

NE_GERICHTE CDP.2011.26 vom 17. März 2011

NE Tribunal cantonal, 2011-03-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.26

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.26 du 17 mars 2011

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.26 del 17 marzo 2011

Erwägungen

E. 1

L'objet du litige est l'amende infligée à la recourante pour soustraction d'impôt pour les années 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007 pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct. La loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir ; RSN 630.0) et la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) sont applicables. Depuis le 1 er janvier 2011, le Tribunal cantonal est compétent pour connaître des recours contre les décisions prises sur réclamation par l'autorité fiscale, en application de l'article 216 al. 1 LCdir et de l'article 2 al. 1 de la loi d'introduction de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LILIFD) du 22 mars 2000 (RSN 637.01) dans leur teneur selon la loi portant adoption d'une nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise et adaptation de la législation cantonale à la réforme de la justice fédérale du 27 janvier 2010 (annexe 7; cf. spécifiquement art. 216 al. 1 LCdi r). Il traite les causes qui étaient pendantes devant le Tribunal fiscal au 31 décembre 2010 (art. 83 OJN).

E. 2

Atteinte par la décision attaquée, la recourante a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 32 let. a de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27.06.1979, LPJA , RSN 152.130). Le recours du 9 juin 2010 au Tribunal fiscal respecte le délai légal de 30 jours (art. 216 al. 2 LCdir et 140 al. 1 LIFD). Interjeté à l'encontre d'une décision sur réclamation portant sur l'impôt fédéral direct et l'impôt direct cantonal et communal qui avaient fait l'objet de deux notifications, le recours satisfait aux conditions de forme posées par les lois applicables (art. 35 LPJA ; 216 al. 2 LCdir , 140 al. 2 LIFD) et est recevable.

E. 3

En présence d'un litige touchant l'impôt fédéral direct et l'impôt direct cantonal et communal, la jurisprudence du Tribunal fédéral n'exige plus que la motivation et le dispositif soient séparés pour chaque impôt, pour autant que la possibilité de procéder à une analyse commune, en raison du caractère harmonisé de la question soumise, soit clairement exprimée (arrêt du Tribunal fédéral du 05.03.2009 [2C_722/2008]). L'interprétation d'une règle de droit cantonal harmonisée doit tenir compte du fait que la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre cantons, Confédération et cantons), en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 2004, p. 346 ss, cons. 6 et références citées), sans être strictement obligatoire (RF 2005, p. 122 ss). Compte tenu de la similitude des règles de droit cantonal et fédéral en matière de rappel d'impôt et de soustraction, ainsi qu'il ressort du

considérant suivant, les règles de droit cantonal doivent être interprétées à la lumière du droit fédéral.

E. 4

Le rappel d'impôt est réglé aux articles 151 ss LIFD , 221 ss LCdir et 53 LHID et fait partie, selon les notes marginales, des actes permettant la "modification des décisions et des prononcés entrés en force". Il est possible pour l'autorité fiscale d'y procéder lorsque, notamment, des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus d'elle lui permettent d'établir qu'une taxation entrée en force est incomplète. Le rappel d'impôt porte sur l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. L'article 53 LHID et l'article 153 LIFD ont été complétés respectivement par un alinéa 4 et un alinéa 1bis en force depuis le 1^{er} janvier 2008 (par la loi fédérale du 20.12.2006 portant modification de la procédure de rappel d'impôt et de la procédure pénale pour soustraction d'impôt en matière d'impôt direct) pour les adapter à la Convention européenne des droits de l'homme du 4 novembre 1950 (CEDH, RS 0.101), spécialement suite à l'arrêt J.B. contre Suisse du 3 mai 2001 (Archives de droit fiscal vol. 71, p. 79 = RDAF 2001 II 1). Selon ces nouvelles dispositions, lorsque, 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 doit être avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui. Le droit cantonal ne contient pas de disposition similaire, mais dans la mesure où le droit fédéral concrétise des principes de droit international et constitutionnel, il s'applique en droit cantonal même sans base légale expresse. Le renvoi aux "principes généraux de procédure" mentionnés à l'article 223 al. 3 LCdir pourrait servir de base à cet égard, si nécessaire. Les articles 152 al. 2 LIFD et 222 al. 2 LCdir stipulent que 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.

E. 5

La soustraction d'impôt est réglée aux articles 175 ss LIFD , 250 ss LCdir et 56 ss LHID. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte (notamment) qu'une taxation entrée en force soit incomplète est puni d'une amende. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; 250 al. 2 LCdir ; la LHID ne contient pas de détails à ce sujet). Selon l'article 183 LIFD, dans sa teneur suite à la loi fédérale du 20 décembre 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} janvier 2008, l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer. Un nouvel alinéa 1bis précise que les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure. L'article 57a LHID a la même teneur que l'article 183 al. 1 et 1bis LIFD. Le droit cantonal n'a pas été adapté à la LHID et prévoit seulement, à l'article 258 LCdir , que l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction doit être communiquée par écrit à l'intéressé et que celui-ci est invité à

s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre, ce qui correspond à l'ancienne teneur de l'article 183 LIFD. Selon la doctrine – y compris celle afférente à la législation antérieure à la modification de 2006 –, la communication par écrit de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et de la possible ouverture subséquente d'une procédure en soustraction doit permettre au contribuable de déterminer, concrètement, quelles parties de revenu et de fortune il n'a éventuellement pas déclarées. Il s'agit d'exigences minimales à l'ouverture de la procédure qui doivent être strictement respectées parce qu'une communication correcte doit permettre au contribuable d'apprécier si et dans quelle mesure il va participer à la procédure et dans quelle mesure ses obligations de collaborer renaîtront dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (notamment Vallender / Loser in Zweifel / Athanas (éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, DBG, 2^{ème} éd., Bâle 2008, no 3 ad art. 153, p. 506 et les références citées et Oberson, *Le contentieux fiscal in OREF, Les procédures en droit fiscal*, Berne 2^{ème} éd. 2005, p. 782). Avant la modification législative du 20 décembre 2006, le Tribunal fédéral, qui examinait un cas sous l'angle de l'arbitraire et du droit d'être entendu, n'avait pas jugé que le non-respect de la forme écrite pour l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction avait des conséquences sur le déroulement de la procédure; une simple communication orale des autorités qu'elles allaient procéder à une "rectification" ayant été jugée suffisante (arrêt du TF du 11.02.2005 [2P.222/2004] , cons. 6.2). Le Tribunal fédéral a toutefois précisé dans une jurisprudence légèrement postérieure que l'article 6 CEDH protège le contribuable contre l'utilisation dans la procédure pénale de renseignements obtenus dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation où il a l'obligation de collaborer à l'établissement de ses éléments imposables (arrêt du TF du 17.02.2005 [2P.34/2004] et [2A.67/2004]) et dans un arrêt du 23.07.2009 [2C_76/2009]), il a bien noté que la question de la collaboration d'un contribuable dans le cadre d'une procédure pénale fiscale était "plus délicate" lorsque le rappel est lié à une procédure de soustraction d'impôts dans laquelle, selon la CEDH, le contribuable a le droit de ne pas s'incriminer. Il a confirmé que l'article 6 CEDH ne trouve pas d'application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal, y compris les procédures de rappel d'impôt, mais qu'il "protège le contribuable contre l'utilisation dans la procédure pénale de renseignements obtenus dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation où il a l'obligation de collaborer à l'établissement de ses éléments imposables, et non l'inverse" (arrêt du TF du 23.08.2007 [2P.4/2007] et [2A.10/2007]).

E. 6

La procédure en soustraction étant une procédure pénale, menée par une autorité administrative, elle doit respecter les droits de la défense au sens de la procédure pénale, qui protège la personne contre les risques d'abus et d'erreurs et est destinée à garantir un procès loyal et équitable au sens du droit international et du droit constitutionnel (art.6, ch. 3 CEDH et Pacte international relatif aux droits civils et politiques [Pacte II] de la CEDH, art. 29-32 de la Constitution fédérale du 18.04.1999 [RS 101] et art. 28-32 de la Constitution cantonale neuchâteloise du 24.09.2000, RSN 101). Une personne prévenue a le droit de garder le silence et de ne pas contribuer à sa propre incrimination, et elle a le droit d'être informée de ses droits. Cette obligation d'informer a été déduite de l'article 31 al. 2 Cst. par la jurisprudence du Tribunal fédéral et elle vaut pour toutes les phases du procès pénal, même si aucune disposition cantonale ne le prévoit. Le prévenu a également droit à la connaissance des charges qui pèsent à son encontre, le droit de se défendre lui-même ou avec l'assistance d'un défenseur et le droit de disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense. Le domaine d'application du droit de garder le silence et de ne

pas contribuer à sa propre incrimination inclut une procédure fiscale pour soustraction d'impôts, et inclut le droit de se taire pendant les interrogatoires de police (Piquerez , Traité de procédure pénale suisse, 2 ème édition refondue et augmentée, Zurich 2006, § 67, no 480 ss, p. 304 ss, p. 305)

E. 7

oct. 1994 (RO19951445; FF1994III 1848).3Introduit par 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

E. 8

Il reste à déterminer l'effet de cette nullité envers la procédure de rappel d'impôt. Comme l'article 6 CEDH (et les autres droits de la défense) ne trouve pas d'application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal, y compris les procédures en rappel d'impôt, les preuves réunies par l'autorité fiscale, malgré l'absence de toute communication écrite de l'ouverture de la procédure, peuvent être maintenues au dossier. Il n'apparaît pas que l'irrégularité consistant en l'omission d'annoncer l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et de réunir des informations dans le cadre du traitement de la taxation 2008 doit entraîner la nullité de la procédure. La Cour de droit public rappelle toutefois fermement au service intimé qu'il est tenu de respecter la procédure fédérale dès que l'impôt fédéral direct est concerné, et en tous les cas les principes généraux de procédure pénale énoncés ci-dessus lorsqu'il traite un rappel susceptible de devenir cas de soustraction.

E. 9

Le recours est admis. L'Etat qui succombe n'étant pas astreint aux frais, il n'en sera pas perçu (art.47 al.2 LPJA) et l'avance de frais de 550 francs sera rétrocédée à la recourante. Celle-ci n'étant pas représentée par un mandataire et la cause ne présentant pas de difficulté particulière, 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.