

# **NE\_GERICHTE TA.2009.382 vom 12. April 2010**

NE Tribunal cantonal, 2010-04-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_TA.2009.382](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2009.382)

FR: NE\_GERICHTE TA.2009.382 du 12 avril 2010

IT: NE\_GERICHTE TA.2009.382 del 12 aprile 2010

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

### **E. 2**

Selon l'article 190 al.1 LCdir, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi d'un formulaire, à remplir et à déposer une déclaration d'impôt. Les contribuables qui n'ont pas reçu de formulaire doivent en demander un à l'autorité fiscale. Cette dernière peut accorder, sur demande écrite et motivée, une prolongation du délai (al.3). Le contribuable qui omet de déposer la déclaration d'impôt ou qui la dépose de façon incomplète dans le délai imparti est sommé de remédier à l'omission dans les huit jours (al.4). Selon l'article 249 LCdir, celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment : a) en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner; b) en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner; c) en ne comparaisant pas devant l'autorité fiscale pour être entendu; sera puni d'une amende (al.1). Le règlement général d'application sur la loi sur les contributions directes (RELCdir) comprend un chapitre 11 intitulé "frais divers de chancellerie". Concernant la prolongation de délai pour le dépôt de la déclaration d'impôt, il différencie la demande individuelle (art.38 RELCdir) de la demande collective (art.38a RELCdir). Ce dernier article prévoit en son alinéa 1 différents émoluments selon qu'il s'agit d'une première prolongation de délai au 30 juin, d'une deuxième prolongation au 30 septembre ou d'une troisième prolongation au 31 octobre et fixe le montant de l'émolument en fonction du nombre de contribuables concernés. En son alinéa 2, il mentionne que si les quotas de dépôt de déclarations d'impôt ne sont pas respectés, un rappel est adressé au mandataire et est soumis à un émolument de 40 francs par contribuable qu'il représente mais, au maximum, de 800 francs. Il fixe ensuite des quotas de déclarations d'impôt à déposer au 30 juin, 30 septembre et 31 octobre pour les contribuables exerçant une activité indépendante (litt.a), pour ceux qui exercent une activité dépendante (litt.b) ainsi que pour les personnes morales (litt.c).

### **E. 3**

Les contributions causales sont des contributions publiques perçues en échange d'un avantage ou d'une prestation déterminée de l'Etat ou à l'occasion de la mise en œuvre d'un service de l'Etat. Les taxes causales se divisent en trois sous-catégories, l'une d'elles constituant l'émolument. Ce dernier est le prix imposé unilatéralement aux justiciables pour un certain recours à l'administration ou à un service public. Il s'agit de la contrepartie d'un service rendu, soit à un utilisateur (émolument d'utilisation), soit à un administré pour l'accomplissement d'un acte étatique (émolument administratif ou de chancellerie).

L'émolument de chancellerie est un prix modique pour une activité officielle simple et ne demandant pas de grandes démarches ou recherches (sur ces notions: Ryser , Rolli , Précis de droit fiscal suisse, 2002, p.4; Oberson , Droit fiscal suisse, p.4 ; Knapp , Précis de droit administratif, no 2777 ss; Moor , Droit administratif, II, p.363).

#### **E. 4**

Il est fort douteux que le système des quotas imposé aux mandataires des contribuables, décrit ci-dessus, soit conforme à la LCdir . En effet, le contribuable est responsable envers le fisc des actes de son représentant. Ce dernier ne devient pas partie à la procédure et ses actes sont imputables à la personne représentée ( Ryser , Rolli , op.cit, p.453). La LCdir ne contient pas de disposition légale contraire à ce principe. Quoi qu'il en soit, il sera démontré ci-après que le montant litigieux perçu, qu'il soit considéré comme un émolument de chancellerie ou comme une amende, n'est en l'occurrence pas dû. a) Selon le Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales. Si le texte légal est clair et sans ambiguïté, il lie le juge pour autant qu'il exprime le sens véritable de la norme (ATF 125 III 57 cons.2b et la référence). En d'autres termes, s'il n'y a aucune ambiguïté dans les concepts juridiques employés, on parle d'un sens clair, la conséquence étant en principe qu'on ne saurait s'en écarter ( Moor , Droit administratif, vol. I, p.142). b) L'article 38a al.2 RELCdir est intégré dans le chapitre 11 du règlement relatif aux frais divers de chancellerie. Par ailleurs, le texte de cet alinéa est limpide en ce sens que le rappel adressé au mandataire est soumis à un émolument. Il résulte de ce qui précède que le texte réglementaire est clair, le législateur ayant entendu percevoir des frais de chancellerie pour les coûts engendrés par de tels rappels. c) Contrairement à ce qu'indique le Tribunal fiscal, l'émolument perçu lors de l'octroi d'une prolongation (art.38a al.1 RELCdir ), qui vise à couvrir les frais occasionnés par un travail supplémentaire n'exclut pas qu'un second émolument de chancellerie soit perçu lorsque le mandataire ne respecte pas les quotas de l'article 38a al.2 RELCdir . En réalité, le Service des contributions ne devrait octroyer des prolongations de délai que pour le nombre de déclarations d'impôt ne dépassant pas les pourcentages de l'article 38a al.2 RELCdir . A titre d'exemple, pour les contribuables exerçant une activité indépendante, le nombre de prolongations accordées au 30 septembre ne devrait pas être supérieur au 30% des contribuables représentés (30% représentant le quota au 30 juin). Cette manière de procéder permet en effet d'éviter d'accorder une prolongation de délai pour ensuite, de façon contradictoire, exiger le dépôt de quotas. Il résulte de ce qui précède que c'est au moment de chaque demande de prolongation que doit être examinée simultanément la question du respect des quotas. Si le quota risque de ne pas être respecté, vu la prolongation de délai, il appartient alors au service des contributions de refuser ladite prolongation. Si, malgré le refus, la déclaration d'impôt n'est pas déposée et les quotas non respectés peut être perçu un émolument de chancellerie au sens de l'article 38a al.2 RELCdir , un tel émolument visant à couvrir des frais de rappel.

#### **E. 5**

a) Le principe de la légalité s'applique à toutes les contributions publiques. Seuls font exception les émoluments de chancellerie qui, perçus à raison d'activités administratives simples, ne demandant pas d'investissements particuliers en temps de travail et en

équipement, sont de montants modiques ( Moor , op.cit., p.365 et la jurisprudence citée; ATF 129 I 346 cons.5, 126 I 180 cons.2a/bb, 107 Ia 29 cons.2). b) Enfin, de tels émoluments doivent respecter les principes de la couverture des frais et de l'équivalence. Selon la règle de la couverture des coûts, le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la subdivision concernée de l'administration ( Moor , Droit administratif, III, p. 268; Blumenstein/Locher , System des schweizerischen Rechts, p.2 ss; Hungerbühler , Grundsätze des Kausalabgabenrechts, ZBl 2003, p. 512, v. aussi ATF 129 I 346 cons.5.1, p. 354). Selon le principe d'équivalence, le montant de chaque redevance doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et rester dans les limites raisonnables. La valeur de la prestation se mesure soit à son utilité pour le contribuable, soit à son coût par rapport à l'ensemble des dépenses administratives en cause. L'avantage économique retiré par chaque bénéficiaire d'un service public est souvent difficile, voire impossible à déterminer en pratique. Il en va notamment ainsi en matière de ramassage et d'élimination des ordures, où cet avantage dépend de nombreux éléments, telles que la quantité de déchets produite, la variation des frais de ramassage en fonction de l'éloignement et de la période de l'année. Le principe d'équivalence n'exige donc pas que la contribution corresponde dans tous les cas exactement à la valeur de la prestation pour l'administré ou à son coût pour la collectivité; le montant de la contribution peut en effet être calculé selon un certain schématisme tenant compte de la vraisemblance et de moyennes. La contribution doit cependant être établie selon des critères objectifs et s'abstenir de créer des différences qui ne seraient pas justifiées par des motifs pertinents (arrêt du Tribunal fédéral du 01.06.2005 [1P.645/2004] cons.3.5 et les références; Hungerbühler , op.cit., p.523 et la jurisprudence citée; Moor , op.cit., p. 370). Selon l'article 38a al.2 RELCdir , le montant de l'émolument, pour rappel de quotas non respectés, est fonction du nombre de contribuables représentés. Un mandataire qui demande des délais compte généralement plusieurs dizaines de clients, ce qui a pour conséquence qu'il ne peut déposer toutes les déclarations d'impôt dans le premier délai imparti par l'administration fiscale. Il s'ensuit que, en cas de non respect des quotas et quel que soit le nombre de déclarations non déposées dans les délais impartis par ledit article, le montant de l'émolument sera la plupart du temps de 800 francs (sauf dans les cas où le mandataire représente moins de 20 contribuables). Or, l'émolument a en l'occurrence pour but de couvrir les frais qu'engendre pour l'administration l'établissement d'un rappel. L'activité exercée par l'administration fiscale, concernant les mandataires qui n'ont pas respecté les quotas, par opposition à ceux qui les ont respectés, est exclusivement celle d'établir un rappel précisant notamment qu'un nombre insuffisant de déclarations d'impôt a été déposé. Le montant précité de l'émolument est dès lors arbitraire et viole le principe d'équivalence. Il y a lieu de rappeler ici que le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 10.07.2001 [2P.89/2001] , a considéré qu'un émolument de 50 francs (par sommation pour déclaration d'impôt non déposée), vu la perte de temps engendrée, ne viole ni le principe de la couverture des coûts, ni celui de l'équivalence. Il ne saurait en aller de même d'un émolument de 800 francs pour envoi d'un simple rappel. Un tel montant est à l'évidence manifestement disproportionné pour couvrir les coûts d'une telle tâche. Quoi qu'il en soit, dans le cas d'espèce, aucun rappel n'a été adressé à X. SA. Il ne se justifie dès lors pas de percevoir un quelconque émolument.

## **E. 6**

Comme précisé au considérant 2, la condamnation à une amende suppose qu'une sommation ait été adressée (art.249 LCdir ). Cette dernière fait de l'infraction un délit d'insoumission, qui ne réprime que l'omission d'agir dans un délai donné ( Yersin-Noël ,

op.cit., n. 4 ad 174 LIFD et la référence citée). b) Or en l'occurrence, aucune sommation, mettant en demeure X. SA de respecter les quotas, n'a été adressée à cette dernière. Dans ces conditions, le montant de 800 francs ne peut pas être perçu en application de l'article 249 LCdir .

#### **E. 7**

Pour l'ensemble de ces motifs, c'est avec raison que le Tribunal fiscal a admis le recours de X. SA et annulé la décision du Service des contributions du 29 octobre 2008. Le recours du Service des contributions contre le jugement du Tribunal fiscal doit dès lors être rejeté. Il est statué sans frais. X. SA, non représentée par un mandataire professionnel, ne peut prétendre à des dépens.

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