

# NE\_GERICHTE CDP.2010.396 vom 1. Februar 2012

NE Tribunal cantonal, 2012-02-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2010.396](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.396)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2010.396 du 1 février 2012

IT: NE\_GERICHTE CDP.2010.396 del 1 febbraio 2012

## Erwägungen

### E. 1

a) La Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et traite les causes qui étaient pendantes devant ce dernier (art. 47, 83 OJN ). b) Selon l'article 58 let. c LPJA , la Cour de céans connaît en instance unique des actions fondées sur le droit administratif et portant sur des cas d'enrichissement sans cause. L'action de droit administratif - telle que visée à l'article 58 précité – est subsidiaire. Elle n'est pas recevable lorsque le demandeur peut faire valoir ses droits par la voie de recours (art. 59 LPJA). L'action de droit administratif est introduite par une requête indiquant les motifs, les conclusions et les moyens de preuve éventuels (art. 60 al. 1 LPJA). En l'espèce, la demanderesse cherche à obtenir le remboursement de différents montants qu'elle a versés, selon elle sans cause valable. Elle fonde son action sur l'article 58 let. c LPJA . Il convient d'examiner tout d'abord si une autre voie de droit était à sa disposition, sachant que l'action de droit administratif est subsidiaire. c) L'article 243 LCdir prévoit que le contribuable peut demander la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie (al. 1). Les montants d'impôt restitués portent intérêt dès la date de leur paiement, au taux fixé par le Conseil d'Etat (al. 2). La demande en restitution doit être adressée à l'autorité fiscale compétente dans les cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle le paiement a eu lieu. Le rejet de la demande de restitution ouvre les mêmes voies de droit qu'une décision de taxation. Le droit à la restitution s'éteint dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement (al. 3). L'article 260 al. 1 LCdir étend l'application de cette disposition à la restitution des amendes et frais résultant de la procédure pénale. Se pose la question de savoir si la restitution sollicitée par la demanderesse, après le paiement des amendes tel qu'il a été effectué, tombe sous cette disposition, auquel cas cette voie devait être privilégiée par rapport à l'action de droit administratif. Les conditions à la restitution – soit que le contribuable ait payé par erreur un impôt ou une amende qu'il ne devait pas ou ne devait qu'en partie – sont analogues à celles prévues en droit civil ( Curchod , Commentaire de la LIFD, n. 2 ad art. 168 LIFD, la disposition fédérale étant de même contenu que celle de la LCdir, si bien qu'elle peut servir de base à son interprétation; cf. p. ex. arrêt de la CDP du 16.08.2011 [CDP.2010.183] cons. 2b), soit par l'article 63 al. 1 CO. Cette disposition exprime l'interdiction d'adopter des comportements contradictoires : celui qui fait une attribution en sachant qu'elle n'était pas due ne peut la répéter ( Petitpierre , Commentaire romand du CO, n. 1 ad art. 63 CO). La demande en restitution de l'impôt (et par renvoi de l'amende) ne saurait modifier des décisions de taxation passées en force. De même, des moyens qui n'ont pas été invoqués à temps dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours ne peuvent pas l'être dans le cadre de la procédure en restitution. Cela correspond au droit civil, selon lequel il est en principe impossible de remettre en cause, par la voie de l'enrichissement illégitime (art. 62 ss CO), la force exécutoire d'un jugement. En particulier, la modification d'une décision de

taxation passée en force ne peut se faire que par la voie de la procédure de révision ( Curchod , op. cit., n. 6 et 7 ad art. 168 LIFD). d) En l'espèce, on ne saurait retenir que la société se trouvait dans l'erreur lorsqu'elle a acquitté les factures dont elle demande aujourd'hui le remboursement. Comme elle l'indique elle-même, elle critiquait de longue date les montants demandés par l'administration pour non-respect des quotas en matière de dépôt des déclarations d'impôt. Or ces arguments auraient dû être soulevés dans le cadre d'une procédure de réclamation puis de recours contre chaque décision prononçant ces amendes ou réclamant ces émoluments. La demanderesse ne conteste pas n'avoir intenté une telle procédure que pour l'émolument de l'année 2006, à l'exclusion des autres années qu'elle réclame. En versant les montants afférant à ces factures, la demanderesse savait donc qu'elle payait une facture dont elle soutenait qu'elle n'était pas due, faute de base légale, comme elle l'a fait constater ultérieurement pour l'émolument 2006. La voie des articles 243 et 260 LCdir ne lui est pas ouverte. C'est dès lors à bon droit qu'elle a choisi l'action de droit administratif, qui correspond alors à l'action ordinaire en restitution de l'indu. L'action est à ce titre recevable et on relèvera que le Service des contributions confond la notion de recevabilité – soit de l'existence de la voie de droit, ce qui est le cas lorsqu'on invoque un des droits visés par l'action de droit administratif – et le bien-fondé de l'action – qui suppose que le demandeur soit légitimé à en faire usage et que le droit invoqué existe effectivement, question qui doit être tranchée sur le fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur l'action intentée.

## **E. 2**

a) L'enrichissement sans cause visé par l'article 58 let. c LPJA entraîne en principe l'obligation de restituer l'indu, en vertu d'une règle générale qu'exprime l'article 63 al. 1 CO et qui est applicable en droit public aussi ( Schaer , Juridiction administrative neuchâteloise, p. 213 ad art. 58 LPJA). Pour être légitimé à l'action de droit administratif, il n'est pas nécessaire d'avoir versé le montant litigieux en étant dans l'erreur. Sur le problème de l'erreur en effet, la jurisprudence, se distançant à juste titre du droit privé, a précisé qu'un paiement fait sur la base d'une injonction de l'administration n'était pas accompli volontairement et que, par conséquent, il n'y avait dans cette situation pas à prouver une erreur ( Moor , Droit administratif, vol. II, p. 147-148). b) Selon l'article 62 CO, celui qui, sans cause légitime, s'est enrichi aux dépens d'autrui, est tenu à restitution (al. 1). La restitution est due, en particulier, de ce qui a été reçu sans cause valable, en vertu d'une cause qui ne s'est pas réalisée, ou d'une cause qui a cessé d'exister (al. 2). Or, ainsi que la Cour de droit public a déjà eu l'occasion de le relever ( RJN 2003, p. 235 cons. 2c, in fine), la condition d'un versement sans cause n'est, selon la jurisprudence et la doctrine, pas remplie lorsque l'intéressé exécute spontanément et sans réserve une obligation qu'il aurait pu contester en temps utile et dont l'illégalité est constatée ultérieurement ( Moor, op. cit., p. 147 et les références : ATF 102 1b 45 ; JAB 1983, p. 250). L'institution de l'enrichissement illégitime se présente en effet dans une configuration particulière, lorsque l'illégitimité qui est invoquée réside dans l'illégalité d'une décision, entrée en force, qui fonde l'obligation exécutée. La prestation fournie en vertu d'une décision obligatoire n'est en effet pas dépourvue de cause valable. Les vices dont cette décision peut être entachée ne s'opposent pas à ce qu'elle soit exécutée. En principe, les prestations fournies sur sa base ne sont pas sujettes à répétition; il n'en est autrement que si la décision est nulle, annulée à la suite d'un recours, révoquée, révisée ou levée par la loi (ATF 106 V 78 , Moor , op. cit., vol. II, 2e éd., p. 148; Grisel , Traité de droit administratif, p. 620 et les références). L'administré qui, faute d'avoir utilisé les voies de droit qui s'offraient à lui, n'a pas empêché la décision

d'acquiescer un caractère obligatoire, devra préalablement obtenir un nouvel examen de la décision pour qu'elle soit modifiée, ce à quoi il n'a droit que dans les hypothèses de la révision (v. art. 6 LPJA); c'est alors seulement que la cause disparaît et que peut naître le droit à la restitution. Selon la jurisprudence, il n'est pas admissible de contester, dans une action en répétition de l'indu, la validité d'une décision en vertu de laquelle un administré a payé une somme qu'il ne devait pas, car cela rendrait illusoire l'institution des voies de recours (ATF 106 V 78 cons. 2, p. 9). En d'autres termes, lorsque la prestation a été exécutée sur la base d'une décision, l'action en répétition de l'indu ne doit pas permettre de contourner les délais de recours. On ne doit réserver que certaines exceptions, telles la nullité de la décision ou les erreurs manifestes ( Moor , op. cit., vol. II, 2e éd., n. 678, p. 148 et p.149). c) Les actes administratifs irréguliers ne sont en règle générale pas nuls mais seulement annulables ; faute d'être attaqués, ils deviennent juridiquement valides. La solution extrême de la nullité ne se justifie, au regard de la sécurité du droit, que dans de rares exceptions. La nullité d'une décision, c'est-à-dire son inefficacité absolue, n'est admise que si le vice dont elle est affectée est particulièrement grave, lorsqu'il est manifeste ou du moins facilement décelable et si, de plus, la constatation de sa nullité n'a pas pour conséquence de mettre sérieusement en danger la sécurité du droit. Entrent principalement en ligne de compte comme motifs de nullité de graves vices de procédure (comme par exemple le fait que l'administré n'a pas eu l'occasion de participer à la procédure) ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision ; en revanche, des vices de fond n'entraînent qu'en de rares exceptions la nullité d'une décision. Même une taxation rendue en application d'une base légale contraire à la Constitution n'est en principe pas nulle, mais simplement attaquant ( Casanova , Commentaire LIFD, no 4 ad introduction aux art. 147-153 LIFD, notamment la référence à l'arrêt du TF du 29.08.2003 [2P.112/2003] , RDAF 2004 II 161, cons. 2.4, qui précise du reste : "Les impôts définitivement taxés ne peuvent en principe pas être réclamés en remboursement. Une restitution n'est possible que si la taxation entrée en force est annulée ou matériellement modifiée", cons. 2.4.1). Selon les dispositions légales en cause (art. 174 LIFD et 249 LCdir), la violation des obligations de procédure ne peut être sanctionnée d'une amende que si une sommation a été adressée au contribuable ou au justiciable en cause. La doctrine est divisée sur la question de savoir si l'exigence d'une sommation constitue une condition objective de punissabilité ou un élément constitutif objectif de l'infraction ( Monti , Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, p. 37). En tout état, la sommation est nécessaire pour qu'une amende puisse être prononcée ( Sansonetti , Commentaire de la LIFD, n. 27 ad art. 174 LIFD). En matière de sommation, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de juger qu'une taxation d'office, effectuée sans sommation préalable (130 al. 2 LIFD et art. 200 al. 1 LCdir), n'était pas radicalement nulle mais seulement annulable, au contraire de celle qui est effectuée à la fois sans sommation et sans envoi préalable d'une déclaration d'impôt, soit en quelque sorte sans aucun contact préalable entre l'autorité et le contribuable (arrêt du TF du 01.07.2011 [2C\_463/2010] cons. 3.4 et 3.5).

### **E. 3**

En l'espèce, il n'est pas contesté que les montants dont la restitution est réclamée correspondent - hormis pour la décision afférant à l'année 2006 et portant sur le montant de 800 francs, dont le Tribunal fiscal puis le Tribunal administratif ont constaté l'illégalité et qu'ils ont partant annulée - à des décisions entrées en force. Ces décisions n'avaient pas été attaquées par la voie du recours. La jurisprudence du 12 avril 2010 ne rendait pas les décisions précédentes - ni même subséquentes si elles ne sont pas attaquées dans le cadre

du recours – nulles, mais seulement annulables. En effet, l'omission d'adresser une sommation ne constitue pas un motif de nullité au sens de la jurisprudence précitée, même si elle correspond à une exigence légale. N'est pas non plus nulle mais seulement annulable une décision erronée ou ne reposant pas sur une base légale suffisante ou encore de celle prise en application d'une base légale contraire à la Constitution. N'ayant pas utilisé la voie du recours, les décisions entrées en force constituent bien une cause valable des paiements réclamés à la société R. SA. Dans cette perspective, la demande de restitution des montants concernés est mal fondée, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si ces montants ont été effectivement acquittés comme le soutient la demanderesse, ou non, comme le soutient le Service des contributions. Il faut en outre relever que les factures postérieures à l'année 2006, tranchée par les tribunaux, n'ont pas été attaquées et sont entrées en force. Seul leur recouvrement a été suspendu selon le courrier du Service du 13 avril 2010, soit postérieur à l'entrée en force des décisions concernées, si bien que la demanderesse ne peut avoir été dissuadée d'agir contre les décisions du 4 octobre 2007 (quotas 2007), du 16 octobre 2008 (quotas 2008) et 8 décembre 2008 (quotas 2008 bis) par une assurance que l'autorité lui aurait donnée et à laquelle elle se serait fiée de bonne foi. Ces factures ont dans l'intervalle été acquittées. Même si l'émolument a été annulé pour l'année 2006, l'entrée en force des décisions pour les années subséquentes s'oppose à la restitution des montants qui auraient été versés à ce titre, le fait que la procédure de recouvrement ait été suspendue afin d'attendre l'issue de la procédure judiciaire n'y changeant rien. En définitive, le seul montant dont la restitution pourrait entrer en ligne de compte est celui afférant à la facture no 210[...], dont le montant de 800 francs a été annulé suite à une procédure judiciaire. Or la demanderesse n'allègue pas qu'elle s'est acquittée de ce montant en particulier – qu'elle contestait – et il ne ressort pas non plus du dossier qu'elle l'ait fait. Dans cette perspective, faute d'avoir été allégué et encore moins prouvé que ce montant a été versé, la demande de restitution de ce montant devrait être entièrement rejetée. Cela étant, le service a admis devant l'autorité de céans un droit au remboursement portant sur un montant de 300 francs, acquitté le 25 août 2009 (courrier du 14.12.10, p. 2). Même si ses conclusions ne reflètent pas cette position, il s'agit d'un acquiescement à concurrence de ce montant. L'action doit donc être admise pour le montant de 300 francs et celui-ci doit dès lors être restitué à la demanderesse. Pour s'opposer à la restitution, le Service des contributions invoque encore la compensation de ce qu'elle devrait restituer avec "un montant de 1'673 francs concernant des émoluments pour prolongation de délai pour le dépôt des déclarations d'impôt pour les années fiscales 2008 et 2009 uniquement pour les personnes physiques". Or, le dossier ne contient pas de preuve permettant de cerner la cause du montant de 1'673 francs dont le Service des contributions prétend être créancier envers la demanderesse. Les pièces produites par cette dernière tendent plutôt à prouver le contraire. La compensation sera dès lors rejetée. En définitive, l'action de droit administratif est partiellement bien fondée, en ce sens qu'un montant de 300 francs, avec intérêts à 5 % dès le 12 avril 2010, doit être restitué à la requérante.

#### **E. 4**

Dans la mesure où la demanderesse n'obtient que très partiellement gain de cause, il y a lieu de mettre à sa charge les quatre cinquièmes des frais de justice, qui peuvent être fixés à 660 francs. Elle a droit à des dépens réduits. Le sort de la cause, soit l'admission partielle de l'action, exclut la témérité. Pour fixer le montant des dépens, il y a lieu de se fonder sur le mémoire d'honoraires déposé par le mandataire le 9 janvier 2012 (art. 55 de l'arrêté temporaire fixant les tarifs des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en

matière civile, pénale et administrative, du 22.12.2010 ). Me C. réclame des honoraires, frais et TVA compris, de 4'888 francs, correspondant à 13 h 10 min d'activité au tarif horaire de 280 francs. Sous l'angle du temps nécessaire à la cause et de sa difficulté notamment (art. 49 et 58 du tarif), le total de 13 h 10 min paraît excessif, en particulier la durée consacrée à la rédaction de l'action, cumulée avec les recherches juridiques (7 heures pour l'action et 45 minutes pour la réplique). On ne distingue pas non plus à quels actes se rapportent les correspondances et les mémos, relativement nombreux, totalisant 4 h 50 min. Tout bien pesé, une activité arrêtée à 6 heures doit couvrir le temps consacré à la procédure. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs pour des litiges de cette nature et de cette complexité, l'indemnité de dépens, réduite pour tenir compte du gain seulement très partiel de l'action, sera fixée à 200 francs, débours et TVA compris.

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