

NE_GERICHTE CDP.2016.163 vom 3. März 2017

NE Tribunal cantonal, 2017-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.163

FR: NE_GERICHTE CDP.2016.163 du 3 mars 2017

IT: NE_GERICHTE CDP.2016.163 del 3 marzo 2017

Erwägungen

E. 1

a) 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 non publié de la CDP du 24.07.2014 [CDP.2013.278] cons. 2 et les références citées). En procédure administrative, la compétence des autorités est déterminée par la loi. L'organisation légale des compétences est de nature impérative. L'autorité que la loi désigne comme compétente n'est en principe pas autorisée à déléguer son pouvoir de décision à une autre instance, que ce soit de manière générale ou dans un cas particulier, sauf bien sûr si la loi l'y autorise expressément. Il s'ensuit que la compétence ne peut pas être créée par accord entre l'autorité et les parties (art. 8 al. 2 LPJA) ou, selon une autre formule, par accord entre les parties (Bovay, Procédure administrative, 2^e éd, 2015, p. 112 ss, Schaer, Juridiction administrative neuchâteloise, p. 63-66, 194). On distingue traditionnellement les questions de compétence selon qu'elles concernent la matière, le lieu ou la fonction attribuée à l'autorité. Plus particulièrement, la compétence fonctionnelle délimite, pour un même litige, les attributions juridictionnelles de chacune des autorités successives de recours. Les règles sur la compétence fonctionnelle définissent, d'après les moyens juridictionnels ordinaires à disposition dans un certain genre de litige, les voies de recours de la première à la dernière instance. Elles imposent un ordre obligatoire dans cette succession en ce sens qu'une contestation ne peut être portée devant une autorité de recours supérieure avant d'avoir été déférée à l'autorité qui lui est inférieure : c'est ce que l'on nomme l'épuisement des instances (cf. à cet égard art. 50 LPJA). L'autorité examine d'office si elle est compétente, à raison de la matière, du lieu et de la succession des instances. b) Aux termes de l'article 50 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (ci-après : LHID), le contribuable peut interjeter un recours écrit et motivé contre les décisions sur réclamation devant une commission de recours indépendante des autorités fiscales. L'article 48 al. 1 LHID précise que les décisions de taxation peuvent faire l'objet d'une réclamation. Le contribuable qui a été taxé d'office peut également déposer une réclamation, mais uniquement pour le motif que la taxation est manifestement inexacte (al. 2). On entend par décision de taxation, une décision dans laquelle l'autorité de taxation fixe les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net et capital propre imposables), le taux et le montant de l'impôt (Oberson, Le droit fiscal suisse, 2012, n°41, p. 521). La doctrine et la jurisprudence admettent qu'une décision constatatoire qui contient des prononcés à caractère décisionnel (par exemple, décision préjudicielle relative à l'assujettissement ou à l'exemption) est également sujette à réclamation (Archives, vol 43, p. 394; Zweifel, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum StHG, 2^e éd., Bâle 2002, no 4 ad art. 48, p. 780). En principe, seule la voie de la réclamation ouvre la voie de recours à la commission cantonale de recours. Un recours "sautant" ne peut être envisagé que si la loi le prévoit (Zweifel, op. cit., no 3 ad art. 48, p. 779). Ainsi, au niveau fédéral, par exemple, la

loi sur l'impôt fédéral direct prévoit expressément qu'une réclamation contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours (art. 132 al. 2 LIFD). Au niveau cantonal, les articles 50 et 48 LHID sont concrétisés aux articles 216 et 201 LCdir . Aux termes de l'article 216 al. 1 LCdir , le contribuable peut interjeter recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation et les autres décisions prises par l'autorité fiscale. L'article 201 al. 1 LCdir stipule que peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité fiscale les décisions de taxation définitive. L'alinéa 3 de cette disposition précise que le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation. Dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a considéré que la procédure administrative neuchâteloise applicable devant le Tribunal fiscal ne connaissait pas la possibilité de déroger à la compétence fonctionnelle par le recours sautant (RJN 2002, p. 343 ; arrêt du 03.12.2003). Si le canton de Neuchâtel ne connaît pas la procédure du recours sautant pour les décisions de taxation, il ressort de la loi (art. 216 al. 1 LCdir) et des travaux préparatoires que les décisions pour lesquelles la loi ne prévoit pas de procédure de réclamation, soit celle que la LCdir qualifie "d'autres décisions prises par l'autorité fiscale ", pouvaient être portées sans autre devant le Tribunal fiscal, autorité de recours avant le Tribunal administratif jusqu'au 31 décembre 2010 (Rapport du Conseil d'Etat au Grand-Conseil à l'appui d'un projet de loi portant révision de la loi sur les contributions directes, LCdir , du 21.03.2000, et création d'un Tribunal fiscal, BGC, vol. 66 [1999-2000], Tome I, p. 1196). Les décisions de taxation touchent un cercle très large de contribuables et ne peuvent dès lors pas être motivées si ce n'est très sommairement. La procédure de réclamation contre les décisions de taxation vise notamment à assurer un premier correctif à la taxation qui relève d'une procédure de masse.

c) Dans le cas particulier, le litige porte sur le prélèvement d'intérêts moratoires sur les impôts sur les gains immobiliers réalisés par les contribuables en 2010. Cette contestation ne porte dès lors pas directement sur une décision de taxation puisqu'elle ne fixe pas les éléments imposables (gains immobiliers) qui ne sont plus litigieux. Il ne s'agit pas non plus d'une décision constatatoire au sens de la doctrine précitée. On peut ainsi admettre qu'il s'agit d'une "autre décision" telle que prévue par l'article 216 al. 1 LCdir et que celle-ci ne nécessite pas, à ce titre, que la voie de la réclamation soit épuisée. Une décision du service intimé serait dès lors directement attaquable devant la Cour de céans.

E. 2

Il convient de déterminer si les bordereaux d'intérêts moratoires du Service des contributions du 19 février 2016 ou encore le courrier du 14 avril 2016 peuvent, respectivement doivent, vu leur teneur, être considérés comme ayant valeur de décision au sens de l'article 3 LPJA en lien avec l'article 4 LPJA . a) L'article

E. 3

a) L'objet du recours est nommé objet de la contestation. Celui-ci est incorporé par la décision et comprend tous les rapports juridiques au sujet desquels l'autorité qui a statué s'est prononcée d'une manière qui la lie. L'objet de la contestation délimite ainsi le cadre des rapports juridiques susceptibles d'être examinés par l'autorité de recours. L'objet du litige représente, quant à lui, l'objet effectif du recours et comprend tous les aspects de la décision, plus précisément du dispositif de celle-ci, que le recourant conteste. Il n'y a donc pas nécessairement identité entre l'objet de la contestation et l'objet du litige. L'autorité de recours ne se prononce en principe que sur les points qui, dans le cadre de l'objet de la contestation, sont effectivement litigieux (Schaer , op. cit., ad art. 26, p.118). La décision

attaquée délimite en conséquence, à l'égard du recourant, le cadre matériel admissible de l'objet du litige. La contestation ne saurait excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou, d'après une interprétation correcte de la loi, aurait dû se prononcer de manière contraignante. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances. Il peut se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours. Cette dernière n'examine effectivement pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de se détourner de sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables, et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (Bovay, op. cit., p. 554 ss). b) En l'occurrence, la décision du Service des contributions du 14 avril 2016 est adressée exclusivement à B.X. et confirme uniquement le montant des intérêts moratoires de 4'434 francs relatif à sa part d'impôts. Aussi, et même si ce dernier a vraisemblablement agi au nom de sa femme dans son courrier du 15 mars 2016 en précisant qu'il avait versé le montant de l'impôt non contesté par 18'000 francs, on doit retenir qu'une seule décision a été rendue concernant l'époux. Se pose dès lors la question de la qualité pour recourir de A.X., à savoir si elle est touchée par la décision et si elle a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (art. 32 let. a LPJA) dans la mesure où elle n'est pas la destinataire de la décision attaquée. Se pose également la question de la qualité pour recourir des époux A.X. et B.X. en tant qu'ils s'en prennent aux intérêts moratoires réclamés à l'épouse. La question de la qualité pour recourir de A.X. contre la décision du 14 avril 2016 concernant son mari peut rester ouverte, le recours de ce dernier étant quoi qu'il en soit recevable. Les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de A.X. ne constituent pas l'objet de la contestation, faute de décision attaquant au sens de l'article 3 LPJA. Dès lors, la Cour de céans ne saurait se déclarer compétente, cette question ne pouvant faire l'objet du litige. Le cas échéant, il appartiendra à l'intimé de se prononcer par une décision formelle sur la question des intérêts moratoires concernant A.X. c) En conséquence, et interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable s'agissant des intérêts moratoires dus par B.X. Il est par contre irrecevable en tant qu'il concerne les intérêts moratoires dus par A.X.

E. 4

Le litige porte sur la facturation d'intérêts moratoires, dans le contexte d'une taxation pour gains immobiliers. Pour rappel, conformément à l'article 12 LHID, le droit neuchâtelois prévoit que toute aliénation qui opère le transfert de la propriété juridique ou économique d'un immeuble donne lieu à imposition du gain immobilier (art. 57 al. 1 LCdir). a) La perception d'un intérêt moratoire est une obligation imposée expressément à l'autorité par l'article 235 al. 2 LCdir pour les impôts qui n'ont pas été acquittés dans le délai de paiement. Cette disposition ne prévoit pas d'exception. Elle s'applique même lorsque, ce qui résulte souvent d'une procédure contentieuse, une longue période s'est écoulée avant que la dette fiscale ne soit définitivement fixée. Peu importe à cet égard qu'aucune faute ne puisse être imputée au contribuable. L'intérêt moratoire sert en effet à compenser l'avantage que le justiciable a obtenu en conservant la libre disposition des sommes qu'il aurait dû verser, à savoir leur rendement. Il est du reste loisible au contribuable souhaitant interrompre le cours de l'intérêt moratoire de s'acquitter en tout temps – sous réserve de l'issue de la procédure – de la prétention fiscale (arrêt du TF du 29.07.2003 [2A.599/2002] cons. 4 et les références citées). L'argument du recourant, selon lequel il ne saurait être tenu de verser un

intérêt moratoire au motif que le retard dans l'exécution de son obligation ne lui est pas imputable, ne saurait dès lors être suivi. Il est vrai que l'intimé a manqué de diligence dans le traitement de cette affaire, puisque l'administration fiscale a rendu une décision de taxation en octobre 2010 déjà. Ces manquements n'apparaissent toutefois pas graves au point qu'il soit abusif de sa part de prétendre à ce que l'intérêt moratoire litigieux soit calculé sur toute la période en question. On relèvera que le recourant est aussi en partie responsable du montant des intérêts de retard dans la mesure où il était de sa responsabilité de s'acquitter du montant de l'impôt à son échéance et le cas échéant de se voir verser des intérêts compensatoires en cas d'issue favorable à sa réclamation. Dans tous les cas, il a été informé par le courrier du 12 novembre 2010 du service intimé qu'un intérêt de retard serait facturé si sa réclamation n'était pas fondée. c) En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, il n'y a pas lieu de s'écarter de la règle selon laquelle les intérêts de retard doivent être calculés depuis l'échéance originelle de l'impôt. Contrairement à l'impôt fédéral, les intérêts de retard commencent toutefois à courir dans un délai de 30 jours après l'échéance qui correspond à la notification de la décision (art. 224 al. 4 let. b et 232 al. 3 LCdir). En l'espèce, l'intimé a fait courir l'intérêt dès le 15 novembre 2010 conformément aux dispositions précitées. Pour le surplus, l'intérêt moratoire est calculé selon les taux valables pour les périodes fiscales en question (cf. arrêtés fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes, dans leurs teneurs en vigueur pour les périodes fiscales 2010 à 2015 [RSN 631.010]). Les intérêts moratoires de 4'434 francs pour l'impôt sur les gains immobiliers peuvent par conséquent être confirmés.

E. 5

Il suit des considérants qui précèdent que le recours est mal fondé et qu'il doit être rejeté en tant qu'il concerne les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de B.X. Le recours est par ailleurs irrecevable en tant qu'il concerne les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de A.X. Vu le sort de la cause, les frais doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 47 LPJA). Ils n'ont en outre pas droit à une allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

E. 31

décembre 2010 (Rapport du Conseil d'Etat au Grand-Conseil à l'appui d'un projet de loi portant révision de la loi sur les contributions directes, LCdir, du 21.03.2000, et création d'un Tribunal fiscal, BGC, vol. 66 [1999-2000], Tome I, p. 1196). Les décisions de taxation touchent un cercle très large de contribuables et ne peuvent dès lors pas être motivées si ce n'est très sommairement. La procédure de réclamation contre les décisions de taxation vise notamment à assurer un premier correctif à la taxation qui relève d'une procédure de masse.

c) Dans le cas particulier, le litige porte sur le prélèvement d'intérêts moratoires sur les impôts sur les gains immobiliers réalisés par les contribuables en 2010. Cette contestation ne porte dès lors pas directement sur une décision de taxation puisqu'elle ne fixe pas les éléments imposables (gains immobiliers) qui ne sont plus litigieux. Il ne s'agit pas non plus d'une décision constatatoire au sens de la doctrine précitée. On peut ainsi admettre qu'il s'agit d'une "autre décision" telle que prévue par l'article 216 al. 1 LCdiret que celle-ci ne nécessite pas, à ce titre, que la voie de la réclamation soit épuisée. Une décision du service intimé serait dès lors directement attaquable devant la Cour de céans.

2. Il convient de déterminer si les bordereaux d'intérêts moratoires du Service des contributions du 19 février 2016 ou encore le courrier du 14 avril 2016 peuvent, respectivement doivent, vu leur teneur, être considérés comme ayant valeur de décision au sens de l'article 3 LPJA en lien avec l'article 4 LPJA.

a) L'article 3 al. 1 LPJA définit la décision comme toute mesure prise par les autorités dans des cas d'espèce qui, fondée sur le droit public fédéral, cantonal ou communal, a pour objet soit de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a), soit de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b), soit encore de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (let. c). En font partie les décisions incidentes (art. 3 al. 2 LPJA). Conformément à l'article 4 al. 1 LPJA, la décision n'est valable qu'aux conditions cumulatives suivantes : elle doit être rendue en la forme écrite et comporter le mot "décision" ou le verbe "décider" (let. a); elle doit avoir été notifiée à l'administré (let. b); elle doit indiquer l'autorité auprès de laquelle un recours peut être déposé, la forme du recours et le délai pour son dépôt (let. c); à moins qu'elle ne fasse intégralement droit aux conclusions des parties, elle doit être motivée (let. d).

L'obligation de faire figurer dans l'acte le mot "décision" ou le verbe "décider" ne doit pas être considérée comme une règle de droit impératif, dont la violation pourrait entraîner, à elle seule, la nullité ou l'annulabilité de la décision. En principe, il convient d'interpréter la décision dans le sens que son destinataire pouvait ou devait de bonne foi lui donner. Un éventuel doute sur la portée précise de la décision ne saurait être invoqué si les circonstances et le comportement du destinataire démontrent que celui-ci en avait compris le sens exact (Schaer, op. cit. ad art. 4 al. 1 let. a LPJA, p. 37 et les références citées).

Ceci étant précisé, les actes administratifs irréguliers ne sont en général pas nuls, mais annulables. Ils deviennent valables lorsqu'ils ne sont pas attaqués par les voies ordinaires de recours (arrêt du TF du 03.04.2014 [1C_620/2013] cons. 5.1). La nullité absolue ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, qui sont manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis dans les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Si de graves vices de procédure, tels que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision, peuvent constituer des motifs de nullité, des vices de fond n'entraînent qu'à de très rares exceptions la nullité d'une décision (ATF 138 II 501 cons. 3.1, 138 III 49 cons. 4.4.3, 137 I 273 cons. 3.1, 136 II 489 cons. 3.3, 133 II 366 cons. 3.1 et 3.2, 132 II 342 cons. 2.1 et les nombreuses références). En principe, les vices formels n'entraînent que l'annulabilité de l'acte en question (arrêt du TF du 04.01.2016 [1C_89/2015] cons. 2.1.2; ATF 129 I 361 cons. 2.1 et les références). A titre d'exemples de décisions nulles, on peut extraire de la doctrine notamment celles qui n'émanent pas d'une autorité étatique, celles pour lesquelles l'autorité qui les a adoptées est dépourvue objectivement de toute apparence de compétence territoriale, matérielle ou fonctionnelle, celles qui n'ont purement et simplement pas été communiquées au destinataire, celles qui n'ont pas obtenu le consentement constitutif d'une autre autorité, celles qui ne sont pas signées ou dont l'auteur n'est pas autrement identifiable, celles qui constituent des faux manifestes, celles obtenues par la contrainte, celles exigeant un comportement impossible en droit ou en fait ou un comportement délictueux, celles créant des obligations affectées de vices essentiels de procédure envers leurs destinataires,

celles matériellement inexistantes ou non prévues par la législation applicable ou encore celles adoptées dans une intention de nuire en dehors de tout intérêt public (Dubey/Zufferey, Droit administratif général, Bâle 2014, p. 355 N 1021; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e édition, Zurich 2016, p. 241 ss N 1102 ss; Bovay, op. cit., p. 383 ss; Knapp, Nullité, annulabilité et inopposabilité ou comment empêcher un acte étatique de déployer des effets, in De la Constitution, 1996, p. 597).

b/aa) A la lecture des bordereaux d'intérêts, il apparaît que ceux-ci ne comportent ni le mot "décision" ou le verbe "décider", ni encore un dispositif. Ils n'indiquent en outre pas non plus les voies de recours et ne contiennent aucune motivation. Dans ces conditions, on ne saurait leur reconnaître la qualité de décision au sens de la LPJA (voir à cet égard Rjn 2009, p. 392).

b/bb) Aussi, et contrairement aux allégations du service intimé, on doit retenir que par le biais de son courrier du 15 mars 2016 faisant suite à la notification du bordereau d'intérêts moratoires, B.X. a clairement manifesté son intention d'obtenir une décision attaquable en contestant aussi bien la durée sur laquelle a été fixé le montant des intérêts moratoires que le taux de ceux-ci. Ainsi, le courrier du 14 avril 2016 du Service des contributions faisant suite à cette contestation a la teneur suivante :

" [...]

Après examen de votre dossier fiscal par nos services, il ressort que nous ne pouvons pas donner suite à votre requête. Par mesure d'égalité de traitement entre les contribuables, il n'est pas dans nos habitudes de supprimer l'intérêt aux administrés qui en font la demande. Cette démarche ne serait pas équitable envers les citoyens qui paient leur dû sans contester.

Par conséquent, nous vous confirmons le bien-fondé de l'intérêt moratoire facturé à votre encontre et vous invitons à bien vouloir nous faire parvenir le montant de CHF 4'434.00 à l'aide du bulletin de versement ci-annexé.

Conscients que vous comprendrez notre position et dans l'attente de votre versement, nous vous présentons, Monsieur, nos salutations distinguées."

A réception de ce courrier, il était raisonnable, même de la part d'un avocat expérimenté, de concevoir des doutes sur son caractère décisionnel. Bien qu'il ne contienne pas le mot "décision" ou le verbe "décider", on doit néanmoins observer qu'il est intitulé "Impôt sur les gains immobiliers ■ Intérêts moratoires" en référence à la contestation du contribuable. Par ailleurs, le courrier confirme le bien-fondé de l'intérêt moratoire de 4'434 francs facturé à B.X. En outre, bien que succincte, la motivation du courrier a permis à ce dernier de saisir les arguments du Service des contributions et de les contester devant l'autorité de céans. On ajoutera que, à supposer même que la décision en question soit affectée d'un défaut de motivation, ce dernier pourrait tout au plus être considéré comme un motif d'annulation et non pas de nullité. Enfin, l'absence de voies de droit n'a pas été préjudiciable au contribuable dans la mesure où il a interjeté recours dans le délai légal. On doit donc retenir que le Service des contributions a rendu une décision formelle à l'égard de B.X. en matière d'intérêts moratoires, si bien qu'il n'y a pas lieu de lui renvoyer le dossier pour qu'il rende une décision à son encontre.

3.a) L'objet du recours est nommé objet de la contestation. Celui-ci est incorporé par la décision et comprend tous les rapports juridiques au sujet desquels l'autorité qui a statué s'est prononcée d'une manière qui la lie. L'objet de la contestation délimite ainsi le cadre des rapports juridiques susceptibles d'être examinés par l'autorité de recours. L'objet du litige représente, quant à lui, l'objet effectif du recours et comprend tous les aspects de la décision, plus précisément du dispositif de celle-ci, que le recourant conteste. Il n'y a donc pas nécessairement identité entre l'objet de la contestation et l'objet du litige. L'autorité de recours ne se prononce en principe que sur les points qui, dans le cadre de l'objet de la contestation, sont effectivement litigieux (Schaer, op. cit., ad art. 26, p.118). La décision attaquée délimite en conséquence, à l'égard du recourant, le cadre matériel admissible de l'objet du litige. La contestation ne saurait excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou, d'après une interprétation correcte de la loi, aurait dû se prononcer de manière contraignante. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances. Il peut se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours. Cette dernière n'examine effectivement pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de se détourner de sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables, et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (Bovay, op. cit., p. 554 ss).

b) En l'occurrence, la décision du Service des contributions du 14 avril 2016 est adressée exclusivement à B.X. et confirme uniquement le montant des intérêts moratoires de 4'434 francs relatif à sa part d'impôts. Aussi, et même si ce dernier a vraisemblablement agi au nom de sa femme dans son courrier du 15 mars 2016 en précisant qu'il avait versé le montant de l'impôt non contesté par 18'000 francs, on doit retenir qu'une seule décision a été rendue concernant l'époux. Se pose dès lors la question de la qualité pour recourir de A.X., à savoir si elle est touchée par la décision et si elle a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (art. 32 let. a LPJA) dans la mesure où elle n'est pas la destinataire de la décision attaquée. Se pose également la question de la qualité pour recourir des époux A.X. et B.X. en tant qu'ils s'en prennent aux intérêts moratoires réclamés à l'épouse.

La question de la qualité pour recourir de A.X. contre la décision du 14 avril 2016 concernant son mari peut rester ouverte, le recours de ce dernier étant quoi qu'il en soit recevable.

Les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de A.X. ne constituent pas l'objet de la contestation, faute de décision attaquant au sens de l'article 3 LPJA. Dès lors, la Cour de cassation ne saurait se déclarer compétente, cette question ne pouvant faire l'objet du litige. Le cas échéant, il appartiendra à l'intimé de se prononcer par une décision formelle sur la question des intérêts moratoires concernant A.X.

c) En conséquence, et interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable s'agissant des intérêts moratoires dus par B.X. Il est par contre irrecevable en tant qu'il concerne les intérêts moratoires dus par A.X.

4. Le litige porte sur la facturation d'intérêts moratoires, dans le contexte d'une taxation pour gains immobiliers. Pour rappel, conformément à l'article 12 LHID, le droit

neuchâtelois prévoit que toute aliénation qui opère le transfert de la propriété juridique ou économique d'un immeuble donne lieu à imposition du gain immobilier (art. 57 al. 1 LCdir).

a) La perception d'un intérêt moratoire est une obligation imposée expressément à l'autorité par l'article 235 al. 2 LCdir pour les impôts qui n'ont pas été acquittés dans le délai de paiement. Cette disposition ne prévoit pas d'exception. Elle s'applique même lorsque, ce qui résulte souvent d'une procédure contentieuse, une longue période s'est écoulée avant que la dette fiscale ne soit définitivement fixée. Peu importe à cet égard qu'aucune faute ne puisse être imputée au contribuable. L'intérêt moratoire sert en effet à compenser l'avantage que le justiciable a obtenu en conservant la libre disposition des sommes qu'il aurait dû verser, à savoir leur rendement. Il est du reste loisible au contribuable souhaitant interrompre le cours de l'intérêt moratoire de s'acquitter en tout temps ■ sous réserve de l'issue de la procédure ■ de la prétention fiscale (arrêt du TF du 29.07.2003 [2A.599/2002] cons. 4 et les références citées).

L'argument du recourant, selon lequel il ne saurait être tenu de verser un intérêt moratoire au motif que le retard dans l'exécution de son obligation ne lui est pas imputable, ne saurait dès lors être suivi. Il est vrai que l'intimé a manqué de diligence dans le traitement de cette affaire, puisque l'administration fiscale a rendu une décision de taxation en octobre 2010 déjà. Ces manquements n'apparaissent toutefois pas graves au point qu'il soit abusif de sa part de prétendre à ce que l'intérêt moratoire litigieux soit calculé sur toute la période en question. On relèvera que le recourant est aussi en partie responsable du montant des intérêts de retard dans la mesure où il était de sa responsabilité de s'acquitter du montant de l'impôt à son échéance et le cas échéant de se voir verser des intérêts compensatoires en cas d'issue favorable à sa réclamation. Dans tous les cas, il a été informé par le courrier du 12 novembre 2010 du service intimé qu'un intérêt de retard serait facturé si sa réclamation n'était pas fondée.

c) En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, il n'y a pas lieu de s'écarter de la règle selon laquelle les intérêts de retard doivent être calculés depuis l'échéance originelle de l'impôt. Contrairement à l'impôt fédéral, les intérêts de retard commencent toutefois à courir dans un délai de 30 jours après l'échéance qui correspond à la notification de la décision (art. 224 al. 4 let. b et 232 al. 3 LCdir). En l'espèce, l'intimé a fait courir l'intérêt dès le 15 novembre 2010 conformément aux dispositions précitées. Pour le surplus, l'intérêt moratoire est calculé selon les taux valables pour les périodes fiscales en question (cf. arrêtés fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes, dans leurs teneurs en vigueur pour les périodes fiscales 2010 à 2015 [RSN 631.010]).

Les intérêts moratoires de 4'434 francs pour l'impôt sur les gains immobiliers peuvent par conséquent être confirmés.

5. Il suit des considérants qui précèdent que le recours est mal fondé et qu'il doit être rejeté en tant qu'il concerne les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de B.X. Le recours est par ailleurs irrecevable en tant qu'il concerne les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de A.X. Vu le sort de la cause, les frais doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 47 LPJA). Ils n'ont en outre pas droit à une allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours tant qu'il concerne les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de B.X.

2. Déclare le recours des époux A.X. et B.X. irrecevable tant qu'il concerne les intérêts moratoires sur l'impôt sur les gains immobiliers de A.X.

3. Met à la charge des recourants les frais de procédure à hauteur de 880 francs, montant compensé par leur avance de frais.

4. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 3 mars 2017

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 Le 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.

3 L'autorité de taxation a les mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans la procédure de taxation.

4 L'autorité de taxation prend, après enquête, une décision sur la réclamation. Elle peut réévaluer tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier.

1 Le contribuable peut interjeter un recours écrit et motivé contre la décision sur réclamation devant une commission de recours indépendante des autorités fiscales, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée.

2 Toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des motifs de recours.

3 Le contribuable et l'administration fiscale cantonale peuvent porter la décision sur recours devant une instance cantonale supérieure indépendante de l'administration, à condition que le droit cantonal le prévoie.

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