2014, il a encore précisé à l'attention de l'autorité fiscale qu'il s'était marié le 10 janvier de cette même année et qu'il vivait en ménage commun avec son actuelle épouse depuis fin août 2012.

Ceci étant précisé, on rappellera que, selon l'article 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Elle doit être adressée à l'autorité de taxation dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision de taxation (art. 132 al. 1 LIFD). Selon la jurisprudence, le contribuable qui forme une réclamation contre une taxation d'office doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'alors et communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit bien plus exposer en quoi celle-ci ne correspond pas à la situation réelle et mentionner les moyens de preuve y relatifs. Ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Cette preuve doit en outre être complète, de simples preuves partielles ne suffisant pas. Il s'agit là d'une exigence formelle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (cf. ATF 131 II 548 cons. 2.3, 123 II 552 cons. 4c, p. 557; arrêt du TF du 21.12.2018 [2C_544/2018] cons. 4.1.1 et les références citées). Force est de constater, au vu de ce qui précède ainsi que de l'ensemble du dossier, que le contribuable n'a pas saisi, dans le délai légal, le Service des contributions d'une réclamation, consécutivement à la notification des taxations d'office 2011, 2012 et 2013. Il ne le prétend d'ailleurs pas, à tout le moins, pas explicitement. Quoiqu'il en soit, dans les correspondances qu'il a adressées à l'intimé, en dehors du délai de 30 jours susmentionné, il n'a pas démontré le caractère manifestement inexact des taxations d'office, n'ayant fourni aucune pièce et s'étant, tout au plus, contenté d'affirmations générales sur sa situation personnelle et fiscale.

De même, on ne saurait admettre, contrairement à l'opinion du recourant, qu'il ait déposé, en temps utile, une demande de révision pour les années 2011, 2012 et 2013. Selon l'article 147 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (al. 1 let. a). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (al. 2). En raison du caractère subsidiaire de la révision, qui ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires, la règle contenue à l'article 147

al. 2 LIFD doit être appliquée de manière stricte (arrêt du TF du 30.10.2002 [2A.55/2002] cons. 3). Or, il est établi qu'en tout cas de 2011 à 2013, le recourant n'a pas respecté ses obligations fiscales en ne produisant pas ses déclarations d'impôt. Certes, il est intervenu auprès de l'autorité de taxation pour l'avertir, d'abord, du fait que le temps consacré à s'occuper de sa mère et à son activité professionnelle lui avait mis en retard dans le dépôt de ses déclarations d'impôt et, ensuite, du décès de sa mère et de l'ouverture de sa succession. Ces éléments ne constituent toutefois pas des motifs valables pour ne pas remplir une déclaration (cf. art. 124 al. 4 LIFD, dont la liste des motifs d'excuses pour le non-respect du délai, qui y sont énumérés, est exhaustive; cf. Althaus-Houriet, in Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 121 no 41 ss, p. 1659 s.), pas plus que pour obtenir un arrangement, voire une remise d'impôts. Vu son inactivité et ses négligences à l'égard du fisc jusqu'à ce qu'il soit taxé d'office le contribuable ayant à plusieurs reprises fait savoir au Service des contributions qu'il allait prochainement déposer ses déclarations d'impôt sans que cela ne soit le cas il ne pouvait quoi qu'il en soit pas demander, après coup, la révision des taxations d'office qui étaient entrées en force. Il ne résulte en outre d'aucune pièce au dossier que le recourant aurait introduit une demande de révision pour chacune des années concernées dans le délai de l'article 148 LIFD, soit dans les 90 jours suivant la découverte du motif de révision. Il apparaît d'ailleurs, au regard des dates figurant sur les justificatifs produits à l'appui des déclarations d'impôt 2011, 2012 et 2013, déposées le 2 avril 2015, que le contribuable aurait pu faire valoir les éléments invoqués dans ses déclarations, à tout le moins ceux concernés par la procédure de rappel d'impôt, déjà au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. Ceci vaut nonobstant le courrier daté du 17 novembre 2014 de l'employeur de l'intéressé, qui ne porte que sur la transmission des attestations de salaire corrigées pour 2012 et 2013, le recourant n'ayant communiqué aucun certificat de salaire avant 2015, pas même non corrigé, alors qu'il admet en particulier avoir reçu celui de 2011, qui plus est dans sa version définitive, en 2012 et que les certificats de salaire pour 2012 et 2013, déposés en 2015, sont respectivement datés des 7 mars 2013 et 26 novembre 2014. L'argumentation développée par le recourant en lien avec la procédure de révision s'avère donc mal fondée.

b) Comme exposé ci-avant, le recourant n'ayant pas déposé en temps utile les déclarations d'impôt 2011 à 2013, il a été taxé d'office pour ces années. Il convient ici de relever que, par taxation entrée en force au sens de l'article 151 LIFD, il y a lieu d'entendre non seulement la taxation ordinaire mais également la taxation d'office, la lettre de l'article 151 al. 1 LIFD ne s'y opposant pas, comme l'a admis, au moins implicitement, l'autorité de taxation (arrêt du TF du 24.09.2018 [2C_129/2018] cons. 6.2; cf. aussi Looser, in Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2017, ad art. 151, no 25 LIFD et les références citées; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2016, implicitement au moins sous no 47 ad art. 151). C'est par conséquent à bon droit que l'intimé a admis le principe d'une procédure de rappel d'impôt portant sur toutes les périodes fiscales en cause, lesquelles ont toutes fait l'objet d'une taxation d'office. De même, c'est à juste titre qu'il a retenu que les conditions d'un rappel d'impôt fédéral direct étaient réunies. En effet, faute de dépôt par le contribuable, dans les délais, des déclarations d'impôt 2011, 2012 et 2013, plus spécifiquement de ses certificats de salaires, les revenus de l'activité dépendante principale, réellement perçus, n'ont pu être déterminés que consécutivement à la transmission par le recourant des dites déclarations d'impôt, le 2 avril

2015. En d'autres termes, les revenus de l'activité dépendante principale ne ressortaient pas du dossier à l'origine des taxations d'office entrées en force; ils n'ont été découverts que suite au dépôt par le contribuable, en 2015, de ses déclarations d'impôt pour les années ici concernées. La condition de l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux, tout comme d'ailleurs celle d'une imposition insuffisante sont dès lors réalisées pour les périodes fiscales 2011 à 2013, justifiant par conséquent un rappel d'impôt pour ces trois années.

Il s'ensuit que la procédure de rappel en cause porte précisément sur l'omission de déclarer le revenu provenant de l'activité dépendante principale. De la même manière que le montant de la fortune ne peut, par exemple, être remis en cause après coup uniquement parce que l'autorité fiscale a découvert un élément nouveau modifiant la somme retenue à titre de revenu de l'activité dépendante principale, n'importe quelles déductions ne sauraient être remises en cause uniquement parce que l'intimé a découvert un revenu de l'activité dépendante principale omis par le recourant. Cela irait à l'encontre du principe selon lequel 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. C'est par conséquent à bon droit que le Service des contributions a refusé les déductions alléguées pour personne nécessiteuse et pour frais médicaux de cette dernière. Par surabondance, on relèvera que le recourant n'a déposé aucun justificatif afin de démontrer la véracité des montants allégués dans les documents déposés à l'appui de ses déclarations d'impôt et intitulés "décompte de frais médicaux 2011" et "frais de maintien à domicile suite à la situation de handicap liée à l'âge 2010/2011". Or, comme il appartient au contribuable de prouver les faits diminuant ou supprimant la dette fiscale (cf. ATF 140 II 248 cons. 3.5, 133 II 153 cons. 4.3), il lui incombe d'établir non seulement la situation d'indigence de la personne soutenue, mais également de prouver le soutien apporté. En d'autres termes, il appartient au contribuable d'apporter la preuve tant de la dépendance financière de la personne nécessiteuse que des sommes consenties. D'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'article 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 142 II 488 cons. 3.8, 140 II 248 cons. 3.5), ce que le recourant n'a pas fait à satisfaction de droit s'agissant des déductions alléguées pour personne nécessiteuse et pour frais médicaux de celle-ci. D'ailleurs, le recourant n'avance, dans le recours auprès de la Cour de céans, aucun argument spécifique en lien avec ces déductions.

L'argumentation développée par le recourant devant la Cour de droit public et visant à contester les taxations reçues pour feu sa mère, de même que l'invocation, pour l'année 2013, d'une déduction pour personnes à charge s'agissant de son épouse, avec qui il s'est marié le 10 janvier 2014, et des enfants de celle-ci, sont exorbitants à l'objet de la procédure de rappel d'impôt, laquelle porte sur les taxations d'impôts directs communal, cantonal et fédéral pour les années 2011 à 2013 du seul contribuable. Il importe par ailleurs peu que le recourant ait dit vivre en ménage commun avec son actuelle épouse et les enfants de cette dernière depuis fin août 2012, puisqu'il ne peut invoquer les déductions en lien avec le statut d'époux vivant en ménage commun qu'à compter de 2014, alors que la procédure de rappel d'impôt est circonscrite aux périodes fiscale 2011 à 2013. Par surabondance, on relèvera que le contribuable n'a produit aucun justificatif pour démontrer le soutien allégué à ce titre.

Enfin, l'intéressé ne soulève aucun argument en lien avec les montants retenus par le Service des contributions à titre de dépenses professionnelles liées à l'activité dépendante principale. Or, la prise en considération par l'intimé de ces déductions ne prête pas flanc à la critique. S'agissant des intérêts passifs, le recourant soutient que les intérêts sur les actes de défaut de biens auraient dû être pris en compte. Il n'est pas contesté que les dettes pour lesquelles un acte de défaut de biens après saisie a été établi existent juridiquement. Ce sont les mêmes dettes qu'auparavant, la remise d'un acte de défaut de biens après saisie n'emportant pas novation (ATF 116 III 66cons. 4a). En outre, leur exécution forcée s'en trouve facilitée : l'acte de défaut de biens vaut reconnaissance de dette (art.149 al. 2 LP) et la créance qui fait l'objet de l'acte de défaut de biens se prescrit par 20 ans à compter de la remise de celui-ci (art.149a al. 1 LP); pendant six mois, le créancier peut requérir une nouvelle saisie sans procédure préalable (art.149 al. 3 LP); il peut en tout temps engager de nouvelles poursuites, avec l'avantage que l'acte de défaut de biens vaut reconnaissance de dette, ce qui lui permet d'obtenir du juge qu'il prononce la mainlevée provisoire, pour autant que le débiteur ne rende pas immédiatement vraisemblable sa libération (art. 82 al. 2 LP); s'il entend s'opposer à la mainlevée provisoire et éviter que celle-ci ne devienne définitive, le débiteur doit de son côté intenter, dans les 20 jours, une action en libération de dette qui est instruite en procédure ordinaire (art. 83 al. 2 LP). La remise d'un acte de défaut de biens donne en outre au créancier d'autres moyens d'obtenir l'exécution de sa créance : un tel titre permet d'obtenir le séquestre (art.149 al. 2 en relation avec l'art. 271 al. 1 ch. 5 LP) et d'intenter une action révocatoire (art.149 al. 2 en relation avec l'art. 285 al. 2 ch. 1 LP). Le créancier titulaire d'un acte de défaut de biens après saisie se trouve ainsi dans une position juridique forte, de sorte que l'on peut partir de l'idée qu'il fera valoir sa créance dès que le débiteur dispose à nouveau de biens et que les nouvelles poursuites promettent d'aboutir (arrêt du TF du 11.03.2011 [2C_555/2010] cons. 2.3). Or, rien n'indique qu'il en irait différemment en l'occurrence et qu'il n'existerait pas un risque sérieux que le recourant doive s'acquitter de ses dettes reconnues par actes de défaut de biens dès qu'il disposera à nouveau de biens. Quoi qu'en dise l'autorité fiscale, on ne saurait exclure un tel risque, quand bien même les dettes en question n'ont plus donné lieu à de nouvelles poursuites. Si les créanciers n'ont pas cherché à recouvrer leurs créances, c'est vraisemblablement parce que de nouvelles poursuites ne promettaient guère d'aboutir en raison de l'absence de biens, alors que rien ne permet d'affirmer qu'ils ne changeraient pas d'attitude en présence de biens appartenant à l'intéressé. En effet, rien au dossier ne permet d'admettre que les créanciers ne feront pas valoir leurs créances dès que les mesures à prendre dans ce but paraîtront justifiées économiquement comme ayant des chances d'être couronnées de succès; les sommes en jeu ne sont pas négligeables. L'argumentation, qui conduirait d'un côté à admettre l'existence d'une fortune imposable et qui s'appuierait d'un autre côté sur l'absence de nouvelles poursuites faute de biens appartenant au contribuable, apparaîtrait d'ailleurs, dans une certaine mesure, contradictoire. Il s'ensuit que ne pouvant exclure, au vu des circonstances, un risque sérieux que le recourant doive répondre de ses dettes reconnues par actes de défaut de biens, celles-ci sont à considérer comme des dettes à caractère déductible au plan de l'impôt sur la fortune. C'est dès lors à tort que le Service des contributions a refusé de tenir compte, en tant qu'intérêts passifs déductibles, des intérêts relatifs aux dettes en cause, motif pris que ces dernières n'étaient pas exigibles tant que la situation financière du contribuable ne s'était pas sensiblement améliorée, de telle sorte que ces dettes n'auraient pas pu être reconnues comme étant des dettes déductibles et qu'il en serait, partant, allé de même des intérêts y afférents. Ceci étant et quand bien

même le raisonnement de l'intimé paraît erroné sur ce point, force est de constater que, selon l'article 149 al. 4 LP, le créancier ne peut réclamer au débiteur des intérêts pour la créance constatée par acte de défaut de biens, de sorte qu'il n'y a quoi qu'il en soit pas lieu d'admettre des intérêts passifs déductibles sur ces dettes, le recourant étant libéré des intérêts sur ces dernières. Il ne semble d'ailleurs pas se prévaloir d'éventuels intérêts sur les dettes pour lesquelles un acte de défaut de biens après saisie a été établi, mais invoque des intérêts dont il se serait a priori acquitté auprès de l'Office des poursuites et faillites de Neuchâtel. Or, s'agissant d'un fait visant à réduire la créance à l'égard du fisc, il appartenait au contribuable, conformément à la jurisprudence en lien avec l'article 8 CC précitée, de le prouver, ce qu'il n'a pas fait à satisfaction de droit. L'argumentation développée par le recourant relative à la prise en considération des intérêts passifs s'avère donc également mal fondée.

c) On relèvera encore qu'on peine à déceler en quoi le non-établissement par l'autorité fiscale d'un procès-verbal consignait le résultat de l'audition du 14 janvier 2019 aurait une incidence sur l'issue du litige. Le recourant n'en tire aucun argument, se limitant simplement à l'évoquer. Enfin, si l'intéressé souhaite déposer une plainte pénale contre le Service des contributions, il lui appartient de saisir l'autorité matériellement compétente pour connaître d'une plainte pénale. La Cour de droit public n'est compétente que pour connaître des recours et des contestations fondés sur le droit public et non attribués à une autre autorité, ainsi que pour intervenir en tant que tribunal cantonal des assurances au sens de la législation fédérale (art. 47 OJN).

II. Impôts directs cantonal et communal

7. En matière de rappel d'impôt, la procédure et les principes juridiques précités trouvent leur parallèle dans le domaine des impôts directs cantonal et communal (cf. art. 53 LHID; 221 al. 1 LCdir). Il en va de même pour la taxation d'office (cf. art. 46 al. 3 LHID; 200 LCdir), la révision (cf. art. 51 LHID; 217 ss LCdir), la soustraction d'impôt (cf. art. 56 LHID; 250 LCdir) et la réclamation (cf. art. 48 LHID; 277 LCdir), ainsi d'ailleurs que s'agissant des obligations de procédures (art. 39 ss LHID; 188 ss LCdir). Il peut donc être renvoyé aux considérants qui précèdent.

8. Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation du 19 septembre 2019, qui entérine les deux prononcés séparés du 26 juin 2019. Le recourant qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Il n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge du recourant un émolument de décision de 1'200 francs, et les débours par 120 francs, montants compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 5 mars 2020

Chaque partie doit, si la loi ne prescrit le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit.

1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office:

a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts;

b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière une règle essentielle de procédure;

c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui.

3 La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé.

4 La révision d'une décision ou d'un prononcé est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision ou ce prononcé.

1 Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, 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. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

2 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.

3 Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

4 Si, au moment de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, aucune procédure pénale pour soustraction d'impôt n'est ouverte ni pendante ni ne peut être exclue d'emblée, le contribuable sera avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui.²

1 Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF du 20 mars 2008 sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2010 (RO20084453;FF20068347).² Introduit par le ch. I 2 de la LF du 20 déc. 2006 portant modification de la procédure de rappel d'impôt et de la procédure pénale pour soustraction d'impôt en matière d'imposition directe, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2008 (RO20072973;FF200638433861).

1 Toute personne appelée à prendre une décision ou à participer de manière déterminante à l'élaboration d'une décision ou d'un prononcé, en application de la présente loi, est tenue de se récuser:

a. si elle a un intérêt personnel dans l'affaire;

b. 1 si elle est le conjoint ou le partenaire enregistré d'une partie ou mène de fait une vie de couple avec elle;

bbis.2si elle est parente ou alliée d'une partie en ligne directe ou en ligne collatérale jusqu'au troisième degré;

c.si elle représente une partie ou a agi pour une partie dans la même affaire;

d.si, pour d'autres raisons, elle pourrait avoir une opinion préconçue dans l'affaire.

2La récusation peut être demandée par toute personne participant à la procédure.

3Les litiges en matière de récusation sont tranchés par une autorité désignée par le droit cantonal s'il s'agit d'un fonctionnaire cantonal et par le DFF s'il s'agit d'un fonctionnaire fédéral. Le recours est réservé dans les deux cas.

1Nouvelle teneur selon l'annexe ch. 24 de la L du 18 juin 2004 sur le partenariat, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20055685;FF20031192).2Introduite par l'annexe ch. 24 de la L du 18 juin 2004 sur le partenariat, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20055685;FF20031192).

1Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office:

a.lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts;

b.lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure;

c.lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

2La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui.

3La révision des arrêts du Tribunal fédéral est régie par la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral1.2

1RS173.1102Nouvelle teneur selon l'annexe ch. 57 de la L du 17 juin 2005 sur le TAF, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO200610692197;FF20014000).

1Lorsque 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.

2Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante.2

1Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 20 mars 2008 sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20084453;FF20068347).2Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1erjanv. 1998 (RO1998669; FF1997II 1058).

1 Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète.

2 L'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt.

3 Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

1 Le créancier qui a participé à la saisie et n'a pas été désintéressé intégralement reçoit un acte de défaut de biens pour le montant impayé. Le débiteur reçoit une copie de l'acte de défaut de biens.¹

1 bis L'office des poursuites délivre l'acte de défaut de biens dès que le montant de la perte est établi.²

2 Cet acte vaut comme reconnaissance de dette dans le sens de l'art. 82 et confère les droits mentionnés aux art. 271, ch. 5, et 285.

3 Le créancier est dispensé du commandement de payer, s'il continue la poursuite dans les six mois de la réception de l'acte de défaut de biens.

4 Il ne peut réclamer au débiteur des intérêts pour la créance constatée par acte de défaut de biens. Les cautions, coobligés ou autres garants qui ont dû en payer depuis ne peuvent en exiger le remboursement.

5...³

1 Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 16 déc. 1994, en vigueur depuis le 1er janv. 1997 (RO19951227; FF1991III 1).
2 Introduit par le ch. I de la LF du 16 déc. 1994, en vigueur depuis le 1er janv. 1997 (RO19951227; FF1991III 1).
3 Abrogé par le ch. I de la LF du 16 déc. 1994 avec effet au 1er janv. 1997 (RO19951227; FF1991III 1).

1 La créance constatée par un acte de défaut de biens se prescrit par 20 ans à compter de la délivrance de l'acte de défaut de biens; à l'égard des héritiers du débiteur, elle se prescrit au plus tard par un an à compter de l'ouverture de la succession.

2 Le débiteur peut en tout temps s'acquitter de la créance en payant en mains de l'office des poursuites qui a délivré l'acte de défaut de biens. L'office transmet le montant au créancier ou, le cas échéant, le consigne à la caisse de dépôts et consignations.

3 Après paiement de la totalité de la dette, l'inscription de l'acte de défaut de biens est radiée du registre. Il est donné acte de cette radiation au débiteur qui le demande.

1 Introduit par le ch. I de la LF du 16 déc. 1994, en vigueur depuis le 1er janv. 1997 (RO19951227; FF1991III 1).

E. 4

a) La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel qu'à l'instar du Tribunal fédéral, la Cour de céans examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 cons. 3.2) tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts directs cantonal et communal (cf. ATF 138 II 169 cons. 3.4; arrêts du TF des 12.04.2018 [2C_333/2017] cons. 8 et 23.03.2018 [2C_12/2017] cons. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). L'article 152 al. 1 LIFD prévoit que 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. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; cf. ATF 140 I 68 cons. 6.1). Les articles 222 al. 1 et 3 LCdir et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal. b) En l'occurrence, il ressort du dossier qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 25 juillet 2018 pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal 2011 à 2013. Le délai de prescription de dix ans des articles 152 al. 1 LIFD , 222 al. 1 LCdir et 53 al. 2 LHID , tout comme celui de péremption de quinze ans de l'alinéa 3 de ces mêmes dispositions, ont ainsi été respectés. I. Impôt fédéral direct

E. 5

a) Selon l'article 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 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. 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. Il représente le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. 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. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont ainsi limités; il ne peut pas profiter de cette procédure pour revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, il peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt. La détermination des faits et leur appréciation juridique antérieure restent déterminantes, qu'elles soient en faveur ou en défaveur du contribuable (ATF 144 II 359 cons. 4.5.1, 141 I 78 cons. 7.2.1; arrêt du TF du 11.02.2019 [2C_263/2018] cons. 3.1). Le rappel d'impôt est soumis à deux conditions objectives cumulatives, à savoir l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante (arrêt du TF du 24.09.2018 [2C_129/2018] cons. 7.2). Une sous-imposition fait défaut si, en prenant en compte les éléments non déclarés, l'autorité fiscale aboutit à un montant d'impôt inférieur à celui retenu dans la taxation initiale (Casanova/Dubey , in Noël/Aubry Girardin : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 151, no 6, p. 1812; RDAF II 2004, p. 567; StE 1998 B 97.41 no 9). Quant à l'existence d'un motif de rappel, il faut rappeler la teneur de l'article 123 al. 1 LIFD, qui stipule que 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). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du TF des

24.09.2018 [2C_129/2018] cons. 6.1 et 07.06.2013 [2C_1225/2012] cons. 4, in Archives 82 71 et les références citées). 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 (arrêts du TF des 04.07.2019 [2C_3/2019] cons. 6.2 et 24.09.2018 [2C_129/2018] cons. 5.1 et les références citées). 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'article 130 al. 2 LIFD. 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. D'un point de vue subjectif, il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute pour que la procédure de rappel d'impôt soit ouverte; le rappel d'impôt n'a pas de caractère pénal ou de réparation (arrêt du TF du 25.04.2015 [2C_662/2014] cons. 6.3 et les références citées). Par ailleurs, selon l'article 175 al. 3 LIFD, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable) à condition qu'aucune autorité n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). b) Selon l'article 127 al. 2 Cst. féd., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 140 II 157 cons. 7.1). Le Tribunal fédéral a relevé que le rappel d'impôt se trouvait à la croisée de plusieurs droits constitutionnels (principes de la légalité, de l'égalité de traitement, de l'imposition selon la capacité économique, de la sécurité juridique ou encore de la protection de la bonne foi) et qu'on ne saurait examiner le respect d'un principe constitutionnel isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution fédérale, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres. Il a ainsi considéré qu'il appartenait au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst. féd.) d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Il a retenu que le législateur disposait à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 140 II 157 cons. 7.2), dont il a fait usage en édictant l'article 151 LIFD et en précisant les conditions du rappel d'impôt. Il n'y a par conséquent pas lieu de s'écarter des conditions de l'article 151 LIFD ni de la jurisprudence rendue en application de cette disposition, à tout le moins lorsqu'il y a unanimité sur la règle qui veut que le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation (arrêt du TF du 24.09.2018 [2C_129/2018] cons. 7.5).

E. 6

a) En l'espèce, le recourant a été taxé d'office pour les années 2011 à 2013. Les taxations d'office pour ces périodes fiscales lui ont été notifiées, respectivement, les 6 décembre 2012, 21 novembre 2013 et 12 février 2015. Au vu des éléments au dossier, on ne peut que

constater que la réception des taxations d'office 2011 et 2013 n'a pas suscité de réaction de la part du contribuable. Sa correspondance du 14 décembre 2012, à l'attention du Service des contributions, portait exclusivement sur les taxations d'office et les déclarations d'impôt de feu sa mère. Quant à celle datée du 2 avril 2015, il s'agissait simplement d'une lettre d'accompagnement pour ses déclarations d'impôt 2011, 2012 et 2013, déposées à cette date. Suite à la notification des taxations d'office pour 2012, le recourant n'a adressé un courrier à l'intimé que le 12 juin 2014, soit presque sept mois plus tard. S'agissant de sa situation fiscale, il a mentionné ce qui suit : "Les taxations d'office que vous avez établies ne paraissent pas totalement à côté de la réalité en tenant compte de tous les éléments, même si les frais de déplacement (Cortailod – Lausanne obligatoirement en voiture) sont totalement irréalistes". Le 22 octobre 2014, il a encore précisé à l'attention de l'autorité fiscale qu'il s'était marié le 10 janvier de cette même année et qu'il vivait en ménage commun avec son actuelle épouse depuis fin août 2012. Ceci étant précisé, on rappellera que, selon l'article 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Elle doit être adressée à l'autorité de taxation dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision de taxation (art. 132 al. 1 LIFD). Selon la jurisprudence, le contribuable qui forme une réclamation contre une taxation d'office doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'alors et communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit bien plus exposer en quoi celle-ci ne correspond pas à la situation réelle et mentionner les moyens de preuve y relatifs. Ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Cette preuve doit en outre être complète, de simples preuves partielles ne suffisant pas. Il s'agit là d'une exigence formelle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (cf. ATF 131 II 548 cons. 2.3, 123 II 552 cons. 4c, p. 557; arrêt du TF du 21.12.2018 [2C_544/2018] cons. 4.1.1 et les références citées). Force est de constater, au vu de ce qui précède ainsi que de l'ensemble du dossier, que le contribuable n'a pas saisi, dans le délai légal, le Service des contributions d'une réclamation, consécutivement à la notification des taxations d'office 2011, 2012 et 2013. Il ne le prétend d'ailleurs pas, à tout le moins, pas explicitement. Quoi qu'il en soit, dans les correspondances qu'il a adressées à l'intimé, en dehors du délai de 30 jours susmentionné, il n'a pas démontré le caractère manifestement inexact des taxations d'office, n'ayant fourni aucune pièce et s'étant, tout au plus, contenté d'affirmations générales sur sa situation personnelle et fiscale. De même, on ne saurait admettre, contrairement à l'opinion du recourant, qu'il ait déposé, en temps utile, une demande de révision pour les années 2011, 2012 et 2013. Selon l'article 147 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (al. 1 let. a). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (al. 2). En raison du caractère subsidiaire de la révision, qui ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires, la règle contenue à l'article 147 al. 2 LIFD doit être appliquée de manière stricte (arrêt du TF du 30.10.2002 [2A.55/2002] cons. 3). Or, il est établi qu'en tout cas de 2011 à 2013, le recourant n'a pas respecté ses obligations fiscales en ne produisant pas ses déclarations d'impôt. Certes, il est

intervenir auprès de l'autorité de taxation pour l'avertir, d'abord, du fait que le temps consacré à s'occuper de sa mère et à son activité professionnelle l'avait mis en retard dans le dépôt de ses déclarations d'impôt et, ensuite, du décès de sa mère et de l'ouverture de sa succession. Ces éléments ne constituent toutefois pas des motifs valables pour ne pas remplir une déclaration (cf. art. 124 al. 4 LIFD, dont la liste des motifs d'excuses pour le non-respect du délai, qui y sont énumérés, est exhaustive; cf. Althaus-Houriet, in Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 121 no 41 ss, p. 1659 s.), pas plus que pour obtenir un arrangement, voire une remise d'impôts. Vu son inactivité et ses négligences à l'égard du fisc jusqu'à ce qu'il soit taxé d'office – le contribuable ayant à plusieurs reprises fait savoir au Service des contributions qu'il allait prochainement déposer ses déclarations d'impôt sans que cela ne soit le cas – il ne pouvait quoi qu'il en soit pas demander, après coup, la révision des taxations d'office qui étaient entrées en force. Il ne résulte en outre d'aucune pièce au dossier que le recourant aurait introduit une demande de révision pour chacune des années concernées dans le délai de l'article 148 LIFD, soit dans les 90 jours suivant la découverte du motif de révision. Il apparaît d'ailleurs, au regard des dates figurant sur les justificatifs produits à l'appui des déclarations d'impôt 2011, 2012 et 2013, déposées le 2 avril 2015, que le contribuable aurait pu faire valoir les éléments invoqués dans ses déclarations, à tout le moins ceux concernés par la procédure de rappel d'impôt, déjà au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. Ceci vaut nonobstant le courrier daté du 17 novembre 2014 de l'employeur de l'intéressé, qui ne porte que sur la transmission des attestations de salaire corrigées pour 2012 et 2013, le recourant n'ayant communiqué aucun certificat de salaire avant 2015, pas même non corrigé, alors qu'il admet en particulier avoir reçu celui de 2011, qui plus est dans sa version définitive, en 2012 et que les certificats de salaire pour 2012 et 2013, déposés en 2015, sont respectivement datés des 7 mars 2013 et 26 novembre 2014. L'argumentation développée par le recourant en lien avec la procédure de révision s'avère donc mal fondée. b) Comme exposé ci-avant, le recourant n'ayant pas déposé en temps utile les déclarations d'impôt 2011 à 2013, il a été taxé d'office pour ces années. Il convient ici de relever que, par taxation entrée en force au sens de l'article 151 LIFD, il y a lieu d'entendre non seulement la taxation ordinaire mais également la taxation d'office, la lettre de l'article 151 al. 1 LIFD ne s'y opposant pas, comme l'a admis, au moins implicitement, l'autorité de taxation (arrêt du TF du 24.09.2018 [2C_129/2018] cons. 6.2; cf. aussi Looser, in Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2017, ad art. 151, no 25 LIFD et les références citées; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2016, implicitement au moins sous no 47 ad art. 151). C'est par conséquent à bon droit que l'intimé a admis le principe d'une procédure de rappel d'impôt portant sur toutes les périodes fiscales en cause, lesquelles ont toutes fait l'objet d'une taxation d'office. De même, c'est à juste titre qu'il a retenu que les conditions d'un rappel d'impôt fédéral direct étaient réunies. En effet, faute de dépôt par le contribuable, dans les délais, des déclarations d'impôt 2011, 2012 et 2013, plus spécifiquement de ses certificats de salaires, les revenus de l'activité dépendante principale, réellement perçus, n'ont pu être déterminés que consécutivement à la transmission par le recourant desdites déclarations d'impôt, le 2 avril 2015. En d'autres termes, les revenus de l'activité dépendante principale ne ressortaient pas du dossier à l'origine des taxations d'office entrées en force; ils n'ont été découverts que suite au dépôt par le contribuable, en 2015, de ses déclarations d'impôt pour les années ici concernées. La condition de l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux, tout comme d'ailleurs celle d'une

imposition insuffisante sont dès lors réalisées pour les périodes fiscales 2011 à 2013, justifiant par conséquent un rappel d'impôt pour ces trois années. Il s'ensuit que la procédure de rappel en cause porte précisément sur l'omission de déclarer le revenu provenant de l'activité dépendante principale. De la même manière que le montant de la fortune ne peut, par exemple, être remis en cause après coup uniquement parce que l'autorité fiscale a découvert un élément nouveau modifiant la somme retenue à titre de revenu de l'activité dépendante principale, n'importe quelles déductions ne sauraient être remises en cause uniquement parce que l'intimé a découvert un revenu de l'activité dépendante principale omis par le recourant. Cela irait à l'encontre du principe selon lequel 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. C'est par conséquent à bon droit que le Service des contributions a refusé les déductions alléguées pour personne nécessiteuse et pour frais médicaux de cette dernière. Par surabondance, on relèvera que le recourant n'a déposé aucun justificatif afin de démontrer la véracité des montants allégués dans les documents déposés à l'appui de ses déclarations d'impôt et intitulés "décompte de frais médicaux 2011" et "frais de maintien à domicile suite à la situation de handicap liée à l'âge 2010/2011". Or, comme il appartient au contribuable de prouver les faits diminuant ou supprimant la dette fiscale (cf. ATF 140 II 248 cons. 3.5, 133 II 153 cons. 4.3), il lui incombe d'établir non seulement la situation d'indigence de la personne soutenue, mais également de prouver le soutien apporté. En d'autres termes, il appartient au contribuable d'apporter la preuve tant de la dépendance financière de la personne nécessiteuse que des sommes consenties. D'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'article 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 142 II 488 cons. 3.8, 140 II 248 cons. 3.5), ce que le recourant n'a pas fait à satisfaction de droit s'agissant des déductions alléguées pour personne nécessiteuse et pour frais médicaux de celle-ci. D'ailleurs, le recourant n'avance, dans le recours auprès de la Cour de céans, aucun argument spécifique en lien avec ces déductions. L'argumentation développée par le recourant devant la Cour de droit public et visant à contester les taxations reçues pour feu sa mère, de même que l'invocation, pour l'année 2013, d'une déduction pour personnes à charge s'agissant de son épouse, avec qui il s'est marié le 10 janvier 2014, et des enfants de celle-ci, sont exorbitants à l'objet de la procédure de rappel d'impôt, laquelle porte sur les taxations d'impôts directs communal, cantonal et fédéral pour les années 2011 à 2013 du seul contribuable. Il importe par ailleurs peu que le recourant ait dit vivre en ménage commun avec son actuelle épouse et les enfants de cette dernière depuis fin août 2012, puisqu'il ne peut invoquer les déductions en lien avec le statut d'époux vivant en ménage commun qu'à compter de 2014, alors que la procédure de rappel d'impôt est circonscrite aux périodes fiscale 2011 à 2013. Par surabondance, on relèvera que le contribuable n'a produit aucun justificatif pour démontrer le soutien allégué à ce titre. Enfin, l'intéressé ne soulève aucun argument en lien avec les montants retenus par le Service des contributions à titre de dépenses professionnelles liées à l'activité dépendante principale. Or, la prise en considération par l'intimé de ces déductions ne prête pas flanc à la critique. S'agissant des intérêts passifs, le recourant soutient que les intérêts sur les actes de défaut de biens auraient dû être pris en compte. Il n'est pas contesté que les dettes pour lesquelles un acte de défaut de biens après saisie a été établi existent juridiquement. Ce sont les mêmes dettes qu'auparavant, la remise d'un acte de défaut de biens après saisie

n'emportant pas novation (ATF 116 III 66 cons. 4a). En outre, leur exécution forcée s'en trouve facilitée : l'acte de défaut de biens vaut reconnaissance de dette (art. 149 al. 2 LP) et la créance qui fait l'objet de l'acte de défaut de biens se prescrit par 20 ans à compter de la remise de celui-ci (art. 149a al. 1 LP); pendant six mois, le créancier peut requérir une nouvelle saisie sans procédure préalable (art. 149 al. 3 LP); il peut en tout temps engager de nouvelles poursuites, avec l'avantage que l'acte de défaut de biens vaut reconnaissance de dette, ce qui lui permet d'obtenir du juge qu'il prononce la mainlevée provisoire, pour autant que le débiteur ne rende pas immédiatement vraisemblable sa libération (art. 82 al. 2 LP); s'il entend s'opposer à la mainlevée provisoire et éviter que celle-ci ne devienne définitive, le débiteur doit de son côté intenter, dans les 20 jours, une action en libération de dette qui est instruite en procédure ordinaire (art. 83 al. 2 LP). La remise d'un acte de défaut de biens donne en outre au créancier d'autres moyens d'obtenir l'exécution de sa créance : un tel titre permet d'obtenir le séquestre (art. 149 al. 2 en relation avec l'art. 271 al. 1 ch. 5 LP) et d'intenter une action révocatoire (art. 149 al. 2 en relation avec l'art. 285 al. 2 ch. 1 LP). Le créancier titulaire d'un acte de défaut de biens après saisie se trouve ainsi dans une position juridique forte, de sorte que l'on peut partir de l'idée qu'il fera valoir sa créance dès que le débiteur dispose à nouveau de biens et que les nouvelles poursuites promettent d'aboutir (arrêt du TF du 11.03.2011 [2C_555/2010] cons. 2.3) . Or, rien n'indique qu'il en irait différemment en l'occurrence et qu'il n'existerait pas un risque sérieux que le recourant doive s'acquitter de ses dettes reconnues par actes de défaut de biens dès qu'il disposera à nouveau de biens. Quoi qu'en dise l'autorité fiscale, on ne saurait exclure un tel risque, quand bien même les dettes en question n'ont plus donné lieu à de nouvelles poursuites. Si les créanciers n'ont pas cherché à recouvrer leurs créances, c'est vraisemblablement parce que de nouvelles poursuites ne promettaient guère d'aboutir en raison de l'absence de biens, alors que rien ne permet d'affirmer qu'ils ne changeraient pas d'attitude en présence de biens appartenant à l'intéressé. En effet, rien au dossier ne permet d'admettre que les créanciers ne feront pas valoir leurs créances dès que les mesures à prendre dans ce but paraîtront justifiées économiquement comme ayant des chances d'être couronnées de succès; les sommes en jeu ne sont pas négligeables. L'argumentation, qui conduirait d'un côté à admettre l'existence d'une fortune imposable et qui s'appuierait d'un autre côté sur l'absence de nouvelles poursuites faute de biens appartenant au contribuable, apparaîtrait d'ailleurs, dans une certaine mesure, contradictoire. Il s'ensuit que ne pouvant exclure, au vu des circonstances, un risque sérieux que le recourant doive répondre de ses dettes reconnues par actes de défaut de biens , celles-ci sont à considérer comme des dettes à caractère déductible au plan de l'impôt sur la fortune. C'est dès lors à tort que le Service des contributions a refusé de tenir compte, en tant qu'intérêts passifs déductibles, des intérêts relatifs aux dettes en cause, motif pris que ces dernières n'étaient pas exigibles tant que la situation financière du contribuable ne s'était pas sensiblement améliorée, de telle sorte que ces dettes n'auraient pas pu être reconnues comme étant des dettes déductibles et qu'il en serait, partant, allé de même des intérêts y afférents. Ceci étant et quand bien même le raisonnement de l'intimé paraît erroné sur ce point, force est de constater que, selon l'article 149 al. 4 LP , le créancier n e peut réclamer au débiteur des intérêts pour la créance constatée par acte de défaut de biens, de sorte qu'il n'y a quoi qu'il en soit pas lieu d'admettre des intérêts passifs déductibles sur ces dettes, le recourant étant libéré des intérêts sur ces dernières. Il ne semble d'ailleurs pas se prévaloir d'éventuels intérêts sur les dettes pour lesquelles un acte de défaut de biens après saisie a été établi, mais invoque des intérêts dont il se serait a priori acquitté auprès de l'Office des poursuites et faillites de

Neuchâtel. Or, s'agissant d'un fait visant à réduire la créance à l'égard du fisc, il appartenait au contribuable, conformément à la jurisprudence en lien avec l'article

E. 8

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation du 19 septembre 2019, qui entérine les deux prononcés séparés du 26 juin 2019 . Le recourant qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Il n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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