

NE_GERICHTE CDP.2010.371 vom 14. Dezember 2011

NE Tribunal cantonal, 2011-12-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.371

FR: NE_GERICHTE CDP.2010.371 du 14 décembre 2011

IT: NE_GERICHTE CDP.2010.371 del 14 dicembre 2011

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. 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, 83 OJN).

E. 2

Il convient tout d'abord de cerner la question litigieuse. Le jugement du Tribunal fiscal du 14 septembre 2010 annulait « les décisions de taxation du 8 octobre 2005 et la décision sur réclamation du 16 septembre 2006, pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct » et renvoyait le dossier au service intimé. Dans son recours, le Service des contributions axe son argumentation sur la notification des taxations rectificatives du 8 juin 2010. Il faut dès lors déterminer en premier lieu quelles sont désormais les décisions querellées. En rapport avec cette question, on rappellera que suivant une jurisprudence constante, la Cour de droit public examine d'office les conditions formelles de validité et la régularité de la procédure administrative suivie devant les autorités précédentes (arrêt de la Cour de droit public du 04.10.11 [CDP.2011.290] cons. 2 et les références citées). L'examen de la Cour de droit public porte en particulier sur le point de savoir si c'est à juste titre que l'autorité inférieure de recours est entrée en matière sur le litige dont elle était saisie. Aussi, lorsque cette autorité a ignoré qu'une condition mise à l'examen du fond du litige faisait défaut et a statué sur le fond, est-ce un motif pour le Tribunal administratif d'annuler d'office la décision en question (Schaer , Juridiction administrative neuchâteloise, p. 176 et les références).

E. 3

LPJA et se substitue purement et simplement à la première décision. Elle a pour effet de rendre inexistante la première décision, qui a été révoquée (Moor , Droit administratif, Vol. II, p. 403). Les mêmes voies de droit sont ouvertes à l'encontre de la révocation/reconsidération que pour la décision initiale (Moor , op. cit., p.402). b) C'est dire qu'en l'espèce, les décisions de taxations rectificatives du 8 juin 2010 ont révoqué et remplacé celles du 8 octobre 2005. Le fait que le Tribunal fiscal disposait d'une compétence de médiation au sens de l'article 216a LCdir n'y change rien puisque son intervention dans le cadre de la présente procédure a conduit à ce que l'autorité prenne une autre décision, dont les effets sont équivalents à ceux d'une nouvelle décision. Dans cette perspective, le Tribunal fiscal ne pouvait annuler les premières décisions de taxation puisque ces décisions avaient été remplacées par les décisions rectificatives. Il convient d'examiner à quoi correspondent ces nouvelles décisions – à savoir à une autre décision de taxation au sens des articles 199 LCdir et 131 LIFD ou à une décision sur réclamation au sens des articles 204 LCdir et 135 LIFD -, si elles ont rendu la procédure devant le Tribunal fiscal sans objet

ou non et cas échéant quel est désormais l'objet du litige.

E. 4

a) Le Tribunal fédéral a posé comme principe général de procédure que la reconsidération de la décision attaquée durant la procédure de recours ne rendait celui-ci sans objet que lorsque cette reconsidération faisait entièrement droit aux conclusions du recours. En revanche, lorsque la décision suite à reconsidération ne donne que partiellement droit aux conclusions, le recours ne peut être entièrement déclaré sans objet ; dans un tel cas, la procédure doit être poursuivie, dans la mesure où elle n'est pas devenue sans objet (arrêt du Tribunal fédéral du 16.02.2011 [2C_733/2010] , cons. 3.2 et les références citées). Dans un arrêt précédent, le Tribunal fédéral avait considéré que, dans le cadre de l'article 58 PA, la décision prise pendente lite conformément à cette disposition ne mettait fin au litige que dans la mesure où elle correspondait aux conclusions du recourant. Le litige subsistait dans la mesure où la nouvelle décision ne réglait pas toutes les questions à satisfaction du recourant ; l'autorité saisie devait alors entrer en matière sur le recours dans la mesure où l'intéressé n'avait pas obtenu satisfaction, sans que ce dernier ne doive attaquer le nouvel acte administratif. La solution inverse, à savoir celle qui exigeait de l'administré le dépôt d'un nouveau recours, était contraire à l'intention du législateur et exposait le recourant, non seulement à des frais supplémentaires, mais également au risque de procédure que sont les exigences de forme, le respect des délais, etc., alors même que la décision prise pendente lite était la conséquence d'une première décision administrative erronée (ATF 107 V 250 , p.252-253). La décision sur réclamation, de par l'effet dévolutif de celle-ci, remplace quant à elle complètement la décision de taxation. Lorsque la décision sur réclamation rendue par les autorités de taxation est réformée par celle-ci en cours de procédure de recours, la procédure de taxation se retrouve au stade où elle se trouvait avant la réforme, soit au stade de la réclamation (arrêt du Tribunal fédéral du 04.05.2009 [2C_832/2008] cons. 2). En d'autres termes, l'autorité fiscale substitue alors sa décision sur réclamation par une nouvelle décision de même nature. b) En l'espèce, les décisions du 8 juin 2010 par lesquelles le Service des contributions a reconsidéré ses décisions sur réclamation du 16 septembre 2008 doivent être qualifiées, procéduralement, de décisions sur réclamation, même si elles ont été prises selon les modalités formelles d'une décision de taxation. Le Service des contributions les a du reste considérées comme telles puisqu'il a indiqué au bas de ces décisions la voie de recours au Tribunal fiscal, soit celle ouverte contre une décision sur réclamation. Peu importe qu'en définitive, dans la mesure où le recours du 20 octobre 2008 n'avait perdu son objet que pour celles des conclusions auxquelles la décision après reconsidération donnait entièrement droit, un recours n'était en réalité pas nécessaire. Au vu de ce qui précède, le Tribunal fiscal aurait dû examiner la validité formelle et, cas échéant, matérielle, des décisions du 8 juin 2010, valant nouvelles décisions sur réclamation, au regard notamment des griefs soulevés par l'intimée dans son écrit du 9 juillet 2010, qui ne constitue pas un nouveau recours mais bien des observations sur les nouvelles décisions sur réclamation, soit celles prises le 8 juin 2010 après reconsidération.

E. 5

C.Y. se plaint – outre que les nouvelles décisions ne donnent pas entièrement droit à ses conclusions – d'une violation de son droit d'être entendue dans le cadre « de processus décisionnels, dont [elle] ne peu[t] mesurer ni la régularité, ni le fondement ». Il convient donc d'examiner si ce droit a été respecté par le Service des contributions dans les décisions du 8 juin 2010 et plus largement si la procédure suivie est régulière. Or tel n'est pas le cas, à

tout le moins s'agissant de la motivation des décisions litigieuses. a) L'obligation de motiver les décisions est déduite par la jurisprudence du droit d'être entendu, garanti par l'article 29 al. 2 Cst.féd., afin que le destinataire de la décision puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'instance de recours soit en mesure, si elle est saisie, d'exercer pleinement son contrôle (ATF 129 I 232 cons. 3.2, p. 236 ss ; 126 I 97 cons. 2b, p. 102 ss). Elle se trouve notamment formalisée, en droit neuchâtelois, aux articles 216b al.1 LCdir pour le jugement du Tribunal fiscal et 204 al.2 LCdir pour la décision sur réclamation de l'administration. Il y a également violation du droit d'être entendu si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes pertinents (ATF 126 I 97 cons. 2b, p. 102 ss, 122 IV 8 cons. 2c, p. 14). Pour répondre à ces exigences, il suffit que le juge (ou l'autorité) mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse apprécier la portée de celle-ci et la déférer à l'instance supérieure en connaissance de cause (v. ATF précités). En règle générale, l'étendue de l'obligation de motiver dépend de la complexité de l'affaire à juger, de la potentielle gravité des conséquences de la décision et des circonstances du cas particulier. Plus la liberté d'appréciation ou la latitude de jugement de l'autorité est importante et plus la mesure prise porte atteinte aux droits des particuliers, plus la motivation doit être circonstanciée (ATF 112 Ia 107 cons. 2b, p. 109 ss ; arrêts du TF du 15.10.2007 [2A.496/2006], [2A.497/2006]). Si la motivation doit révéler les réflexions de l'autorité sur les éléments (de fait et de droit) essentiels qui ont influencé sa décision, l'autorité n'est cependant pas tenue de prendre position sur tous les faits, griefs et moyens de preuve invoqués par les parties, mais peut se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui apparaissent décisifs pour la solution de la cause (ATF 126 I 97 cons. 2b, p. 102 ss, 112 Ia 107 cons. 2b, p. 109 ss). Le droit d'obtenir une décision motivée est une garantie constitutionnelle de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 126 I 19 cons. 2d/bb, p. 24, 126 V 130 cons. 2b, p. 131 ss). Exceptionnellement, une éventuelle violation du droit d'être entendu peut être guérie lorsque l'autorité qui a rendu la décision a pris position sur les arguments décisifs, dans le cadre de la procédure d'échange d'écritures et que l'administré a eu la possibilité de s'expliquer librement devant une autorité de recours, dont la cognition est aussi étendue que celle de l'autorité inférieure (ATF 133 I 201 cons. 2.2, p. 204 ss, 132 V 387 cons. 5.1 p.390, 130 II 530 cons. 7.3, p. 562). b) En l'espèce, il apparaît que les décisions du 8 juin 2010 ne respectent pas les exigences minimales de motivation d'une décision sur réclamation. Dans son courrier du 5 décembre 2008, le Service des contributions avait lui-même admis que la motivation de sa décision sur réclamation du 16 septembre 2008 était insuffisante. Force est de constater que les décisions objet de l'examen ne donnent pas plus d'indications sur le sort précis des arguments développés par la contribuable dans la procédure. Ces décisions prennent en effet la forme d'une décision initiale de taxation, indiquant les éléments déclarés et ceux qui ont été admis, avec l'explication brève des divergences, comme l'exigent les articles 131 al.2 LIFD et 199 al.2 LCdir , procédé insuffisant pour une décision sur réclamation au sens des articles 204 al.2 LIFD et 135 al.2 LCdir . Elles ne se prononcent pas sur les arguments que la recourante avait avancés – par exemple le principe de sa taxation commune avec son époux –, peu importants les mérites sur le fond de ces arguments. Elles ne sauraient dès lors constituer une réponse suffisante aux griefs invoqués, ni permettre à l'autorité judiciaire de recours d'exercer utilement son contrôle. Le vice formel n'a pas été guéri en instance de recours. En conséquence, ces décisions doivent être annulées et la cause sera renvoyée au Service des

contributions pour nouvelle décision motivée, en indiquant exhaustivement le sort réservé aux griefs de la contribuable.

E. 6

Par surabondance de droit - mais aussi par économie de procédure s'agissant de la situation de l'époux dans la procédure de taxation elle-même -, on précisera que contrairement à l'avis du Tribunal fiscal, l'annulation – pas plus que la nullité retenue dans le jugement querellé - des décisions de taxations rectificatives du 8 juin 2010 ne saurait ici résulter d'une notification viciée concernant l'épouse. a) Selon l'article 113 LIFD, toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement (al.4). La déclaration d'impôt doit porter les deux signatures. Lorsque la déclaration n'est signée que par l'un des conjoints, un délai est accordé à l'époux qui n'a pas signé. Si le délai expire sans avoir été utilisé, la représentation contractuelle entre époux est supposée établie (al. 2). De manière plus générale, les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la loi de manière conjointe (al. 1). Pour que les recours et autres écrits soient réputés introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais (al.3). Les notifications doivent être adressées à chaque époux lorsqu'ils vivent séparés de fait ou de droit (art. 117 al. 4 LIFD). Ces dispositions de la LIFD trouvent leur pendant aux articles 179 et 183 al. 4 LCdir . Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1^{er} janvier 1993 (cf. p. ex. arrêt du 16.08.2011 [CDP.2010.183] cons. 2b). La communication par l'autorité fiscale aux époux conjointement vaut tant et aussi longtemps qu'ils font ménage commun. Elle cesse après la fin de la vie commune. Dès que la vie commune des époux a pris fin en effet, les notifications de l'autorité fiscale aux époux séparés judiciairement ou dans les faits – y compris celles ayant trait à une période d'imposition commune – doivent être faites à chacun d'eux séparément conformément à l'article 117 al.4 LIFD (Jaques , Commentaire romand de la LIFD, n. 13 ad art. 113 LIFD). Sur le principe, on ne saurait déduire de l'absence de notification à l'un des conjoints séparés (ou possédant un domicile séparé) que la décision notifiée à l'autre uniquement n'entre pas en force ; le délai de réclamation court en effet de façon individuelle pour chacun d'eux. Dès lors, sera considéré comme forclus celui qui, des deux époux, aurait laissé passer sans réagir le délai de trente jours. La décision le concernant entrera en force (Masméjean-Fey , Commentaire romand de la LIFD, n. 16 ad art. 116 LIFD). Une notification irrégulière ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties. Lorsqu'un acte administratif n'a pas été notifié du tout à une partie alors qu'il aurait dû l'être, le délai de recours (ou de réclamation) ne saurait courir tant que la partie n'a pas acquis ou ne pouvait acquérir une connaissance certaine de la décision litigieuse en faisant preuve d'une attention raisonnable d'après le principe de la confiance. Il n'y a pas de préjudice pour l'administré au regard de la protection juridique qui est envisagée, lorsqu'une notification objectivement irrégulière a malgré tout atteint son but. Ainsi, il convient d'examiner dans le cas d'espèce si la partie concernée a été de fait trompée par une notification irrégulière et en a subi des dommages (Masméjean-Fey , op. cit., n. 20 ad art. 116 LIFD ; pour un cas d'application, voir arrêt du Tribunal administratif fédéral du 03.02.2011 [A-4161-2010] cons. 5.1 et 5.2 et les références citées). b) En l'espèce, il ressort des décisions de taxation définitive rectificatives du 8 juin 2010 qu'elles ont été adressées - quand bien même elles mentionnent le nom des deux conjoints dans la rubrique

« concerne » - à S.Y., chemin T. à R. seulement. Il s'agit de l'adresse des conjoints durant la vie commune, dont la fin a été annoncée (voir indication sur la déclaration 2004) et était connue du fisc. Il s'agit également de l'adresse qu'a conservée C.Y. suite à la séparation. En raison de celle-ci, la notification aurait dû intervenir auprès de chacun des conjoints, à leur nouvelle adresse respective. Il n'est pas contesté ici que l'administration n'a adressé qu'un jeu de décisions, toutes libellées au nom de l'époux et envoyées à l'adresse de l'épouse. Aucune décision n'a été adressée nominativement à l'épouse à son domicile, et celle qui l'a été à l'époux ne l'a pas été à son nouveau domicile. Au vu de la doctrine et de la jurisprudence précitées, il faut considérer que les décisions de taxation, quoique irrégulièrement notifiées puisqu'elles étaient adressées à l'époux, sont parvenues à C.Y. et que celle-ci a pu faire valoir ses droits de procédure, par le dépôt de son acte du 9 juillet 2010, qui doit être traité comme des observations sur les nouvelles décisions sur réclamation. En revanche, il ne serait pas possible de faire de même s'agissant de l'époux puisque ce dernier, du fait de la séparation, n'est plus domicilié à R. Son adresse officielle était désormais rue D. à O. et on ne voit pas ce qui justifierait de continuer à adresser la correspondance étatique à l'ancien domicile, que le conjoint n'habite plus. Il appartient à l'administration de s'assurer qu'en cas de séparation des conjoints, l'obligation de double notification qui en découle puisse être effectivement respectée. Des documents produits par le Service des contributions, on déduit qu'après avoir été domicilié à E. – lieu de destination des courriers dans le cadre des correspondances du Service des contributions du 15 juin 2006, non retirées -, S.Y. a modifié son adresse pour la déplacer rue D. à O. le 3 octobre 2009. Un envoi des taxations rectificatives du 8 juin 2010 à S.Y. à R. ne paraît dès lors pas répondre à une notification régulière.

E. 7

Vu ce qui précède, il convient de se distancer de la position du Tribunal fiscal et d'annuler le jugement rendu par celui-ci le 14 septembre 2010. Les décisions du 8 juin 2010 – et non plus les décisions de taxation du 8 octobre 2005 et la décision sur réclamation du 16 septembre 2006 – étaient désormais l'objet de la contestation, dans la mesure où elles ne faisaient pas entièrement droit aux conclusions prises par C.Y. dans son recours du 20 octobre 2008. Le Tribunal fiscal aurait dès lors dû examiner la conformité formelle, et cas échéant matérielle, de ces décisions, au regard des observations déposées par l'administrée le 9 juillet 2010. Or cet examen révèle que le Service des contributions a violé le droit d'être entendue de celle-ci, si bien qu'il convient de lui renvoyer le dossier pour nouvelles décisions motivées, valant décisions sur réclamation. Dans ce cadre, il serait souhaitable que le deuxième contribuable concerné par la taxation 2004 litigieuse, soit S.Y., soit intégré à la procédure, après respect des exigences formelles, en particulier de notification, le concernant. Le recours du Service des contributions, qui tendait au maintien des décisions de taxation rectificatives du 8 juin 2010 pour la période fiscale 2004 devant être rejeté, les frais seront laissés à la charge de l'Etat. Il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

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