

NE_GERICHTE CDP.2017.13 vom 25. November 2016

NE Tribunal cantonal, 2016-11-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2017.13_d20161125

FR: NE_GERICHTE CDP.2017.13 du 25 novembre 2016

IT: NE_GERICHTE CDP.2017.13 del 25 novembre 2016

Regeste

Taxation d'office.

Erwägungen

E. 1

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 l'occurrence, et malgré l'irrecevabilité du recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct (IFD), vu la non-application des fêtes cantonales en la matière (arrêt de la CDP du 29.11.2011 [CDP.2011.2] cons. 5b), il convient d'entrer en matière et d'examiner la régularité de la procédure devant l'autorité inférieure pour constater, cas échéant, la nullité des décisions de taxation d'office.

E. 2

octobre 2014 et définitives du 12 mars 2015, les unes relatives à l'impôt fédéral direct et les autres à l'impôt direct cantonal et communal, procédé à la taxation du contribuable pour la période fiscale 2013. Il faut donc admettre que ce dernier a fait l'objet de taxations ordinaires pour la période en cause et qu'elles sont entrées en force faute d'avoir été attaquées. Aussi, et dans la mesure où le recourant a déjà fait l'objet d'une taxation définitive (ordinaire) pour la période en cause, le fait qu'il soit considéré pour une partie de l'année comme contribuable externe au canton n'autorisait pas le service intimé à procéder à une taxation d'office puisque tous les facteurs lui étaient connus en raison de la fixation du taux global de l'impôt. Partant, il sied de retenir que la procédure de taxation suivie par le service intimé est erronée et qu'il appartenait à l'autorité, cas échéant, de procéder à un rappel d'impôt si elle estimait que les éléments imposés n'étaient pas corrects dans les taxations définitives. Cela étant, la question de savoir si ce vice de procédure pourrait conduire à la nullité des décisions de taxation d'office peut rester ouverte dans la mesure où la nullité doit être constatée pour un autre motif.

Ainsi, si le Service des contributions allègue avoir adressé une nouvelle déclaration d'impôt au recourant en date du 23 mai 2016, on doit observer qu'il ne l'établit pas et que le recourant, non représenté en procédure de réclamation, le conteste. De surcroît, le service intimé n'a pas envoyé de sommation avant de procéder à la taxation d'office. Par ailleurs, on doit relever que face à des taxations d'office, le recourant ne pouvait attaquer ces décisions qu'au motif qu'elles étaient manifestement inexactes contrairement aux taxations ordinaires de sorte que ses droits de procédure étaient restreints. Au vu de ces circonstances et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la notification d'une taxation d'office sans envoi d'une nouvelle déclaration d'impôt, ni sommation en l'absence, cas

échant, du dépôt de celle-ci, doit être qualifiée de faute particulièrement grave entraînant la nullité des décisions de taxations d'office du 3 novembre 2016.

Bien fondé, le recours doit être admis et la décision attaquée annulée. Par ailleurs, les décisions de taxation d'office doivent être déclarées nulles.

5. Vu le sort de la cause, il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). Le recourant, qui obtient gain de cause a droit à des dépens. Toutefois, son mandataire n'ayant pas déposé un état des honoraires et frais permettant de se rendre compte de l'activité déployée effectivement (art. 66 al. 2 TFrais), il convient de statuer sur la base du dossier pour déterminer le montant allouable. En l'occurrence, l'activité essentielle déployée peut être estimée à quelque 6 heures (rédaction du mémoire, recherches juridiques et entretiens avec le client) à un tarif-horaire de l'ordre de 250 francs. A cela s'ajoute des frais forfaitaires de 10 % (art. 65 TFrais), ainsi que la TVA au taux de 8 %. C'est ainsi un montant global arrondi à 1'782 francs qui sera alloué au recourant à titre de dépens à charge de l'intimé.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours et annule la décision attaquée.
2. Constate la nullité des décisions de taxation d'office concernant l'année fiscale 2013.
3. Statue sans frais et ordonne la restitution au recourant de son avance de frais.
4. Alloue au recourant une indemnité de dépens de 1'782 francs (débours et TVA compris) à la charge de l'Etat.

Neuchâtel, le 12 juin 2017

1 Les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

2 Elles peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. Tout ou partie des frais entraînés par ces mesures d'instruction peuvent être mis à la charge du contribuable ou de toute autre personne astreinte à fournir des renseignements, lorsque ceux-ci les ont rendus nécessaires par un manquement coupable à leurs obligations de procédure.

1 Les contribuables sont invités par publication officielle ou par l'envoi de la formule à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt. Les contribuables qui n'ont pas reçu de formule doivent en demander une à l'autorité compétente.

2 Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti.

3 Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt, ou qui dépose une formule incomplète, est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable.

4 Le contribuable qui dépasse le délai imparti pour remettre sa déclaration ou la retourner lorsqu'elle lui a été renvoyée pour qu'il la complète est excusé s'il établit que, par suite de service militaire, de service civil, d'absence du pays, de maladie ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de remplir cette obligation en temps utile et qu'il s'en est acquitté 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).

1Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration notamment:

- a. les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante;
- b. les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale;
- c. l'état complet des titres et des créances, ainsi que celui des dettes.

2Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration:

- a. les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale; ou
- b. en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957, al. 2, CO1: un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale.²

3Pour la taxation de l'impôt sur le bénéfice, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives doivent en outre indiquer, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, le montant de leur capital propre. Ce capital propre comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les apports, les agios et les versements supplémentaires au sens de l'art. 20, al. 3, portés au bilan commercial, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés ainsi que la part des fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre.³⁴

1RS2202Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la L du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt, en vigueur depuis le 1er janv. 2016 (RO20159;FF20137549).³Nouvelle teneur de la phrase selon le ch. II 2 de la L du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20082893;FF20054469).⁴Introduit par le ch. I 1 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1er janv. 1998 (RO1998669; FF1997II 1058).

1Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.

2Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires.

3Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés prévus à l'art. 125, al. 2, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité. Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par les art. 957 à 958fCO1.²³

1RS2202Nouvelle teneur de la seconde phrase selon le ch. I 2 de la L du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt, en vigueur depuis le 1er janv. 2016 (RO20159;FF20137549).³Nouvelle teneur selon le ch. II 1 de la LF de la LF du 22 déc. 1999, en vigueur depuis le 1er juin 2002 (RO2002949;FF19994753).

1L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires.

2Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

E. 3

Selon la jurisprudence, 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). Au titre d'exemples de décisions nulles, l'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, 2014, p. 355 N 1021; Häfelin/Müller/Uhlmann , Allgemeines Verwaltungsrecht, 7 e édition, 2016, p. 241 ss N 1102 ss; Bovay , Procédure administrative ; Knapp , Nullité, annulabilité et inopposabilité ou comment empêcher un acte étatique de déployer des effets in De la Constitution, 1996, p. 597). Par ailleurs, le Tribunal fédéral a considéré que lorsque l'autorité fiscale cantonale, sans avoir préalablement adressé à une société contribuable une formule de déclaration d'impôt, procède directement à une taxation d'office (définitive), celle-ci est frappée de nullité (ATF 137 I 273 cons. 3.2 – 3.4).

E. 4

Au cas particulier, il sied d'observer que la fiduciaire A. SA_____ a envoyé, le 29 janvier 2014, une déclaration d'impôt concernant l'année fiscale 2013. Par ailleurs, il est établi que le Service intimé a, par deux décisions provisoires séparées du 2 octobre 2014 et

définitives du 12 mars 2015, les unes relatives à l'impôt fédéral direct et les autres à l'impôt direct cantonal et communal, procédé à la taxation du contribuable pour la période fiscale 2013. Il faut donc admettre que ce dernier a fait l'objet de taxations ordinaires pour la période en cause et qu'elles sont entrées en force faute d'avoir été attaquées. Aussi, et dans la mesure où le recourant a déjà fait l'objet d'une taxation définitive (ordinaire) pour la période en cause, le fait qu'il soit considéré pour une partie de l'année comme contribuable externe au canton n'autorisait pas le service intimé à procéder à une taxation d'office puisque tous les facteurs lui étaient connus en raison de la fixation du taux global de l'impôt. Partant, il sied de retenir que la procédure de taxation suivie par le service intimé est erronée et qu'il appartenait à l'autorité, cas échéant, de procéder à un rappel d'impôt si elle estimait que les éléments imposés n'étaient pas corrects dans les taxations définitives. Cela étant, la question de savoir si ce vice de procédure pourrait conduire à la nullité des décisions de taxation d'office peut rester ouverte dans la mesure où la nullité doit être constatée pour un autre motif. Ainsi, si le Service des contributions allègue avoir adressé une nouvelle déclaration d'impôt au recourant en date du 23 mai 2016, on doit observer qu'il ne l'établit pas et que le recourant, non représenté en procédure de réclamation, le conteste. De surcroît, le service intimé n'a pas envoyé de sommation avant de procéder à la taxation d'office. Par ailleurs, on doit relever que face à des taxations d'office, le recourant ne pouvait attaquer ces décisions qu'au motif qu'elles étaient manifestement inexactes contrairement aux taxations ordinaires de sorte que ses droits de procédure étaient restreints. Au vu de ces circonstances et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la notification d'une taxation d'office sans envoi d'une nouvelle déclaration d'impôt, ni sommation en l'absence, cas échéant, du dépôt de celle-ci, doit être qualifiée de faute particulièrement grave entraînant la nullité des décisions de taxations d'office du 3 novembre 2016. Bien fondé, le recours doit être admis et la décision attaquée annulée. Par ailleurs, les décisions de taxation d'office doivent être déclarées nulles.

E. 5

Vu le sort de la cause, il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). Le recourant, qui obtient gain de cause a droit à des dépens. Toutefois, son mandataire n'ayant pas déposé un état des honoraires et frais permettant de se rendre compte de l'activité déployée effectivement (art. 66 al. 2 TFrais), il convient de statuer sur la base du dossier pour déterminer le montant allouable. En l'occurrence, l'activité essentielle déployée peut être estimée à quelque 6 heures (rédaction du mémoire, recherches juridiques et entretiens avec le client) à un tarif-horaire de l'ordre de 250 francs. A cela s'ajoute des frais forfaitaires de 10 % (art. 65 TFrais), ainsi que la TVA au taux de 8 %. C'est ainsi un montant global arrondi à 1'782 francs qui sera alloué au recourant à titre de dépens à charge de l'intimé.