

NE_GERICHTE CDP.2021.349 vom 21. Februar 2024

NE Tribunal cantonal, 2024-02-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2021.349

FR: NE_GERICHTE CDP.2021.349 du 21 février 2024

IT: NE_GERICHTE CDP.2021.349 del 21 febbraio 2024

Erwägungen

E. 6

ad art. 151 ; RDAF II 2004, p. 567 ; StE 1998 B 97.41 n. 9). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt du TF du 25.04.2015 [2C_662/2014]cons. 6.3).

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 réf. citées).

Sur le plan de la procédure en matière de rappel d'impôt, les articles 153 al. 3 LIFDet 223 al. 3 LCdir prévoient notamment que les dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie. Ce renvoi comprend notamment les dispositions relatives à la taxation d'office, qui énoncent en particulier la possibilité pour l'autorité de taxation de prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable (art. 130 al. 2 LIFDet 200 al. 1 et 2 LCdir). L'estimation du revenu selon l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable se base sur la réflexion selon laquelle le revenu doit s'élever au moins au montant nécessaire pour payer les dépenses ou le train de vie de la personne considérée. Peut servir de point de départ d'une telle estimation les lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites (arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 11.04.2017 [604 2015 121] cons. 3b ; arrêt de la CDP du 29.08.2023 [CDP.2022.215] cons. 3d et les réf. citées).

c) L'article 123 al. 1 LIFD (cf. également art. 189 al. 1 LCdir) 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 art. 192 al. 1 LCdir). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD art. 190 al. 2 LCdir) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD art. 191 LCdir). 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 réf. 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 (art.126 al. 2 LIFDet art. 192 al. 2LCdir). 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 réf. citées).

d) Le devoir de l'autorité fiscale de démontrer ce qui justifie l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt et par voie de conséquence l'établissement d'une taxation modifiée aux dépens du contribuable vaut pour chacun des points en particulier qui justifie une nouvelle taxation en défaveur du contribuable (arrêt du TF du 24.09.2018 [2C_129/2018]cons. 7.2). Il faut rappeler à ce propos que la taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art.130 al. 1 LIFDet art. 199LCdir). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique en droit fiscal. 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 (arrêt du TF du 05.11.2014 [2C_63/2014], [2C_64/2014] cons. 3.1).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve, découlant de l'article 8 CC, qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe implique que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas en revanche demander au contribuable de prouver un fait négatif, c'est-à-dire qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêt du TF du 14.03.2023 [9C_686/2022]cons. 4.3 et les réf. citées).

4. En l'espèce, il ressort du dossier que le recourant et son épouse ont été valablement taxés pour les périodes fiscales 2010 à 2018, les taxations fiscales relatives à ces périodes étant toutes entrées en force. Le présent litige porte sur le rappel d'impôt pour l'IFD et pour l'ICC pour les périodes 2010 à 2018. Le recourant ne conteste pas que les conditions pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt sont réalisées. Il ne conteste pas non plus, sur le principe, avoir transmis des sommes d'argent considérables au couple tiers. Les montants retenus par le service des contributions pour un total de 1'409'845 francs ressortent de relevés établis par le recourant lui-même et qui figurent au dossier de la procédure pénale ouverte à l'encontre du couple tiers, dossier que le service des contributions a pu consulter.

a) Le recourant met en doute la valeur probante des relevés sur la base desquels le service des contributions a fondé les rappels d'impôt litigieux. Il fait valoir que «le relevé qu'il avait établi ne pouvait pas être considéré comme une forme de comptabilité et qu'il n'était pas exact», exposant que le tiers, pour le convaincre à lui remettre de l'argent, lui demandait d'inscrire un montant supérieur à celui remis de manière à ce que le jour du remboursement, il serait gagnant ; exposant également que le tiers, dans le même but d'obtenir de l'argent, demandait au recourant de comptabiliser des intérêts fictifs. La Cour de céans relève que ces simples assertions ne sont pas de nature à établir la véracité de ces propos, et elle n'est pas convaincue par cette argumentation. Il convient en premier lieu de rappeler que ces relevés ont été établis par le recourant lui-même. Par ailleurs, le jugement d'appel de la Cour pénale concernant le couple tiers s'attarde sur la valeur probante de ces documents et il souligne à ce propos que «Aucun élément ou indice ne permet de douter de la crédibilité des relevés réalisés minutieusement par X. _____» et que «Il ressort en outre du dossier que, pour chaque montant crédité directement sur le compte du prévenu [], la somme correspondante a été inscrite, à la date de la transaction, sur les relevés de X. _____ [], ce qui confirme encore la valeur probante des documents établis par celui-ci». Ces éléments permettent d'accorder pleine valeur probante aux relevés en question. Les affirmations du recourant relatives à des montants majorés ou à des intérêts ne permettent pas de mettre en doute cette valeur probante. D'une part, ces affirmations quant aux suggestions du tiers sont émises de manière claire pour la première fois dans le cadre de la présente procédure de recours, après que le recourant a fait allusion de manière peu compréhensible à «des intérêts et des bonus passés dans les années 2010, 2012, 2015 stratagèmes afin de mieux m'inciter à les aider» (sic) dans sa lettre du 20 septembre 2021. En particulier, le recourant n'a à aucun moment fait état d'une telle manière de faire à l'occasion de ses auditions dans le cadre de la procédure pénale à l'encontre du couple tiers. D'autre part, le recourant, tout en faisant état des arguments du tiers pour le convaincre de lui verser des sommes d'argent, n'affirme aucunement qu'il y aurait donné suite et qu'il aurait effectivement inscrits des montants majorés ou des intérêts dans ses relevés. Quoi qu'il en soit, le recourant n'a pas prouvé les faits qu'il invoque et il n'y a pas lieu de mettre en doute la valeur probante de ces documents qui émanent du recourant lui-même.

b) Le recourant expose qu'il mène un train de vie modeste, bien inférieur à celui pris en compte par l'intimé, et explique que c'est la modestie de son train de vie qui lui a permis de disposer des sommes remises au couple tiers. Il dépose en guise de «budget de vie» un tableau «budget domestique mensuel» faisant état de dépenses mensuelles totales de 2'700 francs, soit un montant annuel de 32'400 francs. L'argument du train de vie modeste est cependant mal fondé. La Cour de céans observe que le service des contributions, dans le tableau d'évolution de la fortune et du revenu sur la base duquel il se fonde pour retenir un déficit de revenu s'agissant des années 2010, 2012 et 2015, a limité la prise en compte des dépenses du couple à 20'400 francs par année, soit un montant inférieur à celui avancé par le recourant. Ce montant correspond au seul montant de base (CHF 1'700 x 12) pour un couple selon les normes d'insaisissabilité. La question peut se poser de savoir si le service des contributions n'aurait pas été légitimé à y ajouter en particulier les frais pour le logement qui se montent à 600 francs par mois (soit CHF 7'200 par année) selon le recourant (CHF 320 d'intérêts hypothécaires et CHF 280 de charge immobilière) et les frais d'assurance-maladie qui se montent à 1'200 francs par mois (soit CHF 14'400 par année) selon le recourant, soit une somme supplémentaire de 21'600 francs par année. Cela aurait entraîné une augmentation du déficit de revenu constaté pour les années 2010, 2012 et 2015

et aurait abouti à constater un déficit de revenu également pour les années 2013, 2014 et 2016. Même à prendre en considération le montant avancé par le recourant de 32'400 francs par année pour l'ensemble de ses dépenses, celui-ci impliquerait une somme de 12'000 francs par année de plus que celle retenue par le service des contributions, et cet aveu du recourant serait propre à entraîner une augmentation du déficit de revenu constaté pour les années 2010, 2012 et 2015 et justifierait de retenir un déficit de revenu également pour les années 2013, 2014 et 2016. En toute hypothèse, le recourant ne fournit aucun élément justifiant de retenir des montants moins élevés que ceux retenus par le service des contributions.

c) Le recourant invoque également qu'il a «fait appel aux liquidités supplémentaires à disposition résultantes des amortissements faits dans le cadre de son activité indépendante» (sic). Cet argument difficilement compréhensible est dénué de fondement. En effet, un amortissement est un ajustement comptable en relation avec la dépréciation durable subie par un élément de l'actif d'une entreprise, et il n'a aucune incidence sur les liquidités de l'entreprise. On ne discerne ainsi pas en quoi les amortissements invoqués par le recourant auraient généré des liquidités supplémentaires à sa disposition.

d) Le recourant expose qu'entre 2014 et 2015, il a augmenté une hypothèque de 100'000 francs, dont la contrepartie a figuré pour 60'000 francs à l'actif dans les comptes 2015 de son entreprise comme étant un prêt envers un tiers. Il affirme que ce tiers n'est autre que lui-même, et qu'il a utilisé cet argent pour poursuivre les versements au couple tiers. La Cour de céans relève que le recourant n'apporte aucun élément concret à l'appui de ses affirmations, qui demeurent de simples assertions de sa part. Sa version se heurte par ailleurs au constat que jamais auparavant ni ultérieurement au cours des nombreuses années pendant lesquelles il a effectué des versements en faveur de ces tiers, les sommes en leur faveur ont été financées indirectement par des prêts inscrits dans les comptes de l'entreprise mais toujours uniquement par le biais du compte privé de l'intéressé. Le recourant ne fournit par ailleurs aucune explication sur la manière dont ce prêt aurait été remboursé par lui, sachant qu'il ne figure plus dans les comptes 2016 et que les tiers n'ont quant à eux effectué aucun remboursement. Le recourant n'a ainsi pas été en mesure de prouver les faits invoqués par lui pour diminuer la somme retenue par le service des contributions à titre de revenus non déclarés pour 2015.

e) Le recourant conteste la prise en considération, dans la détermination de sa fortune, des sommes remises au couple tiers. Il reproche au service des contributions de s'être fondé sur ses déclarations selon lesquelles les sommes remises à ce couple faisaient l'objet d'un prêt car il espérait être remboursé. Il fait grief à l'intimé de ne pas avoir pris en considération ses autres déclarations, dans le cadre desquelles il avait parlé d'extorsion de fonds, de harcèlement et de pression morale, de spirale infernale et de ses doutes quant à la solvabilité du couple. Il fait valoir que ce qu'il a longtemps considéré comme étant un prêt était en fait une non-valeur au vu de l'absence de volonté de restituer du destinataire des fonds. Il déclare que le prêt était en réalité irrécupérable depuis le début, ce qui constituerait par ailleurs un motif de révision dans l'éventualité où il l'aurait fait figurer dans ses déclarations d'impôt pendant les périodes fiscales faisant l'objet du rappel d'impôt.

La Cour de céans observe qu'il est sans pertinence de savoir quelle pouvait être la volonté interne du tiers et en particulier s'il avait l'intention de rembourser ou non et le cas échéant, depuis quand. Est déterminant le fait que le recourant a remis des sommes au couple tiers et qu'il a clairement déclaré qu'il s'agissait d'un prêt sans qu'il ne soit jamais question

d'un don. Le jugement du tribunal de police du Tribunal régional des Montagnes et du Val-de-Ruz du 20 mai 2020 relève du reste à ce propos que «le prévenu et X. _____ s'accordent sur le fait que l'argent en question était un prêt». Or, l'emprunteur a une obligation légale de rendre l'argent reçu (art. 312 CO). Il découle de ce qui précède que, sur le principe, c'est à bon droit que le service des contributions a tenu compte des montants prêtés au couple tiers dans l'établissement de la fortune du recourant et de son épouse.

Il est certes possible que des éléments de fortune subissent une évolution de leur valeur, à la hausse ou à la baisse. Selon le principe de la capacité économique du contribuable (art. 127 al. 2 Cst. féd.), toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 142 II 197cons. 6.1). Dans le cas d'espèce, le recourant invoque que les prêts accordés au couple tiers sont devenus sans valeur de sorte qu'il ne faut pas en tenir compte dans le cadre de la détermination de sa fortune. La question qui se pose est de savoir à partir de quel moment les créances du recourant en remboursement des sommes prêtées sont devenues sans valeur, c'est-à-dire à partir de quel moment l'intéressé non seulement a réalisé qu'il ne pourrait pas obtenir le remboursement de ses créances et ne pourrait définitivement plus récupérer les sommes prêtées ■ de simples doutes à ce propos n'étant pas suffisants ■ mais encore a définitivement renoncé à cette créance (arrêt du TF du 02.10.2019 [2C_972/2018]cons. 4.5 ; ATF 137 II 353cons. 6.4.5). S'agissant d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer la dette fiscale, il appartient au recourant d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt du TF du 15.03.2013 [2C_567/2012]cons. 6.3). Dans son audition du 20 octobre 2016, le recourant ■ après avoir affirmé qu'il avait commencé à avoir des doutes sur la solvabilité du couple tiers dès 2010-2011 ■ a confirmé qu'il croyait toujours que ce couple avait les ressources pour le rembourser. Ainsi, interrogé s'il croyait en l'affirmation du mari qui lui disait qu'il pouvait ouvrir un compte en banque dans son pays et qu'il pourrait lui verser son argent, il a répondu : «C'est plus que gros, hein? Mais c'est possible, je crois», ajoutant plus tard que «je crois toujours qu'il a les ressources pour me rembourser». Les doutes évoqués n'étaient ainsi pas suffisants pour l'amener à considérer qu'il ne verrait plus son argent et qu'il pouvait abandonner ses créances. L'intéressé confirme dans son recours que «jusqu'à la fin, il a cru pouvoir récupérer les sommes remises». S'il ne précise pas le moment de cette fin qu'il évoque, le dossier ne contient à ce propos pas d'élément permettant de le situer à un moment antérieur à la procédure en rappel d'impôt, initiée le 24 juillet 2020. Dans le cadre de cette procédure, le recourant se limite pour l'essentiel à contester l'ampleur des prêts effectués en faveur du couple tiers, sans véritablement remettre en question leur existence. Ce n'est que dans le cadre de sa lettre du 20 septembre 2021 qu'il écrit une phrase qui, pour la première fois, pourrait être interprétée en sa faveur comme une renonciation totale et définitive à récupérer les sommes prêtées : «de mon côté j'ai classé cette affaire qui m'a très perturbé personnellement». Cette renonciation est confirmée dans son recours. Le recourant n'a ainsi pas amené la preuve que la diminution de sa fortune découlant de sa renonciation définitive à obtenir le remboursement des sommes prêtées serait antérieure à la fin des périodes fiscales sur lesquelles porte la procédure de rappel d'impôt. C'est donc à bon droit que le service des contributions a inséré dans la détermination de la fortune du recourant et de son épouse les montants prêtés au couple tiers, tels qu'ils ressortent des décomptes tenus par le recourant.

f) Le recourant fait valoir que dans l'éventualité où il aurait fait figurer le prêt dans ses déclarations d'impôt pendant les périodes fiscales faisant l'objet du rappel d'impôt, le fait que le prêt était irrécupérable depuis le début constituerait un motif de révision lui permettant de demander la réouverture des taxations en question. La Cour de céans est d'avis qu'il n'est pas nécessaire d'examiner plus avant ce grief dès lors qu'il est d'une part sans pertinence, comme exposé ci-dessus, de savoir quelle pouvait être la volonté interne du tiers et en particulier s'il avait l'intention de rembourser ou non et le cas échéant, depuis quand. D'autre part, la circonstance invoquée comme motif de révision à savoir que le prêt était irrécupérable depuis le début, et pour autant qu'il puisse s'agir d'un motif de révision au sens des articles 147 LIFD et 217LCdir, résulte d'une simple appréciation de la situation par le recourant et n'est aucunement établie, de sorte qu'elle ne peut de toute manière pas fonder une révision.

5. Les considérants qui précèdent amènent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation du 7 octobre 2021 concernant les décisions en matière de rappel d'impôt cantonal, communal et fédéral direct pour les périodes fiscales 2010 à 2018. Le recourant qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47LPJA). Il n'a pas droit à des dépens (art. 48LPJAa 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, montant compensé par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 21 février 2024

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