Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.442/2001 /dxc

Arrêt du 19 juin 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Müller et Yersin,
greffier Dubey.

Service des contributions, Service juridique, 2800 Delémont,
recourant,

contre

X._____ et Y._____,
intimés,
Commission cantonale des recours en matière d'impôts
du canton du Jura, case postale 2059, 2800 Delémont 2.

année fiscale 1999; impôt fédéral direct 30ème période (1999/2000)

(recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du canton
du Jura du 17 septembre 2001)

Faits:
A.
Par décision de taxation d'office du 14 avril 2000 fondée sur l'évolution de fortune et le minimum vital, le Service des contributions du canton du Jura (ci-après: le Service des contributions) a fixé le revenu imposable de X._____ et Y._____ à 32'500 fr. pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1999/2000.

Considérant que les contribuables n'avaient apporté aucun élément nouveau, le Service des contributions a rejeté leur réclamation par décision du 7 juillet 2000.

Le 7 août 2000, X._____ et Y._____ ont recouru contre la décision sur réclamation du Service des contributions du 7 juillet 2000 auprès de la Commission cantonale des recours du canton du Jura (ci-après: la Commission des recours), exposant qu'ils parvenaient à subsister grâce aux économies réalisées durant les années antérieures, à un prêt obtenu de la banque A._____ et au remboursement de sommes précédemment investies dans leur société anonyme.

Par décision du 17 septembre 2001, la Commission des recours a admis le recours, annulé la décision sur réclamation du 7 juillet 2000 et retourné le dossier à l'autorité fiscale pour compléter l'instruction et rendre une nouvelle décision. Les recourants n'avaient certes déclaré aucun revenu, mais ils avaient fourni certaines indications permettant d'établir que l'épouse bénéficiait d'une rente AVS, qu'ils avaient contracté un emprunt auprès de la banque A._____ et qu'ils bénéficiaient de remboursements de la société anonyme dans laquelle ils avaient investi pour plus de 37'000 fr. Or, selon le dossier de l'autorité fiscale, le Service des contributions n'avait effectué aucune recherche ou vérification de ces éléments, alors qu'il lui était possible d'obtenir les informations utiles au sujet des rentes AVS versées à l'épouse et de la manière dont les remboursements de la

société anonyme avaient été traités dans le cadre du dossier fiscal de ladite société.
B.
Agissant par la voie du recours de droit administratif pour constatation incomplète et inexacte des faits pertinents et pour violation de l'art. 130 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), en particulier quant à l'étendue de ses obligations d'instruction en matière de taxation d'office, le Service des contributions demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission des recours du 17 septembre 2001, de confirmer sa décision sur réclamation du 7 juillet 2000 et de fixer le revenu imposable des contribuables à 32'500 fr. pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1999/2000.

La Commission des recours conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut à l'admission du recours. X._____ et Y._____ n'ont pas déposé de conclusions.
C.
Par courrier du 21 juin 2002, le Service des contributions a demandé à la IIe Cour de droit public la rectification du dispositif notifié le 19 juin 2002 - comportant à son avis une contradiction entre les chiffres 1 et 2 - de l'arrêt rendu en la présente cause le 19 juin 2002.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 128 II 13 consid. 1a p. 16, 46 consid. 2a p. 47 et la jurisprudence citée).
1.1 En vertu de l'art. 97 al. 1 OJ en relation avec les art. 5 PA, le recours de droit administratif est recevable contre les décisions finales et les décisions incidentes qui causent un préjudice irréparable, fondées sur le droit public fédéral.

La décision attaquée est une décision de renvoi. En tant que telle, elle renvoie l'affaire au Service des contributions pour instruction et nouvelle décision dans le cadre de la procédure particulière de la taxation d'office. Dans la mesure où elle ne fixe pas le montant du revenu imposable, elle a le caractère d'une décision incidente. Elle n'entre dans aucune des catégories de l'art. 45 al. 2 PA. En principe, une telle décision ne cause pas de dommage irréparable, même si elle retarde la perception de l'impôt et augmente la charge de travail de l'autorité fiscale (Archives 62, p. 491 consid. 1b p. 493). En revanche, dès lors qu'elle invite de manière contraignante l'autorité fiscale à instruire une nouvelle fois l'affaire, elle tranche de manière définitive la question de savoir si les investigations effectuées par le Service des contributions épuise les obligations que lui imposent les art. 130 et 132 al. 3 LIFD et, a contrario, à quelles conditions le contribuable peut exiger une modification de la taxation d'office. Dans ce sens, la décision litigieuse clôt partiellement mais définitivement la procédure cantonale, en sorte qu'elle apparaît comme finale et peut faire l'objet d'un recours de droit administratif.
1.2 Au surplus, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD, qui accorde à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct la qualité pour recourir.
1.3 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 III 209 consid. 2 p. 211; 124 II 132 consid. 2a p. 137, 517 consid. 1 p. 519; 123 II 16 consid. 3a p. 22, 295 consid. 3 p. 298, 385 consid. 3 p. 388; 122 IV 8 consid. 1b p. 11). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268; 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités, voir aussi ATF 124 II 103 consid. 2b p. 109).

En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ;

ATF 126 II 196 consid. 1 p. 198). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
2.
2.1 En vertu de l'art. 130 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle 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 (al. 2).

La taxation d'office peut être opérée non seulement lorsque le contribuable faillit à son obligation de renseigner le fisc mais aussi chaque fois que les indications qu'il fournit sont insuffisantes, sans égard au fait que le défaut de renseignements sur sa situation lui serait ou non imputable (RDAF 2000 2 41 consid. 2b p. 43).

Le contribuable doit être taxé dans la mesure du possible d'après sa capacité économique réelle. L'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut exiger d'elle d'effectuer des enquêtes et des clarifications par trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants. Lorsque les seules indications vérifiables ont trait à l'évolution de la situation de fortune, l'autorité fiscale peut se baser sur la différence entre l'état de fortune au début et à la fin de la période fiscale et ajouter les dépenses privées et le train de vie estimés au montant ainsi obtenu pour déterminer le revenu imposable (art. 130 al. 2 LIFD; RDAF 2000 2 41 consid. 2d p. 44).
2.2 A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, 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.

L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557).

Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 2 41 consid. 2b p. 43; ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557; Archives 67 p. 409 consid. 3a p. 413). Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte. Ainsi, contrairement à l'ancien droit qui excluait le dépôt d'une réclamation ou d'un recours contre la taxation d'office si les éléments imposables servant de base à la dernière taxation exécutoire n'étaient pas majorés de plus de 20 pour cent (art. 92 al. 1 2ème phr. de l'arrêté du 9 décembre 1940 sur l'impôt fédéral direct [AIFD]), mais ne limitait pas le réexamen de la taxation d'office par l'autorité de réclamation ou
l'autorité judiciaire cantonale, une fois atteint le seuil des 20 pour cent, l'art. 132 al. 3 LIFD subordonne la recevabilité de la réclamation puis l'examen de la taxation d'office notamment à la démonstration - qui incombe au contribuable - de son caractère manifestement inexact. Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, la Commission de recours - qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD) - doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, la Commission de recours doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 LIFD).
2.3 La Commission des recours a considéré que les intéressés avaient fourni certaines indications permettant d'établir que l'épouse bénéficiait d'une rente AVS, qu'ils avaient contracté un emprunt auprès de la banque

A._____ et que l'époux avait bénéficié de remboursements de la société anonyme durant l'année 1999 pour plus de 37'000 fr. Elle a en outre constaté, selon le dossier fiscal, que l'autorité de taxation n'aurait effectué aucune recherche ou vérification concernant ces éléments, alors qu'il lui aurait été facile d'obtenir les informations utiles au sujet des rentes AVS versées à l'épouse et la manière dont le remboursement de la société anonyme avaient été traités par le dossier fiscal de la société. Pour ces motifs, la Commission des recours a annulé la décision sur réclamation du Service des contributions et lui a renvoyé le dossier pour instruction et nouvelle décision.

Le recourant conteste, à juste titre, les constatations lacunaires de la Commission des recours. En effet, les document relatifs aux remboursements provenant de la société anonyme, dont les intéressés font état, ne concernent pas l'année de calcul 1998, mais bien 1999, qui n'est pas en cause dans la présente procédure. Un courrier du 29 juillet 1999 de la Caisse de compensation du canton du Jura, également versé au dossier fiscal, confirme qu'aucune rente AVS n'a été versée aux intéressés avant juillet 1999. Enfin, le prêt de la banque A._____ figure bien dans l'état des dettes des intéressés au 1er janvier 1999, de sorte qu'il a été pris en compte dans le calcul d'évolution de fortune. La Commission des recours a donc constaté de manière inexacte et incomplète les faits de la cause.

Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire d'examiner dans quelle mesure ces éléments auraient suffi à établir le caractère manifestement inexact de la taxation, ce qu'aurait dû faire la Commission des recours avant d'annuler la décision sur réclamation et de renvoyer la cause à l'autorité de taxation. Les éléments figurant au dossier n'exigeaient en effet pas de la part du Service des contributions des mesures d'instruction supplémentaires dès lors qu'il a tenu compte de tous les éléments fournis par les intéressés tant en procédure de taxation qu'en procédure de réclamation et que ceux-ci ne démontraient pas le caractère manifestement inexact de la taxation d'office. Au surplus, les recourants n'ont pas déposé d'éléments nouveaux devant la Commission des recours, qui auraient été de nature à établir le caractère manifestement inexact de la taxation d'office.

Par conséquent, en annulant la décision sur réclamation du 7 juillet 1999 du Service des contributions et en renvoyant l'affaire pour complément d'instruction, la Commission des recours a violé les art. 130 al. 2 LIFD et 132 al. 3 LIFD.
3.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. Par conséquent, en tant qu'elles concernent l'impôt fédéral direct, la décision du
17 septembre 2001 de la Commission des recours est annulée et la décision sur réclamation du 7 juillet 2000 du Service des contributions confirmée.

Vu l'issue du recours, même s'ils ne se sont pas déterminés, X._____ et Y._____ sont à l'origine de la décision entreprise et doivent être considérés comme la partie qui succombe dans la présente procédure (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.393/1999 du 28 janvier 2000 consid. 5; ATF 123 V 156; RF 52/1997 p. 304 consid. 3b p. 305). Les frais judiciaires sont dès lors à leur charge, solidairement entre eux (art. 156 al. 1 OJ).

Le dispositif notifié aux parties le 19 juin 2002 du présent arrêt condamne à tort les "recourants" au paiement des frais judiciaires. Il résulte en effet de cet arrêt que seul le Service des contributions a recouru devant le Tribunal fédéral et qu'il a, au surplus, obtenu gain de cause. Il ne saurait donc être condamné au paiement des frais judiciaires (art. 159 OJ). Ce dispositif contradictoire, résultant d'une inadvertance manifeste, doit par conséquent être corrigé conformément à l'art. 145 OJ, en ce sens que l'émolument judiciaire est mis à la charge des "intimés", solidairement entre eux.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est admis. En tant qu'elles concernent l'impôt fédéral direct, la décision du 17 septembre 2001 de la Commission des recours est annulée et la décision sur réclamation du 7 juillet 2000 du Service des contributions confirmée.

2.
Un émolument judiciaire de 2’000 fr. est mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission cantonale des recours en matière d’impôts du canton du Jura ainsi qu’à l’Administration fédérale des contributions.
Lausanne, le 19 juin 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: