

NE_GERICHTE CDP.2008.376 vom 27. Februar 2007

NE Tribunal cantonal, 2007-02-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2008.376_d20070227

FR: NE_GERICHTE CDP.2008.376 du 27 février 2007

IT: NE_GERICHTE CDP.2008.376 del 27 febbraio 2007

Regeste

Recevabilité d'une réclamation en matière d'impôt cantonal et communal.

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1^{er} janvier 2011, la Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif et traite les causes qui avaient été déférées à cette dernière instance (art. 47 et 83 OJN). Par ailleurs, dès cette date, la nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise a supprimé le Tribunal fiscal (art. 90 OJN ; art. 171 LCdir dans sa teneur depuis le 01.01.2011, cf. ch. 48 de l'annexe 7 OJN). Interjeté en temps utile et dans les formes légales, le recours est recevable (art. 216e al. 2 LCdir dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010 ; art. 35 LPJA , par renvoi de l'art. 216e al. 3 LCdir dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010).

E. 2

Les recourants ne contestent pas le jugement attaqué en tant qu'il concerne l'impôt fédéral, de sorte que la Cour de céans n'a pas à se prononcer sur ce point. Seule demeure litigieuse la question de l'application des feries judiciaires à la procédure de réclamation s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

E. 3

Passé le délai de trente jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit qu'ensuite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement." Comme l'a relevé le Tribunal fiscal, hormis quelques différences rédactionnelles mineures, ces dispositions ont le même contenu que les articles 132 al. 1 et 133 LIFD. En revanche, contrairement à la LIFD qui ne contient pas de référence générale à la loi fédérale sur la procédure administrative (PA), la LCdir contient de surcroît un renvoi général à la LPJA , à son article 174, dont la teneur est la suivante : " Sous réserve des dispositions qui suivent, la loi sur la procédure et la juridiction administratives, du 27 juin 1979, est applicable." La portée de ce renvoi ainsi que de la réserve qu'il contient est en conséquence déterminante pour trancher le litige en l'occurrence. b) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort

notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Le sens que prend la disposition dans son contexte est également important (ATF 135 III 640 cons. 2.3.1, 135 II 243 cons. 4.1 et les références citées). c/aa) A la lecture des articles 201 et 202 LCdir , il apparaît que ces dispositions ne contiennent pas de réserve selon laquelle les fêtes ne s'appliqueraient pas à la procédure de réclamation. On ne saurait pour autant déduire de l'interprétation littérale de ces articles qu'elles trouvent application. En effet, lors de l'adoption de la LCdir , le 21 mars 2000 (FO 2000 no 25), la juridiction administrative ne connaissait pas, en principe, de suspension de délai pour cause de vacances judiciaires. Ce n'est qu'ultérieurement, lors de l'adoption de la loi portant modification et mise à jour de la législation cantonale en matière d'organisation judiciaire et de procédure, le 2 octobre 2000 (FO 2000 no 77), que le renvoi de l'article 20 LPJA aux dispositions du CPCN a été étendu aux vacances judiciaires. bb) Le Tribunal fiscal a par ailleurs relevé que le renvoi général de l'article 174 LCdir à la LPJA n'était pas réitéré sous le Titre III "Procédure de taxation ordinaire, dont les articles 201 à 204 sont consacrés à la procédure de réclamation, alors qu'il était en revanche doublement rappelé sous le Titre VII "Procédure de recours", tant à l'article 216 d LCdir (dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010) relatif au recours devant le Tribunal fiscal, qu'à l'article 216 e (dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010) relatif au recours devant le Tribunal administratif (actuellement : art. 216 d). Il a dès lors examiné si la réglementation des articles 202 et 203 LCdir était exhaustive ou nécessitait l'application complémentaire de la LPJA . Or, si le Tribunal fiscal a relevé cette différence entre la procédure de réclamation et la procédure de recours, il a cependant omis de préciser qu'elle s'expliquait chronologiquement. Les articles 216 et suivants LCdir ont effectivement été introduits postérieurement à l'adoption de la LCdir , lors de l'adoption de la loi portant révision de la loi sur les contributions directes et création d'un Tribunal fiscal, le 3 octobre 2000 (FO 2000 no 77). L'interprétation systématique, qui tend à coordonner le texte à interpréter – en l'occurrence les articles 174, 201 et 202 LCdir – eu égard à son contexte, c'est-à-dire à rechercher une solution qui soit conforme avec les dispositions figurant dans le même acte (Grisel , Traité de droit administratif, vol. I, p. 132), plaide en conséquence en faveur de l'application des vacances judiciaires à la procédure de réclamation, par un renvoi en cascade de l'article 174 LCdir à l'article 20 LPJA , puis à l'article 118 CPCN (dans leur teneur jusqu'au 31.12.2010). Il en va de même si l'on interprète ces dispositions en lien avec d'autres textes de droit public, les différents actes législatifs devant être considérés comme faisant partie d'un système, en particulier s'agissant d'actes contemporains (Grisel , op. cit., p. 132). Il y a lieu de relever à cet égard que lors de l'adoption de la loi portant modification et mise à jour de la législation cantonale en matière d'organisation judiciaire et de procédure, par laquelle le législateur a introduit le principe des vacances judiciaires en procédure administrative cantonale, il n'en a pas exclu l'application à la réclamation contre une décision de taxation en matière d'impôt cantonal et communal, alors qu'il lui eût été possible le faire. Cette interprétation systématique de la LCdir ne contrevient en outre pas à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Comme le Tribunal fiscal l'a justement relevé dans le jugement attaqué, l'application des fêtes cantonales à la procédure de réclamation contre une décision de taxation n'est pas exclue par la jurisprudence fédérale pour l'impôt cantonal et communal, alors même qu'elle l'est pour la réclamation en matière d'impôt fédéral. cc) Le Tribunal fiscal a néanmoins considéré qu'une interprétation téléologique de la LHID enseignait que cette législation tend en particulier à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes), la LIFD constituant un élément d'interprétation important. Il en a déduit que dès lors que l'on

se trouvait en présence d'une réglementation de la LCdir qui reprenait mot à mot la réglementation de la LIFD, celle-ci devait servir directement à l'interprétation de la loi cantonale. Il a ajouté qu'il n'existait pas de circonstances exceptionnelles permettant de s'en écarter, les travaux préparatoires ne faisant pas apparaître une volonté cantonale divergente de la réglementation fédérale. Il a ainsi considéré que la procédure cantonale de réclamation était exhaustive, à l'instar de celle prévue par la LIFD, de sorte que les articles 201 et 202 LCdir constituaient des dispositions réservées par l'article 174 LCdir, le renvoi à la LPJA n'opérant pas. On ne saurait cependant suivre le Tribunal fiscal sur ce point. D'une part, si les articles 201 et 202 LCdir ont effectivement une teneur similaire aux articles 132 et 133 LIFD, la LCdir contient de plus, à l'article 174, un renvoi général à la LPJA, dont on ne peut faire simplement abstraction, tout comme on ne peut ignorer l'interprétation systématique de ces dispositions (cf. cons. bb ci-dessus). D'autre part, le but d'harmonisation verticale de la LHID pour la procédure de réclamation doit être relativisé, si l'on considère qu'il n'est quoi qu'il en soit pas réalisé pour la procédure de recours (art. 216 d et 216 e dans leur teneur jusqu'au 31.12.2010 ; art. 216 d depuis le 01.01.2011). Dans ces circonstances et pour les motifs qui précèdent, la Cour de droit public est d'avis qu'en application des articles 174 LCdir, 20 LPJA et 118 CPCN dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010, les vacances judiciaires s'appliquent également à la procédure de réclamation contre une décision de taxation en matière d'impôt cantonal et communal. Cette solution a de surcroît le mérite, non négligeable, de garantir la sécurité du droit. dd) Le recours doit en conséquence être admis, le chiffre 2 du dispositif du jugement du Tribunal fiscal du 25 septembre 2008 annulé, de même que la décision du Service des contributions du 27 février 2007 en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal et communal, et la cause renvoyée à ce service pour qu'il entre en matière sur la réclamation formée par les recourants contre sa décision de taxation définitive du 7 décembre 2006 relative à l'impôt cantonal et communal. Le chiffre 3 du dispositif du jugement du Tribunal fiscal du 25 septembre 2008 doit en outre être réformé en ce sens que les frais de la procédure devant cette instance sont fixés à 240 francs.

E. 4

Il y a lieu de statuer sans frais et d'ordonner la restitution de leur avance de frais aux recourants (art. 47 al. 1 LPJA a contrario, par renvoi de l'art. 216 d LCdir), ainsi que sans dépens (art. 48 al.1 LPJA a contrario, par renvoi de l'art. 216 d LCdir), les recourants intervenant sans mandataire professionnel et ne faisant pas valoir de frais extraordinaires.

E. 47

et 83OJN). Par ailleurs, dès cette date, la nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise a supprimé le Tribunal fiscal (art. 90OJN; art. 171LCdir dans sa teneur depuis le 01.01.2011, cf. ch. 48 de l'annexe 7OJN).

Interjeté en temps utile et dans les formes légales, le recours est recevable (art. 216e al. 2 LCdir dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010 ; art. 35 LPJA, par renvoi de l'art. 216e al. 3 LCdir dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010).

2. Les recourants ne contestent pas le jugement attaqué en tant qu'il concerne l'impôt fédéral, de sorte que la Cour de céans n'a pas à se prononcer sur ce point. Seule demeure litigieuse la question de l'application des férias judiciaires à la procédure de réclamation s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

3.a) La procédure de réclamation en matière d'impôt cantonal et communal est régie par les articles 201 à 204 de la loi sur les contributions directes (LCdir). Selon l'article 201 al. 1 LCdir, le contribuable peut adresser à l'autorité fiscale une réclamation écrite contre la décision de taxation définitive dans les trente jours qui suivent sa notification. L'article 202, relatif au délai, est libellé comme suit :

"1 Le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation est remise à l'autorité fiscale, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit.

2 La réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard à l'autorité fiscale compétente. Le délai de réclamation est considéré comme respecté, lorsque la réclamation a été remise à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard.

3 Passé le délai de trente jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit qu'en suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement."

Comme l'a relevé le Tribunal fiscal, hormis quelques différences rédactionnelles mineures, ces dispositions ont le même contenu que les articles 132 al. 1 et 133 LIFD. En revanche, contrairement à la LIFD qui ne contient pas de référence générale à la loi fédérale sur la procédure administrative (PA), la LCdir contient de surcroît un renvoi général à la LPJA, à son article 174, dont la teneur est la suivante :

" Sous réserve des dispositions qui suivent, la loi sur la procédure et la juridiction administratives, du 27 juin 1979, est applicable."

La portée de ce renvoi ainsi que de la réserve qu'il contient est en conséquence déterminante pour trancher le litige en l'occurrence.

b) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Le sens que prend la disposition dans son contexte est également important (ATF 135 III 640 cons. 2.3.1, 135 II 243 cons. 4.1 et les références citées).

c/aa) A la lecture des articles 201 et 202 LCdir, il apparaît que ces dispositions ne contiennent pas de réserve selon laquelle les fêtes ne s'appliqueraient pas à la procédure de réclamation. On ne saurait pour autant déduire de l'interprétation littérale de ces articles qu'elles trouvent application. En effet, lors de l'adoption de la LCdir, le 21 mars 2000 (FO 2000 no 25), la juridiction administrative ne connaissait pas, en principe, de suspension de délai pour cause de vacances judiciaires. Ce n'est qu'ultérieurement, lors de l'adoption de la loi portant modification et mise à jour de la législation cantonale en matière d'organisation judiciaire et de procédure, le 2 octobre 2000 (FO 2000 no 77), que le renvoi de l'article

20LPJA aux dispositions du CPCN a été étendu aux vacances judiciaires.

bb) Le Tribunal fiscal a par ailleurs relevé que le renvoi général de l'article 174LCdir à la LPJA n'était pas réitéré sous le Titre III "Procédure de taxation ordinaire, dont les articles 201 à 204 sont consacrés à la procédure de réclamation, alors qu'il était en revanche doublement rappelé sous le Titre VII "Procédure de recours", tant à l'article 216dLCdir (dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010) relatif au recours devant le Tribunal fiscal, qu'à l'article 216e (dans sa teneur jusqu'au 31.12.2010) relatif au recours devant le Tribunal administratif (actuellement : art. 216d). Il a dès lors examiné si la réglementation des articles 202 et 203 LCdir était exhaustive ou nécessitait l'application complémentaire de la LPJA. Or, si le Tribunal fiscal a relevé cette différence entre la procédure de réclamation et la procédure de recours, il a cependant omis de préciser qu'elle s'expliquait chronologiquement. Les articles 216 et suivants LCdir ont effectivement été introduits postérieurement à l'adoption de la LCdir, lors de l'adoption de la loi portant révision de la loi sur les contributions directes et création d'un Tribunal fiscal, le 3 octobre 2000 (FO 2000 no 77).

L'interprétation systématique, qui tend à coordonner le texte à interpréter ■ en l'occurrence les articles 174, 201 et 202LCdir ■ eu égard à son contexte, c'est-à-dire à rechercher une solution qui soit conforme avec les dispositions figurant dans le même acte (Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, p. 132), plaide en conséquence en faveur de l'application des vacances judiciaires à la procédure de réclamation, par un renvoi en cascade de l'article 174LCdir à l'article 20LPJA, puis à l'article 118CPCN (dans leur teneur jusqu'au 31.12.2010). Il en va de même si l'on interprète ces dispositions en lien avec d'autres textes de droit public, les différents actes législatifs devant être considérés comme faisant partie d'un système, en particulier s'agissant d'actes contemporains (Grisel, op. cit., p. 132). Il y a lieu de relever à cet égard que lors de l'adoption de la loi portant modification et mise à jour de la législation cantonale en matière d'organisation judiciaire et de procédure, par laquelle le législateur a introduit le principe des vacances judiciaires en procédure administrative cantonale, il n'en a pas exclu l'application à la réclamation contre une décision de taxation en matière d'impôt cantonal et communal, alors qu'il lui eût été possible de le faire. Cette interprétation systématique de la LCdir ne contrevient en outre pas à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Comme le Tribunal fiscal l'a justement relevé dans le jugement attaqué, l'application des fêtes cantonales à la procédure de réclamation contre une décision de taxation n'est pas exclue par la jurisprudence fédérale pour l'impôt cantonal et communal, alors même qu'elle l'est pour la réclamation en matière d'impôt fédéral.

cc) Le Tribunal fiscal a néanmoins considéré qu'une interprétation téléologique de la LHID enseignait que cette législation tend en particulier à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes), la LIFD constituant un élément d'interprétation important. Il en a déduit que dès lors que l'on se trouvait en présence d'une réglementation de la LCdir qui reprenait mot à mot la réglementation de la LIFD, celle-ci devait servir directement à l'interprétation de la loi cantonale. Il a ajouté qu'il n'existait pas de circonstances exceptionnelles permettant de s'en écarter, les travaux préparatoires ne faisant pas apparaître une volonté cantonale divergente de la réglementation fédérale. Il a ainsi considéré que la procédure cantonale de réclamation était exhaustive, à l'instar de celle prévue par la LIFD, de sorte que les articles 201 et 202LCdir constituaient des dispositions réservées par l'article 174LCdir, le renvoi à la LPJA n'opérant pas.

On ne saurait cependant suivre le Tribunal fiscal sur ce point. D'une part, si les articles 201 et 202LCdiront effectivement une teneur similaire aux articles 132 et 133LIFD, laLCdircontient de plus, à l'article 174, un renvoi général à laLPJA, dont on ne peut faire simplement abstraction, tout comme on ne peut ignorer l'interprétation systématique de ces dispositions (cf. cons. bb ci-dessus). D'autre part, le butd'harmonisation verticale de la LHID pour la procédure de réclamation doit être relativisé, si l'on considère qu'il n'est quoi qu'il en soi pas réalisé pour la procédure de recours (art.216det216edans leur teneur jusqu'au 31.12.2010; art.216ddepuis le 01.01.2011). Dans ces circonstances et pour les motifs qui précèdent, la Cour de droit public est d'avis qu'en application des articles 174LCdir, 20LPJAet 118CPCNdans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010, les vacances judiciaires s'appliquent également à la procédure de réclamation contre une décision de taxation en matière d'impôt cantonal et communal. Cette solution a de surcroît le mérite, non négligeable, de garantir la sécurité du droit.

dd) Le recours doit en conséquence être admis, le chiffre 2 du dispositif du jugement du Tribunal fiscal du 25 septembre 2008 annulé, de même que la décision du Service des contributions du 27 février 2007 en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal et communal, et la cause renvoyée à ce service pour qu'il entre en matière sur la réclamation formée par les recourants contre sa décision de taxation définitive du 7 décembre 2006 relative à l'impôt cantonal et communal. Le chiffre 3 du dispositif du jugement du Tribunal fiscal du 25 septembre 2008 doit en outre être réformé en ce sens que les frais de la procédure devant cette instance sont fixés à 240 francs.

4. Il y a lieu de statuer sans frais et d'ordonner la restitution de leur avance de frais aux recourants (art. 47 al. 1LPJAa contrario, par renvoi de l'art. 216dLCdir), ainsi que sans dépens (art. 48 al. 1LPJAa contrario, par renvoi de l'art. 216dLCdir), les recourants intervenant sans mandataire professionnel et ne faisant pas valoir de frais extraordinaires.

Par ces motifs, LA Cour de droit public

1. Admet le recours.

2. Annule le chiffre 2 du dispositif du jugement du Tribunal fiscal du 25 septembre 2008, de même que la décision du Service des contributions du 27 février 2007 en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal et communal, et renvoie la cause à ce service pour qu'il entre en matière sur la réclamation formée par les recourants contre sa décision de taxation définitive du 7 décembre 2006 relative à l'impôt cantonal et communal.

3. Réforme le chiffre 3 du dispositif du jugement du Tribunal fiscal du 25 septembre 2008 en ce sens que les frais de la procédure devant cette instance sont fixés à 240 francs.

4. Statue sans frais et ordonne la restitution de leur avance de frais aux recourants.

5. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 15 juin 2011

1 Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification.

2 La réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôt si le contribuable et les autres ayants droit y consentent (art. 103, al. 1, let. b, et 104, al. 1).

3Le 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

1Le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit.

2La réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard à l'autorité de taxation compétente. Le délai de réclamation est considéré comme respecté lorsque la réclamation a été remise à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard.

3Passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement.1

1Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1er oct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).

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