

NE_GERICHTE CDP.2019.75 vom 29. Mai 2020

NE Tribunal cantonal, 2020-05-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2019.75

FR: NE_GERICHTE CDP.2019.75 du 29 mai 2020

IT: NE_GERICHTE CDP.2019.75 del 29 maggio 2020

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

Selon l'article 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Cette disposition correspond à celle contenue à l'article 53 al. 1 LHID, sous réserve de sa dernière phrase qui figure à l'alinéa 2 de l'article 151 LIFD, ainsi qu'à l'article 221 al. 1 LCdir. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel; ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute. Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte. Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt du TF du 25.04.2015 [2C_662/2014] cons. 6.3). Selon les articles 175 al. 3 LIFD et 56 al. 1bis LHID, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable) à condition qu'aucune autorité n'en ait connaissance (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c).

E. 3

A teneur de l'article 3 Cst. féd., les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. Cette disposition consacre le système de la répartition des

compétences entre la Confédération et les cantons : la première possède et ne peut exercer que les compétences que la Constitution lui attribue, toutes les autres appartenant aux seconds. Elle institue en d'autres termes une clause générale de compétence au profit des cantons, lesquels conservent l'ensemble des compétences que la Constitution n'attribue pas à la Confédération (ATF 130 I 156 cons. 2.5 ; Auer/Malinverni/Hottelier , Droit Constitutionnel suisse, vol. I, 2006, no 977 ss, p. 342-343 et les références citées). Le principe de la primauté du droit fédéral consacré par l'article 49 al. 1 Cst. féd., fait obstacle à l'adoption ou à l'application de règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en œuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive. Cependant, même si la législation fédérale est considérée comme exhaustive dans un domaine donné, une loi cantonale peut subsister dans le même domaine si elle poursuit un autre but que celui recherché par le droit fédéral. Par ailleurs, dans la mesure où une loi cantonale renforce l'efficacité de la réglementation fédérale, le principe de la force dérogatoire n'est pas violé. En outre, même si, en raison du caractère exhaustif de la législation fédérale, le canton ne peut plus légiférer dans une matière, il n'est pas toujours privé de toute possibilité d'action. Ce n'est que lorsque la législation fédérale exclut toute réglementation dans un domaine particulier que le canton perd toute compétence pour adopter des dispositions complétives, quand bien même celles-ci ne contrediraient pas le droit ou seraient même en accord avec celui-ci (ATF 137 I 167 cons. 3.4 et les références citées; arrêts du TF des 29.05.2012 [2C_922/2011] cons. 3.3 et 19.04.2012 [2C_727/2011] cons. 3.3, publié partiellement in : 138 II 191).

E. 4

a) L'obligation du débiteur en demeure de verser des intérêts sur les dettes d'argent n'est pas seulement une règle du Code des obligations (art. 104 al. 1 CO), mais un principe général, de droit non écrit, applicable aussi en droit public. L'intérêt moratoire n'a pas le caractère d'une sanction ou d'une pénalité; en droit public comme en droit privé, sa justification réside dans la perte d'intérêts que subit le créancier et le gain que réalise le débiteur. Les intérêts moratoires ne constituent pas une dette fiscale en eux-mêmes, mais seulement un accessoire de la dette fiscale. Ils sont dus seulement lorsque le contribuable se trouve en demeure de payer ses impôts. En les réglant à temps, le contribuable peut ainsi éviter que des intérêts moratoires lui soient portés en compte, ce qui exclut de les assimiler à un impôt (arrêt du TF du 29.01.2009 [2C_546/2008] cons. 3 à 5). Au niveau cantonal, 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. L'obligation de payer des intérêts moratoires doit en effet être considérée comme la conséquence naturelle de la demeure du contribuable qui n'a pas payé un impôt qui était dû. L'intérêt moratoire sert 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 (arrêt du TF du 29.07.2003 [2A.599/2002] cons. 4 et les références citées; arrêt de la CDP du 24.07.2014 [CDP.2014.52] cons. 5). b) En matière de rappel d'impôt, les intérêts sont calculés depuis l'échéance originelle de l'impôt. En principe, cette échéance intervient au moment du terme général d'échéance (art. 232 al. 1 LCdir , cf. également La procédure de perception en matière d'impôts directs, édité par la Conférence suisse des impôts, juin 2017, ch. 4.5.3). Cela suppose que l'autorité fiscale a notifié à ce moment-là un calcul provisoire ou définitif de l'impôt (Curchod , Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, Helbling et Lichtenhahn, ad art. 164 no 4, Vallender / Looser , Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, Art. 83-222, 2. Auflage, ad Art. 151, Nr. 17). L'intérêt se termine à la date du rappel d'impôt (Curchod , op. cit., ad art. 161 no 18) . Selon l'article 4 al. 1 du règlement concernant la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes (RSN 631.03), le terme général d'échéance intervient le 31 mars de l'année civile qui suit la période fiscale.

E. 5

a) Avec raison, la recourante ne remet pas en cause l'existence d'une base légale formelle permettant la perception d'intérêts en cas de retard dans le paiement de l'impôt et autorisant le Conseil d'Etat à en fixer le taux par délégation. En effet, la LCdir prévoit que les impôts périodiques ordinaires dus sur la base du décompte final portent intérêt s'ils ne sont pas payés dans un délai de trente jours (art. 235 LCdir) et, selon l'article 239 al. 1bis LCdir , le Conseil d'Etat fixe le taux d'intérêt moratoire qui ne peut être supérieur à 10 %. En revanche, la recourante relève que la dénonciation spontanée est prévue par le droit fédéral à l'article 56 al. 1bis LHID. Elle en déduit que l'article 239 al. 1 bis LCdir n'est pas conforme à cette disposition et viole la force dérogatoire du droit fédéral, dès lors qu'elle permettrait au Conseil d'Etat de fixer un taux d'intérêt moratoire excessif et de réintroduire indirectement une sanction financière prohibée par la LHID. Le législateur cantonal, organe politique soumis à un contrôle démocratique, doit se voir reconnaître une grande liberté et un large pouvoir d'appréciation dans l'élaboration des lois (ATF 135 I 130 cons. 6.2 et les références citées). Il dispose d'un pouvoir formateur étendu, en particulier dans les domaines qui dépendent très largement de facteurs politiques (ATF 131 I 1 cons. 4.2, 111 Ia 86 cons. 3a), comme c'est notamment le cas en matière fiscale. Aussi, la Cour de droit public n'a pas à revoir l'opportunité des choix effectués dans ce cadre ou à examiner si d'autres solutions lui paraîtraient envisageables, voire préférables. Il convient uniquement de déterminer si le législateur cantonal n'a pas violé la force dérogatoire du droit fédéral en adoptant, comme le soutient la recourante, une disposition permettant au Conseil d'Etat de fixer le taux de l'intérêt moratoire, sans en préciser son mode de calcul. La LHID n'a pas pour objectif d'uniformiser le droit dans son ensemble, mais plutôt de l'uniformiser sur la base du principe de la subsidiarité (ATF 128 II 64 cons. 6a). Les questions qui ne sont pas clairement définies par le droit fédéral dans la LHID doivent donc être traitées conformément au droit cantonal. L'article 53 al. 1 LHID contraint les cantons à percevoir des intérêts sur les créances en matière de rappel d'impôt. Le Tribunal fédéral considère toutefois que la forme concrète de cet intérêt, notamment son montant et sa désignation, est du ressort des cantons, conformément à l'article 1 al. 3 LHID (arrêt du TF du 30.09.2015 [2C_116/2015 , [2C_117/2015] cons. 5.4). Le principe de la légalité prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi. Ce principe ne doit toutefois pas être vidé de sa substance ni, inversement, être appliqué avec une exagération telle qu'il entre en contradiction avec la réalité juridique et les exigences de la pratique (arrêt du TF du 05.12.2016 [2C_553/2016] cons. 5.1 et la référence citée). Il est par exemple assoupli s'agissant de la fixation de certaines contributions causales, la compétence d'en fixer le montant pouvant être déléguée à l'exécutif dès lors que sa quotité est limitée par des principes constitutionnels contrôlables. L'obligation de verser des intérêts moratoires n'est pas une dette fiscale en tant que telle, mais un accessoire de cette dette. Aussi, dès lors que rien ne s'oppose à ce que la compétence pour fixer le montant de certaines contributions causales soit déléguée à l'exécutif, on ne voit pas pourquoi une exigence de légalité plus importante devrait s'appliquer à l'accessoire d'une dette fiscale. La jurisprudence va même

plus loin. Dans un arrêt du 14 juin 1982 (RJN 1982 p. 170), le Tribunal administratif, se basant sur la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 93 I 382 cons. 3), a considéré qu'un intérêt moratoire était dû, s'agissant d'une taxe de desserte, alors qu'aucun intérêt moratoire n'était prévu dans la loi, au motif qu'il s'agissait d'un principe général de droit non écrit qui s'appliquait en droit public. Au demeurant et contrairement à ce que soutient la recourante, le fait que le mode de calcul de l'intérêt moratoire ne soit pas défini dans une loi ne signifie pas qu'il échappe à tout contrôle. Les intérêts moratoires doivent respecter les principes qui gouvernent l'ensemble de l'activité de l'Etat, notamment celui de l'intérêt public, de l'égalité de traitement, de l'interdiction de l'arbitraire et de la proportionnalité. En outre, en droit public, comme par ailleurs en droit privé, le taux d'intérêt moratoire doit correspondre à l'avantage dont aurait bénéficié le créancier s'il avait été payé à temps (arrêt du TF du 29.01.2009 [2C_546/2008] cons. 4.2). Aussi, même si la loi ne fixe pas de manière précise le mode de calcul du taux d'intérêt moratoire, il est patent qu'il doit être fondé sur des critères appropriés et objectifs. Contrairement à ce que soutient la recourante, la loi cantonale n'a pas à fixer de manière précise le taux ou le mode de calcul de l'intérêt moratoire, lequel peut être contrôlé par les principes qui gouvernent l'ensemble de l'activité de l'Etat. Par ailleurs, on constate qu'au niveau fédéral, le mode de calcul de l'intérêt moratoire ne figure pas dans la LIFD, son taux étant fixé par le Département fédéral des finances dans une ordonnance. Aussi, le Grand Conseil n'a pas violé la force dérogatoire du droit fédéral en adoptant l'article 239 al. 1bis LCdir et en renonçant à fixer le taux ou le mode de calcul de l'intérêt moratoire dans la loi. Au demeurant, la référence de la recourante à l'arrêt du Tribunal fédéral publié à la RDAF 2015 (ATF 141 I 78 ;RDAF 2015 II p. 229) n'est pas pertinente. En effet, c'est le taux d'impôt préférentiel de 30 % qui violait la LHID, laquelle prévoit expressément que le rappel d'impôt ne doit pas favoriser le contribuable ou le pénaliser, alors qu'en matière d'intérêt moratoire, on est clairement dans un domaine relevant du droit cantonal. b) La recourante se prévaut du caractère punitif et inéquitable du taux d'intérêt moratoire fixé à 8 %. A l'instar de la LHID, la LCdir ne précise pas la désignation exacte ni le montant de l'intérêt prévu en matière de rappel d'impôt et est également muette s'agissant du mode de calcul dudit intérêt, se limitant à fixer un taux maximal à 10 %. Aussi, l'on ne saurait dire que l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes, du 11 septembre 2014 excède les limites de sa base légale en fixant le taux de l'intérêt moratoire à 8 %. Laisser le pouvoir à une autorité judiciaire de revoir librement ce taux violerait en outre le principe de la séparation des pouvoirs. Il incombe uniquement à la Cour de céans de vérifier si l'arrêté du Conseil d'Etat respecte les principes généraux applicables à l'activité de l'Etat, en particulier le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Un arrêté de portée générale viole le principe de l'interdiction de l'arbitraire s'il ne repose pas sur des motifs objectifs sérieux ou s'il est dépourvu de sens et de but (ATF 124 I 297 cons. 3b et les références citées). Il ne suffit pas qu'une règle de droit paraisse inopportune pour être qualifiée d'arbitraire; il faut bien plutôt qu'elle soit déraisonnable à tous points de vue. La recourante estime que le Conseil d'Etat a versé dans l'arbitraire dès lors que, pour fixer le taux de l'intérêt moratoire, il ne s'est pas basé sur le taux du marché. Elle se réfère notamment à l'intérêt moratoire pratiqué dans les autres cantons et par la Confédération. Elle cite, à titre d'exemple, le taux appliqué dans le canton de Genève qui est actuellement de 2,6 % et relève qu'il a été fixé conformément à l'article 28 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, laquelle prévoit que l'exécutif les fixe chaque année, en tant

compte des taux habituellement pratiqués sur le marché. Or, les taux d'intérêt du LIBOR et de la banque nationale suisse sont actuellement négatifs. Force est donc de constater que d'autres critères ont été pris en compte par les autorités genevoises pour fixer le taux d'intérêt, lesquels ne sont pas expressément mentionnés dans la loi, et que ledit taux ne suit pas strictement le taux du marché. C'est manifestement également le cas dans les autres cantons, qui ont prévu des intérêts moratoires allant de 2,5 à 5,1 %. Il ressort de ce qui précède qu'il existe une grande diversité de solutions pour fixer l'intérêt moratoire. Afin de comprendre la façon dont le Conseil d'Etat a déterminé le taux de cet intérêt, il convient d'examiner les motifs ayant conduit à la modification de l'article 239 al. 1bis LCdir qui avait pour objectif de permettre la fixation d'un taux de 10 %. Pour ce faire, on peut se référer aux travaux préparatoires. Dans un rapport 08.041 du 24 septembre 2008 au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant modification de la loi sur les contributions directes, le Conseil d'Etat indiquait qu'il convenait d'ancrer dans la LCdir une délégation législative suffisante lui permettant de fixer un taux de l'intérêt moratoire plus élevé que 5 % " de nature à inciter les mauvais payeurs à s'acquitter plus promptement de leurs factures fiscales et à mieux compenser le préjudice subi par leur comportement ". Il précise : " Dans ce monde parfait, l'administration pourrait sans autre abandonner la plupart des quelques vingt postes de travail aujourd'hui indispensables pour gérer l'encaissement de l'impôt, d'où aussi des économies de locaux, d'équipement, d'outils informatiques, de directives internes, de campagne d'information et de sensibilisation du public, de publications diverses, de rappels-sommations, de frais d'envois, d'affranchissements postaux, etc., et surtout la fin des pertes de créances fiscales, dont les montants apparaissent distinctement dans les comptes de l'Etat (près de 17 millions de francs en 2007). Bien qu'il ne soit guère possible de chiffrer avec exactitude le préjudice subi par le fait des mauvais payeurs, on voit bien qu'un taux d'intérêt plus élevé que celui prévu à l'art. 104 CO est nécessaire et se justifie pour assurer une compensation adéquate du dommage, sans qu'elle soit pour autant complète. Sous cet angle, l'intérêt moratoire institué par la loi ne vise pas seulement à compenser la perte d'un intérêt financier, mais aussi à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat en raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de payer l'impôt aux dates légales." (ch. 1.4, p. 4) Il ressort dudit rapport que les considérations du Conseil d'Etat qui ont mené à inscrire dans la loi un taux d'intérêt moratoire pouvant atteindre 10 % ne visaient pas à procurer à l'Etat des recettes fiscales supplémentaires à celles qu'il aurait pu réaliser si les contribuables s'acquittaient de leur dette à temps. Le fait que le Conseil d'Etat s'interroge sur la manière d'inciter les contribuables à régler promptement leurs dettes fiscales fait partie d'une réflexion globale visant à diminuer le préjudice subi par l'Etat et à éviter que celui-ci ne se répercute sur les autres contribuables. Ces motifs ne sont manifestement pas arbitraires. En droit privé, aux termes de l'article 104 al. 1 du Code des obligations " le débiteur qui est en demeure pour le paiement d'une somme d'argent doit l'intérêt moratoire à 5 % l'an, même si un taux inférieur avait été fixé pour l'intérêt conventionnel ". Certains auteurs soutiennent que le taux actuel permet souvent une indemnisation du créancier qui n'est que partielle et que les retards de paiement font peser de lourdes charges administratives et financières sur les entreprises, et représentent l'une des principales causes d'insolvabilité (Thévenoz in Thévenoz/Werro, Commentaire romand, Code des obligations I, 2^e éd., Bâle, 2012, N 20 ad art. 104). En réponse à une motion du Conseil national, le Conseil fédéral avait mis en consultation un avant-projet de l'Office fédéral de la justice d'août 2010 portant sur une modification de l'article 104 du code des obligations proposant d'augmenter à 10 % le taux

légal de l'intérêt moratoire en matière de commerce. A ce sujet, Thévenoz écrivait : " Si le nouveau taux de 10 % par année a le mérite de la simplicité et constitue une incitation claire à l'exécution ponctuelle des dettes commerciales en période de basse inflation, il perdrait son effet dissuasif si la Suisse devait se retrouver confrontée à une forte inflation et à des taux d'intérêts élevés. A juste titre, les auteurs récents recommandent de prendre pour référence un taux d'intérêt du marché majoré d'un supplément approprié." (Thévenoz in CORO COI, 2 e éd., Bâle, 2012, N 22 ad art. 104 et références citées). L'on voit bien qu'en droit privé, outre le taux du marché, l'incitation du débiteur à l'exécution ponctuelle de ses dettes est prise en compte dans la réflexion sur le taux de l'intérêt moratoire. En outre, le taux actuel de 5 % de l'article 104 al. 1 CO est critiqué et jugé, par certains auteurs, insuffisant à compenser le préjudice subi. Un taux maximum de 10 %, respectivement de 8 %, s'écarte certes du taux forfaitaire de 5 % appliqué en droit civil, ainsi que des taux pratiqués dans les autres domaines du droit public (5 % en matière d'assurances sociales [art. 7 al. 1 OPGA]; 5 % en matière de prévoyance professionnelle [ATF 130 V 414 cons. 5.1]; 4 % en matière de TVA, droits de douane, impôt sur le chiffre d'affaire, etc. [art. 1 al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11.12.2009 sur les taux d'intérêts moratoire et de l'intérêt rémunérateur]). Aucun élément ne permet toutefois d'affirmer qu'un taux de 10 %, respectivement de 8 %, ne respecte pas le principe de la proportionnalité. Dans son rapport le Conseil d'Etat indique que le préjudice subi par l'Etat est difficile à chiffrer précisément. Il paraît toutefois peu probable qu'un taux de 10 % permette à l'Etat de réaliser un bénéfice en se procurant des recettes fiscales supplémentaires, compte tenu des coûts importants engendrés par les retards de paiements, à savoir notamment la nécessité de recourir à des emprunts qui peuvent eux-mêmes porter intérêt, une charge plus importante de travail administratif, des coûts d'infrastructures supplémentaires et des pertes de recettes importantes. Aussi, rien n'indique que le taux de l'intérêt moratoire ne soit pas proportionné au dommage subi par l'Etat et que l'arrêté du 11 septembre 2014, respectivement les arrêtés précédents soient arbitraires. Dans tous les cas, il ne saurait être assimilé à une sanction et ne dénature pas le but et la portée de l'intérêt tel qu'il est défini dans la LCdir et la LHID. c) La recourante se plaint finalement d'une violation de l'égalité de traitement (art. 8 Cst. féd., 14 CEDH), dès lors que taux fixé pour l'impôt fédéral direct est différent de celui appliqué à l'impôt cantonal et communal direct. Une norme viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'article 8 Cst. féd. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir s'il existe un motif raisonnable pour une distinction peut recevoir des réponses différentes suivant les époques et les idées dominantes (ATF 142 V 316 cons. 6.1.1 et les références citées). En matière de fixation du taux de l'intérêt dû suite à un rappel d'impôt, les cantons ont conservé des compétences qui peuvent être utilisées de manière individuelle. Un taux différent entre les cantons et/ou entre un canton et la Confédération ne saurait être constitutif d'une inégalité de traitement, peu importe que la définition de l'intérêt moratoire soit la même en droit fédéral et en droit cantonal. On ne voit par ailleurs pas en quoi ce taux de 8 %, respectivement de 10 %, violerait l'égalité de traitement dès lors qu'il est applicable à tous les contribuables neuchâtelois en retard dans le paiement de leurs dettes fiscales, qu'il s'agisse de tranches, de décomptes, d'amendes, de frais, ou, comme en l'espèce, de rappel

d'impôt.

E. 6

Cela étant, même si cet argument n'est pas soulevé par la recourante – ce qui n'est pas décisif dès lors que la Cour de céans n'est pas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 43 al. 1 LPJA) –, le taux de l'intérêt moratoire applicable aux montants dus à titre de rappel d'impôt n'est pas de 8 % pour les périodes concernées (de l'échéance originelle de l'impôt à la date du rappel d'impôt), mais varie d'une année à l'autre pour les motifs qui suivent. Selon l'article 164 al. 1 LIFD, applicable en matière de rappel d'impôt (Agner, Jung, Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, no 4 ad art. 151 LIFD, p. 444), le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF. Le taux d'intérêt déterminé pour une année vaut pour tous les calculs d'intérêts afférents à cette année, sans tenir compte de la période fiscale concernée ni de l'année lors de laquelle la créance est devenue échue. Pour un montant d'impôt portant intérêt durant plusieurs années, le taux d'intérêt se calcule en prenant les taux d'intérêts qui s'appliquent pour chacune des années. Ainsi, plusieurs taux d'intérêts différents peuvent être appliqués pour rémunérer un même montant (Curchod in Noël/ Aubry Girardin : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 165, no 15). Les principes précités, relatif à l'intérêt moratoire en matière de rappel d'impôt fédéral direct, trouvent leur parallèle en matière d'impôts cantonal et communal direct, de sorte que l'on peut s'y référer. Selon l'article 239 al. 1bis LCdir en relation avec l'article 239 al. 1 LCdir, le Conseil d'Etat fixe pour chaque année le taux de l'intérêt moratoire. L'arrêté du Conseil d'Etat prévoit que les taux d'intérêts moratoires s'appliquent pour l'année civile concernée à toutes les créances fiscales, amendes et frais (art. 3 al. 3 et art. 4 al. 3 de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes). L'article

E. 11

dudit arrêté précise en outre que les intérêts dus pour les années antérieures à l'entrée en vigueur du présent arrêté sont calculés aux taux fixés par l'ancien droit. Cela signifie que les taux d'intérêts fixés pour une année civile déterminée sont applicables à tous les décomptes d'intérêt portant sur cette même année civile nonobstant l'année fiscale à laquelle se rapporte le décompte de l'impôt ou l'année de son échéance (arrêt non publié de la Cour de droit public du 24.07.2014 [CDP.2014.52] cons. 5 cc; arrêt du Tribunal administratif du 07.04.2000 [TA.1999.509] cons. 4). À titre d'exemple, pour l'impôt concernant l'année 2008, échu le 31 mars 2009, on calculera l'intérêt moratoire du 1^{er} avril 2009 au 31 décembre 2009 au taux fixé pour l'année civile 2009, du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010 à celui fixé pour l'année 2010, du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2011 à celui fixé pour l'année civile 2011 et ainsi de suite jusqu'à la décision de rappel d'impôt (Agner, Digeronimo, Neuhaus, Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, no 6.1 ad art. 160 LIFD, p. 350; cf. aussi AFC, Circulaire n° 28, La perception de l'impôt fédéral direct, p. 4). Comme indiqué précédemment (cons. 5), le Conseil d'Etat est autorisé à fixer le taux de l'intérêt moratoire par délégation législative, ce qu'il a fait par l'adoption, le 21 décembre 2005, de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes, lequel a été modifié à plusieurs reprises. Cet arrêté, qui a précédé celui adopté le 21 septembre 2014, prévoyait un taux de l'intérêt moratoire de 10 % entre 2009 et 2014 (art. 2 de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt

communal direct et de leurs contributions annexes du 21.12.2005 ; cf. arrêté du 22.12.2008 portant modification de l'Arrêté fixant les taux d'intérêt pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes), 3 % du 1^{er} janvier 2015 au 31 mars 2017 (art. 3 al. 1 de l'arrêté du 11.09.2014 précité) et de 8 % dès le 1^{er} avril 2017 (art. 4 al. 1 de l'arrêté du 11.09.2014 précité, modifié par l'arrêté du 21.12.2016 portant modification de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes). L'application d'un taux global de 8 %, comme l'a fait le service des contributions, n'est pas conforme aux principes susmentionnés. Pour ce motif, le recours doit être admis et la cause renvoyée à celui-ci pour nouveau calcul et nouvelle décision. Dans ce cadre, il y a lieu de préciser ce qui suit. En calculant le taux à compter du 1^{er} avril de l'année qui suit la période fiscale (par exemple, pour 2008, dès le 01.04.2009), jusqu'à la décision de rappel d'impôt (14.11.2018), le taux moyen s'élève à 6,93 % (8,03 % pour 2008 [69 mois à 10 %, 27 mois à 3 % et 20 mois à 8 %], 7,80 % pour 2009, 7,51 % pour 2010, 7,14 % pour 2011, 6,63 % pour 2012, 5,91 % pour 2013, 5,27% pour 2014, 6,13 % pour 2015 et 8 % pour 2016, ce qui est plus favorable à la recourante. Dans les deux tableaux récapitulatifs des intérêts dus pour le rappel d'impôt cantonal et communal, la manière dont l'intimé a déterminé la date à partir de laquelle les intérêts sont dus s'écarte des règles expliquées ci-dessus. Par exemple, pour l'année 2008, les intérêts sont calculés à compter du 12 octobre 2009, au lieu du 1^{er} avril 2009, sans que l'on en comprenne les raisons. Le service des contributions s'est éventuellement référé aux dates des décisions de taxation des années en cause. De même, l'intimé a calculé les intérêts moratoires jusqu'au 31 octobre 2018 et non pas jusqu'au moment de la décision de rappel d'impôt (14.11.2018), certainement par souci de simplicité. Ces solutions étant plus favorables à la recourante, l'intimé devra les reprendre dans la nouvelle décision. Cela permet d'éviter à suffisance de droit tout risque de reformatio in pejus. En conséquence, il convient d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'intimé pour nouvelle décision et calcul des intérêts moratoires pour l'ICC au sens des considérants. 7. Vu le sort de la cause, il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). La recourante, qui obtient gain de cause dans sa conclusion subsidiaire, a droit à des dépens, à charge de l'intimé, déterminés sans égard à la valeur litigieuse, d'après l'importance et la complexité du litige (art. 58 al. 2 LTFrais). Toutefois, son mandataire n'ayant pas déposé un état des honoraires et frais permettant de se rendre compte de l'activité déployée effectivement, il convient de statuer sur la base du dossier pour déterminer le montant allouable (art. 64 LTFrais). En l'occurrence, l'activité essentielle déployée peut être estimée à quelque 8 heures (rédaction du mémoire, recherches juridiques et entretiens avec la cliente) à un tarif horaire de l'ordre de 280 francs (CHF 2'240). À cela s'ajoutent des frais forfaitaires de 10 % (art. 63 LTFrais, CHF 224), ainsi que la TVA au taux de 7,7 % (CHF 189.70). C'est ainsi un montant global arrondi à 2'451.70 francs qui sera alloué à la recourante à titre de dépens à charge de l'intimé.

E. 30

% qui violait la LHID, laquelle prévoit expressément que le rappel d'impôt ne doit pas favoriser le contribuable ou le pénaliser, alors qu'en matière d'intérêt moratoire, on est clairement dans un domaine relevant du droit cantonal.

b) La recourante se prévaut du caractère punitif et inéquitable du taux d'intérêt moratoire fixé à 8 %.

A l'instar de la LHID, la LCdirne précise pas la désignation exacte ni le montant de l'intérêt prévu en matière de rappel d'impôt et est également muette s'agissant du mode de calcul dudit intérêt, se limitant à fixer un taux maximal à 10 %. Aussi, l'on ne saurait dire que l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes, du 11 septembre 2014 excède les limites de sa base légale en fixant le taux de l'intérêt moratoire à 8 %. Laisser le pouvoir à une autorité judiciaire de revoir librement ce taux violerait en outre le principe de la séparation des pouvoirs. Il incombe uniquement à la Cour de céans de vérifier si l'arrêté du Conseil d'Etat respecte les principes généraux applicables à l'activité de l'Etat, en particulier le principe de l'interdiction de l'arbitraire.

Un arrêté de portée générale viole le principe de l'interdiction de l'arbitraire s'il ne repose pas sur des motifs objectifs sérieux ou s'il est dépourvu de sens et de but (ATF 124 I 297 cons. 3b et les références citées). Il ne suffit pas qu'une règle de droit paraisse inopportune pour être qualifiée d'arbitraire; il faut bien plutôt qu'elle soit déraisonnable à tous points de vue.

La recourante estime que le Conseil d'Etat a versé dans l'arbitraire dès lors que, pour fixer le taux de l'intérêt moratoire, il ne s'est pas basé sur le taux du marché. Elle se réfère notamment à l'intérêt moratoire pratiqué dans les autres cantons et par la Confédération. Elle cite, à titre d'exemple, le taux appliqué dans le canton de Genève qui est actuellement de 2,6 % et relève qu'il a été fixé conformément à l'article 28 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales, laquelle prévoit que l'exécutif les fixe chaque année, en tant compte des taux habituellement pratiqués sur le marché. Or, les taux d'intérêt du LIBOR et de la banque nationale suisse sont actuellement négatifs. Force est donc de constater que d'autres critères ont été pris en compte par les autorités genevoises pour fixer le taux d'intérêt, lesquels ne sont pas expressément mentionnés dans la loi, et que ledit taux ne suit pas strictement le taux du marché. C'est manifestement également le cas dans les autres cantons, qui ont prévu des intérêts moratoires allant de 2,5 à 5,1 %.

Il ressort de ce qui précède qu'il existe une grande diversité de solutions pour fixer l'intérêt moratoire. Afin de comprendre la façon dont le Conseil d'Etat a déterminé le taux de cet intérêt, il convient d'examiner les motifs ayant conduit à la modification de l'article 239 al. 1bis LCdirqui avait pour objectif de permettre la fixation d'un taux de 10 %. Pour ce faire, on peut se référer aux travaux préparatoires. Dans un rapport 08.041 du 24 septembre 2008 au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant modification de la loi sur les contributions directes, le Conseil d'Etat indiquait qu'il convenait d'ancrer dans la LCdirune délégation législative suffisante lui permettant de fixer un taux de l'intérêt moratoire plus élevé que 5 % "de nature à inciter les mauvais payeurs à s'acquitter plus promptement de leurs factures fiscales et à mieux compenser le préjudice subi par leur comportement". Il précise :

" Dans ce monde parfait, l'administration pourrait sans autre abandonner la plupart des quelques vingt postes de travail aujourd'hui indispensables pour gérer l'encaissement de l'impôt, d'où aussi des économies de locaux, d'équipement, d'outils informatiques, de directives internes, de campagne d'information et de sensibilisation du public, de publications diverses, de rappels-sommations, de frais d'envois, d'affranchissements postaux, etc., et surtout la fin des pertes de créances fiscales, dont les montants apparaissent distinctement dans les comptes de l'Etat (près de 17 millions de francs en 2007). Bien

qu'il ne soit guère possible de chiffrer avec exactitude le préjudice subi par le fait des mauvais payeurs, on voit bien qu'un taux d'intérêt plus élevé que celui prévu à l'art. 104 CO est nécessaire et se justifie pour assurer une compensation adéquate du dommage, sans qu'elle soit pour autant complète. Sous cet angle, l'intérêt moratoire institué par la loi ne vise pas seulement à compenser la perte d'un intérêt financier, mais aussi à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat en raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de payer l'impôt aux dates légales." (ch. 1.4, p. 4)

Il ressort dudit rapport que les considérations du Conseil d'Etat qui ont mené à inscrire dans la loi un taux d'intérêt moratoire pouvant atteindre 10 % ne visaient pas à procurer à l'Etat des recettes fiscales supplémentaires à celles qu'il aurait pu réaliser si les contribuables s'acquittaient de leur dette à temps. Le fait que le Conseil d'Etat s'interroge sur la manière d'inciter les contribuables à régler promptement leurs dettes fiscales fait partie d'une réflexion globale visant à diminuer le préjudice subi par l'Etat et à éviter que celui-ci ne se répercute sur les autres contribuables. Ces motifs ne sont manifestement pas arbitraires.

En droit privé, aux termes de l'article 104 al. 1 du Code des obligations "le débiteur qui est en demeure pour le paiement d'une somme d'argent doit l'intérêt moratoire à 5 % l'an, même si un taux inférieur avait été fixé pour l'intérêt conventionnel". Certains auteurs soutiennent que le taux actuel permet souvent une indemnisation du créancier qui n'est que partielle et que les retards de paiement font peser de lourdes charges administratives et financières sur les entreprises, et représentent l'une des principales causes d'insolvabilité (Thévenoz/Thévenoz/Werro, Commentaire romand, Code des obligations I, 2^eéd., Bâle, 2012, N 20 ad art. 104). En réponse à une motion du Conseil national, le Conseil fédéral avait mis en consultation un avant-projet de l'Office fédéral de la justice d'août 2010 portant sur une modification de l'article 104 du code des obligations proposant d'augmenter à 10 % le taux légal de l'intérêt moratoire en matière de commerce. A ce sujet, Thévenoz écrivait :

" Si le nouveau taux de 10 % par année a le mérite de la simplicité et constitue une incitation claire à l'exécution ponctuelle des dettes commerciales en période de basse inflation, il perdrait son effet dissuasif si la Suisse devait se retrouver confrontée à une forte inflation et à des taux d'intérêts élevés. A juste titre, les auteurs récents recommandent de prendre pour référence un taux d'intérêt du marché majoré d'un supplément approprié." (Thévenoz in CORO COI, 2^eéd., Bâle, 2012, N 22 ad art. 104 et références citées).

On voit bien qu'en droit privé, outre le taux du marché, l'incitation du débiteur à l'exécution ponctuelle de ses dettes est prise en compte dans la réflexion sur le taux de l'intérêt moratoire. En outre, le taux actuel de 5 % de l'article 104 al. 1 CO est critiqué et jugé, par certains auteurs, insuffisant à compenser le préjudice subi.

Un taux maximum de 10 %, respectivement de 8 %, s'écarte certes du taux forfaitaire de 5 % appliqué en droit civil, ainsi que des taux pratiqués dans les autres domaines du droit public (5 % en matière d'assurances sociales [art. 7 al. 1 OPGA]; 5 % en matière de prévoyance professionnelle [ATF 130 V 414cons. 5.1]; 4 % en matière de TVA, droits de douane, impôt sur le chiffre d'affaire, etc. [art. 1 al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11.12.2009 sur les taux d'intérêts moratoire et de l'intérêt rémunérateur]). Aucun élément ne permet toutefois d'affirmer qu'un taux de 10 %, respectivement de 8 %, ne respecte pas le principe de la proportionnalité. Dans son rapport le Conseil d'Etat indique

que le préjudice subi par l'Etat est difficile à chiffrer précisément. Il paraît toutefois peu probable qu'un taux de 10 % permette à l'Etat de réaliser un bénéfice en se procurant des recettes fiscales supplémentaires, compte tenu des coûts importants engendrés par les retards de paiements, à savoir notamment la nécessité de recourir à des emprunts qui peuvent eux-mêmes porter intérêt, une charge plus importante de travail administratif, des coûts d'infrastructures supplémentaires et des pertes de recettes importantes. Aussi, rien n'indique que le taux de l'intérêt moratoire ne soit pas proportionné au dommage subi par l'Etat et que l'arrêté du 11 septembre 2014, respectivement les arrêtés précédents soient arbitraires. Dans tous les cas, il ne saurait être assimilé à une sanction et ne dénature pas le but et la portée de l'intérêt tel qu'il est défini dans la LCdirect la LHID.

c) La recourante se plaint finalement d'une violation de l'égalité de traitement (art. 8 Cst. féd., 14 CEDH), dès lors que le taux fixé pour l'impôt fédéral direct est différent de celui appliqué à l'impôt cantonal et communal direct.

Une norme viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'article 8 Cst. féd. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir s'il existe un motif raisonnable pour une distinction peut recevoir des réponses différentes suivant les époques et les idées dominantes (ATF 142 V 316cons. 6.1.1 et les références citées).

En matière de fixation du taux de l'intérêt dû suite à un rappel d'impôt, les cantons ont conservé des compétences qui peuvent être utilisées de manière individuelle. Un taux différent entre les cantons et/ou entre un canton et la Confédération ne saurait être constitutif d'une inégalité de traitement, peu importe que la définition de l'intérêt moratoire soit la même en droit fédéral et en droit cantonal. On ne voit par ailleurs pas en quoi ce taux de 8 %, respectivement de 10%, violerait l'égalité de traitement dès lors qu'il est applicable à tous les contribuables neuchâtelois en retard dans le paiement de leurs dettes fiscales, qu'il s'agisse de tranches, de décomptes, d'amendes, de frais, ou, comme en l'espèce, de rappel d'impôt.

6. Cela étant, même si cet argument n'est pas soulevé par la recourante ■ ce qui n'est pas décisif dès lors que la Cour de céans n'est pas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 43 al. 1 LPJA) ■, le taux de l'intérêt moratoire applicable aux montants dus à titre de rappel d'impôt n'est pas de 8 % pour les périodes concernées (de l'échéance originelle de l'impôt à la date du rappel d'impôt), mais varie d'une année à l'autre pour les motifs qui suivent.

Selon l'article 164 al. 1 LIFD, applicable en matière de rappel d'impôt (Agner, Jung, Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, no 4 ad art. 151 LIFD, p. 444), le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF. Le taux d'intérêt déterminé pour une année vaut pour tous les calculs d'intérêts afférents à cette année, sans tenir compte de la période fiscale concernée ni de l'année lors de laquelle la créance est devenue échue. Pour un montant d'impôt portant intérêt durant plusieurs années, le taux d'intérêt se calcule en prenant les taux d'intérêts qui s'appliquent pour chacune des années. Ainsi, plusieurs taux d'intérêts

différents peuvent être appliqués pour rémunérer un même montant (Curchodin Noël/ Aubry Girardin : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 165, no 15).

Les principes précités, relatif à l'intérêt moratoire en matière de rappel d'impôt fédéral direct, trouvent leur parallèle en matière d'impôts cantonal et communal direct, de sorte que l'on peut s'y référer. Selon l'article 239 al. 1bis LCdir en relation avec l'article 239 al. 1 LCdir, le Conseil d'Etat fixe pour chaque année le taux de l'intérêt moratoire. L'arrêté du Conseil d'Etat prévoit que les taux d'intérêts moratoires s'appliquent pour l'année civile concernée à toutes les créances fiscales, amendes et frais (art. 3 al. 3 et art. 4 al. 3 de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes). L'article 11 dudit arrêté précise en outre que les intérêts dus pour les années antérieures à l'entrée en vigueur du présent arrêté sont calculés aux taux fixés par l'ancien droit. Cela signifie que les taux d'intérêts fixés pour une année civile déterminée sont applicables à tous les décomptes d'intérêt portant sur cette même année civile nonobstant l'année fiscale à laquelle se rapporte le décompte de l'impôt ou l'année de son échéance (arrêt non publié de la Cour de droit public du 24.07.2014 [CDP.2014.52] cons. 5 cc; arrêt du Tribunal administratif du 07.04.2000 [TA.1999.509] cons. 4). À titre d'exemple, pour l'impôt concernant l'année 2008, échu le 31 mars 2009, on calculera l'intérêt moratoire du 1er avril 2009 au 31 décembre 2009 au taux fixé pour l'année civile 2009, du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 à celui fixé pour l'année 2010, du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2011 à celui fixé pour l'année civile 2011 et ainsi de suite jusqu'à la décision de rappel d'impôt (Agner, Digeronimo, Neuhaus, Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, no 6.1 ad art. 160 LIFD, p. 350; cf. aussi AFC, Circulaire n° 28, La perception de l'impôt fédéral direct, p. 4).

Comme indiqué précédemment (cons. 5), le Conseil d'Etat est autorisé à fixer le taux de l'intérêt moratoire par délégation législative, ce qu'il a fait par l'adoption, le 21 décembre 2005, de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes, lequel a été modifié à plusieurs reprises. Cet arrêté, qui a précédé celui adopté le 21 septembre 2014, prévoyait un taux de l'intérêt moratoire de 10 % entre 2009 et 2014 (art. 2 de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes du 21.12.2005 ; cf. arrêté du 22.12.2008 portant modification de l'Arrêté fixant les taux d'intérêt pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes), 3 % du 1er janvier 2015 au 31 mars 2017 (art. 3 al. 1 de l'arrêté du 11.09.2014 précité) et de 8 % dès le 1er avril 2017 (art. 4 al. 1 de l'arrêté du 11.09.2014 précité, modifié par l'arrêté du 21.12.2016 portant modification de l'arrêté fixant les taux d'intérêts pour la perception de l'impôt cantonal direct, de l'impôt communal direct et de leurs contributions annexes).

L'application d'un taux global de 8 %, comme l'a fait le service des contributions, n'est pas conforme aux principes susmentionnés. Pour ce motif, le recours doit être admis et la cause renvoyée à celui-ci pour nouveau calcul et nouvelle décision. Dans ce cadre, il y a lieu de préciser ce qui suit. En calculant le taux à compter du 1er avril de l'année qui suit la période fiscale (par exemple, pour 2008, dès le 01.04.2009), jusqu'à la décision de rappel d'impôt (14.11.2018), le taux moyen s'élève à 6,93 % (8,03 % pour 2008 [69 mois à 10 %, 27 mois à 3 % et 20 mois à 8 %], 7,80 % pour 2009, 7,51 % pour 2010, 7,14 % pour 2011, 6,63 % pour 2012, 5,91 % pour 2013, 5,27% pour 2014, 6,13 % pour 2015 et 8 %

pour 2016, ce qui est plus favorable à la recourante. Dans les deux tableaux récapitulatifs des intérêts dus pour le rappel d'impôt cantonal et communal, la manière dont l'intimé a déterminé la date à partir de laquelle les intérêts sont dus s'écarte des règles expliquées ci-dessus. Par exemple, pour l'année 2008, les intérêts sont calculés à compter du 12 octobre 2009, au lieu du 1er avril 2009, sans que l'on en comprenne les raisons. Le service des contributions s'est éventuellement référé aux dates des décisions de taxation des années en cause. De même, l'intimé a calculé les intérêts moratoires jusqu'au 31 octobre 2018 et non pas jusqu'au moment de la décision de rappel d'impôt (14.11.2018), certainement par souci de simplicité. Ces solutions étant plus favorables à la recourante, l'intimé devra les reprendre dans la nouvelle décision. Cela permet d'éviter à suffisance de droit tout risque de reformatio in pejus.

En conséquence, il convient d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'intimé pour nouvelle décision et calcul des intérêts moratoires pour l'ICC au sens des considérants.

7. Vu le sort de la cause, il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). La recourante, qui obtient gain de cause dans sa conclusion subsidiaire, a droit à des dépens, à charge de l'intimé, déterminés sans égard à la valeur litigieuse, d'après l'importance et la complexité du litige (art. 58 al. 2 LT Frais). Toutefois, son mandataire n'ayant pas déposé un état des honoraires et frais permettant de se rendre compte de l'activité déployée effectivement, il convient de statuer sur la base du dossier pour déterminer le montant allouable (art. 64 LT Frais). En l'occurrence, l'activité essentielle déployée peut être estimée à quelque 8 heures (rédaction du mémoire, recherches juridiques et entretiens avec la cliente) à un tarif horaire de l'ordre de 280 francs (CHF 2'240). À cela s'ajoutent des frais forfaitaires de 10 % (art. 63 LT Frais, CHF 224), ainsi que la TVA au taux de 7,7 % (CHF 189.70). C'est ainsi un montant global arrondi à 2'451.70 francs qui sera alloué à la recourante à titre de dépens à charge de l'intimé.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours.

2. Annule la décision sur réclamation du 25 janvier 2019 et renvoie la cause à l'intimé pour qu'il se prononce selon les considérants et rende une nouvelle décision.

3. Statue sans frais et ordonne la restitution à la recourante de son avance de frais.

4. Alloue à la recourante une indemnité de dépens de 2'451.70 francs à la charge de l'intimé.

Neuchâtel, le 29 mai 2020

1 La présente loi désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit.

2 Pour les impôts que les cantons doivent prélever en vertu de l'art. 2, al. 1, la présente loi s'applique également aux communes dans la mesure où le droit cantonal leur accorde la compétence fiscale.

3 Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt.

1 Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

2 Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète.

3 Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

4 Si, 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 sera avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui.²

1 Nouvelle teneur selon le ch. I 2 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 1er janv. 2010 (RO20084453;FF20068347).² Introduit par le ch. I 2 de la LF du 20 déc. 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 1er janv. 2008 (RO20072973;FF200638433861).

1 Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète.

2 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.

3 Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

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