



**Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil
à l'appui
d'un projet de loi portant modification de la loi sur les
contributions directes (LCdir)**

(Du 24 septembre 2008)

Monsieur le président, Mesdames et Messieurs,

RESUME

Dans un arrêt rendu le 10 juin 2008, la Cour de Cassation civile a estimé que l'article 239 de la loi sur les contributions directes (LCdir) ne constituait pas une base légale suffisante pour autoriser le Conseil d'Etat à appliquer un taux de l'intérêt moratoire de 10% sur les montants d'impôts impayés à leur échéance. Le Conseil d'Etat a en conséquence fixé le taux de l'intérêt moratoire à 5%, au lieu de 10%, avec effet au 10 juin 2008, et ceci pour toutes les créances qui n'étaient pas encore définitives et exécutoires au moment de l'arrêt de la Cour de Cassation civile. Associée à d'autres mesures touchant à la fiscalité, la majoration du taux de l'intérêt moratoire à 10% a pourtant démontré son efficacité, comme nous l'exposons ci-après.

Il s'agit donc d'ancrer dans la loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000, une délégation législative suffisante, permettant au Conseil d'Etat de fixer un taux de l'intérêt moratoire plus élevé que le 5% requis par l'arrêt de la Cour de Cassation civile, de nature à inciter les mauvais payeurs à s'acquitter plus promptement de leur factures fiscales et à mieux compenser le préjudice subi par leur comportement.

La nouvelle organisation judiciaire fédérale et la loi fédérale contre le travail au noir (LTN), du 17 juin 2005, obligent les cantons à adapter leur législation fiscale dans deux domaines bien particuliers.

Dans le but d'instaurer un mode de calcul et de perception simplifié de l'impôt pour les petites rémunérations au sens de la LTN, la loi sur l'impôt fédéral direct et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ont été modifiées. Les cantons doivent également introduire ces modalités de calcul de l'impôt et de perception dans leurs législations fiscales propres.

L'article 29a de la Constitution fédérale, acceptée en votation populaire le 12 mars 2000, prescrit que toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. Par l'adoption de la loi sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF), du 17 juin 2005, la loi sur l'impôt fédéral direct a été modifiée en ce qui concerne le traitement des demandes de remises. La nouvelle disposition prévoit que les voies de droit doivent également être ouvertes pour les contribuables qui entendent recourir contre les décisions de l'autorité compétente. Il en va de même pour les demandes de remises en matière d'impôt cantonal et communal.

1. INTÉRÊT MORATOIRE ET IMPÔTS DIRECTS

1.1. Des mesures pour améliorer le rendement de l'impôt

En novembre 2005, le Grand Conseil a pris en considération par 108 voix sans opposition, le rapport d'information 05.036 sur un train de mesures visant à renforcer les modalités de taxation et de perception. Ce rapport prévoyait notamment de faire passer le taux de l'intérêt moratoire de 4,5% à 10% sur les montants d'impôt dus.

C'est ainsi que dès le 1^{er} janvier 2006, le Conseil d'Etat a fixé un taux d'intérêt moratoire à 10% par an, appliqué aux créances fiscales 2006 et suivantes, les années fiscales 2005 et antérieures restant soumises au calcul d'un intérêt moratoire à 4.5% par an. Dans le cadre de l'octroi de facilités de paiement à un contribuable, le taux de l'intérêt moratoire appliqué à la créance en suspens a été également maintenu à 4.5%. Le taux d'intérêt moratoire réduit est appliqué dès l'ouverture d'un arrangement de paiement à sa clôture, pour autant qu'il soit respecté du premier au dernier jour.

Dans un second rapport d'information du 4 avril 2007 (07.012), dont votre Autorité a également pris acte par 90 voix contre 2, nous avons dressé un premier bilan sur les mesures visant à renforcer la taxation et la perception. Il s'agissait pour le Conseil d'Etat de mesurer les effets, en termes d'efficacité et au plan financier, des premières réformes entreprises, dès l'année 2005, dans les deux domaines de la taxation et de la perception.

Nous avons à cette occasion rappelé la liste des mesures prises, visant à renforcer le secteur de la perception, à savoir:

- augmentation du taux de l'intérêt moratoire, pour les contribuables négligents, n'ayant pas demandé d'arrangement de paiement à leur office de perception;
- envoi d'un rappel ciblé pour toutes les tranches impayées;
- modification des règles concernant les facilités de paiement;
- application de l'intérêt compensatoire à charge des personnes physiques.

Dans ce rapport, nous relevons que l'augmentation de l'intérêt moratoire avait fait l'objet de campagnes d'information; mais n'avait encore jamais été facturé et que la pleine dimension de l'efficacité de cette mesure pourrait être évaluée à l'aune des paiements enregistrés pour les années fiscales 2008 et 2009.

Dans les faits, on constate sur le tableau 1 avec satisfaction qu'à fin 2007 la proportion de l'impôt encaissé s'était déjà nettement amélioré pour atteindre le 89,4% des montants facturés (acomptes, bordereaux soldes, révisions de taxations antérieures) alors qu'il s'élevait à 87,5% à fin 2006 et à 84,8% en 2005, soit une augmentation de 4,6% entre 2005 et 2007. La trésorerie courante de l'Etat s'est ainsi également améliorée de près de 28 millions de francs en 2007, d'où une économie substantielle d'intérêts passifs sur des emprunts à court terme auxquels nous avons pu renoncer.

La part de l'impôt communal représente en moyenne 35% de l'impôt total facturé pendant une année donnée. Sur cette base on peut estimer que les communes ont aussi bénéficié de cette mesure à hauteur de 10 millions de francs environ.

Tableau 1: Comparaison de la situation des encaissements au début janvier pour les années 2006 à 2008

Situation au début janvier	Périodes fiscales	Facturé (en mio.)	Encaissé		
			en mio.	Part	Evolution
2008	2007	637,7	572,2	89,4%	+1,9%
2007	2006	624,6	546,2	87,5%	+2,6%
2006	2005	606,9	514,7	84,8%	

La bonne conjoncture économique n'est certes pas non plus totalement étrangère à cette amélioration, raison pour laquelle, pour tenter de mieux cerner la réalité suisse, le service des contributions a procédé à une rapide enquête, sous forme d'un questionnaire adressé aux cantons. Les réponses étant pour certains incomplètes ou basées sur des chiffres provisoires, elles n'ont qu'une valeur indicative, ce d'autant plus que des disparités existent quant au mode de facturation de l'impôt (acomptes, terme général d'échéance, décomptes finaux, etc.). Cependant, pour ceux des cantons qui ont répondu avec des données exploitables, soit en gros la moitié, nous avons constaté que l'encaissement entre 2005 et 2007 s'est amélioré en moyenne de 1,5%, avec toutefois des différences relativement sensibles. Pour l'année 2007, dans ces mêmes cantons, la part de l'impôt encaissé par rapport aux montants facturés était en moyenne arithmétique de 87,9%, contre 89,4% à Neuchâtel.

Mieux encore, entre le 30 juin 2007 et le 30 juin 2008, en ne retenant que les acomptes de l'année courante, basés sur le premier lot de tranches dues au 30 juin et qui représentent 4/10^{ème} de l'impôt total facturé, la proportion des montants payés ponctuellement à leur échéance est passée de 80% à 85%, alors qu'elle ne s'était améliorée que de 1%, de 79% à 80%, entre le 30 juin 2006 et le 30 juin 2007 (voir tableau 2). Plus encore que les autres dispositions prises en matière de taxation et de perception, la campagne d'information concernant l'intérêt moratoire à 10% et la facturation de celui-ci à partir de 2007 constituent les principaux facteurs d'amélioration de l'encaissement de l'impôt.

Tableau 2 : situation des encaissements des tranches de l'année courante au 30 juin (1^{er} lot de tranches)

Situation au 30 juin	Périodes fiscales	Facturé (en mio.)	Encaissé		
			en mio.	Part	Evolution
2008	2008	243,1	197,5	84,9%	+5,1%
2007	2007	244,8	187,2	79,8%	+0,9%
2006	2006	241,2	177,7	78,9%	

1.2. La décision du 8 février 2008

Le 8 février dernier, le Tribunal civil du district de Neuchâtel a contesté la validité du taux de l'intérêt moratoire à 10%, dans une décision sur requête en mainlevée d'opposition. L'Etat a fait recours contre cette décision. Mais celle-ci a été confirmée par la Cour de cassation civile, par arrêt du 10 juin 2008.

La justice a tout d'abord observé qu'un taux de 10% est peu usuel en droit suisse. Le CO fixe en effet un taux moratoire ordinaire de 5% pour les créances entre privés. En outre, le taux de 10% est très éloigné du marché de l'argent et il est nettement supérieur au taux d'intérêt de 1,5% servi au contribuable qui aurait trop payé d'impôts. Le Tribunal de district et la Cour de cassation ont observé que l'actuel article 239 de la loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000, ne constituait pas une base légale suffisante.

Le Conseil d'Etat a décidé qu'il ne ferait pas recours au Tribunal fédéral contre la décision de la Cour de cassation civile. D'une part, la valeur litigieuse de 30.000 francs n'est pas atteinte. D'autre part, le Conseil d'Etat estime que cette décision ne soulève pas une question juridique de principe. En effet, non seulement, le Tribunal fédéral conçoit cette dernière notion de manière très restrictive; mais encore, il doit expressément s'agir d'une question sur laquelle il doit pouvoir statuer avec plein pouvoir d'examen. Cela pourrait être des questions juridiques relevant du droit fédéral, du droit international, de droits constitutionnels cantonaux ou du droit intercantonal.

1.3. L'intérêt moratoire en tant que mesure destinée à réparer un dommage

La jouissance d'une somme d'argent procure un avantage qui s'exprime, juridiquement et économiquement, par un intérêt, dont on dit qu'il est le loyer de l'argent. De même, la perte de cette jouissance que subit le créancier d'un débiteur en demeure de paiement lui cause un dommage (perte d'intérêt).

Dans les relations contractuelles, la preuve de l'enrichissement du débiteur et celle du dommage du créancier peuvent être difficile à rapporter. Le législateur a choisi d'octroyer au créancier d'une dette d'argent en demeure une réparation forfaitaire. Le taux d'intérêt moratoire fixé à l'article 104 CO constitue à ce titre une réparation forfaitaire qui dispense ainsi le créancier d'apporter la preuve du dommage.

L'intérêt moratoire est dû par le seul fait de la demeure du débiteur, même non fautive. Le taux de 5% fixé à l'art. 104 CO a pour but de compenser le dommage que subit le créancier, et notamment la perte d'intérêts.

Sous cet angle, la réglementation du taux de l'intérêt moratoire qui résulte de l'art. 104 CO conduit à une indemnisation qui n'est souvent que partielle. La doctrine reconnaît d'ailleurs que l'indemnisation du dommage est souvent incomplète avec un taux de 5% et n'exerce pas un effet dissuasif suffisant, ce qui peut entraîner des difficultés de trésorerie importantes pour les entreprises. Du reste, dans leurs relations contractuelles les parties peuvent librement modifier le taux de l'intérêt, le taux maximum admissible résultant simplement de l'interdiction de l'usure.

1.4. L'intérêt moratoire et l'impôt

S'agissant des créances publiques en particulier, le dommage subi en cas de non-paiement de bordereaux d'impôt va au-delà de la perte d'un intérêt pécuniaire (loyer de l'argent). Pour illustrer le propos, prenons pour hypothèse que chaque contribuable s'acquitte de ses acomptes d'impôts et des bordereaux définitifs ponctuellement à l'échéance et qu'aucune créance fiscale ne soit perdue ou même mise en péril, donc sans que des rappels, sommations ou poursuites ne soient nécessaires pour encaisser l'impôt, sans devoir recourir à des règlements, directives et procédures particulières pour traiter les cas des mauvais payeurs, etc..

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.

Si nous devons définitivement renoncer à un intérêt moratoire supérieur à 5%, nous ne tarderions pas à retomber à un taux de paiement voisin de celui des années 2005 et antérieures, avec pour suite logique un gonflement du contentieux et de la charge de travail administratif, sans même parler des dégâts au niveau de la trésorerie courante de l'Etat et des communes et de la recrudescence des pertes fiscales.

1.5. Une modification nécessaire de la loi

La question des mauvais payeurs et des moyens à mettre en œuvre pour les inciter à s'acquitter de leur dette n'est pas propre au Canton de Neuchâtel et au seul domaine de l'impôt.

En mars dernier, le groupe de l'union démocratique du centre du Conseil national a déposé une motion (08.3168) demandant de relever le taux de l'intérêt moratoire fixé à l'art. 104 CO à 10%. Le groupe radical-libéral du Conseil national a aussi déposé une motion (08.169), demandant que le taux de l'intérêt moratoire soit relevé de manière appropriée, de sorte que les coûts engendrés pour les créanciers soient couverts, un taux de 10% paraissant approprié à cet effet. Le Conseil fédéral a proposé d'accepter cette motion, ce que le Conseil national a fait le 13 juin dernier.

Selon les auteurs de ces motions, les pays du Nord de l'Europe appliquent des règles très strictes en matière d'intérêt moratoire. Et il est intéressant d'observer que le nombre de retards de paiement a été fortement réduit. Le Conseil fédéral constate pour sa part que les taux d'intérêts moratoires pratiqués en Allemagne s'élèvent à 11,32%, en Autriche à 11,19% et en France à 11,2%. Par ailleurs, selon une directive du Parlement européen remontant à l'année 2000, le taux d'intérêt moratoire correspond au taux directeur de la Banque Centrale Européenne (4,25% à la mi-septembre 2008), majoré de 7%.

Pour rappel, les taux pratiqués pour les crédits à la consommation ne peuvent dépasser la limite de 15% fixé par la loi. Ils oscillaient entre 8 et 14,5%, selon l'importance de la somme empruntée, les délais de remboursement ou la nature du bien acquis à crédit.

Dans ce contexte, les collectivités publiques sont contraintes de prendre des mesures incitatives fortes, pour assurer les rentrées fiscales et aussi assurer l'égalité de traitement entre la grande majorité des contribuables soucieux d'accomplir de leurs devoirs et obligations et les mauvais payeurs. En clair, le taux d'intérêt moratoire limité à 5% n'est aujourd'hui manifestement plus en adéquation avec l'évolution des comportements sociaux et ne compense largement pas les dommages subis par la collectivité publique.

Le Conseil d'Etat s'est interrogé de savoir, si en lieu et place d'un taux d'intérêt moratoire plus élevé il ne serait pas judicieux d'ancrer dans la loi la possibilité d'infliger une pénalité aux mauvais payeurs, par exemple sous forme de surtaxe, donc en plus de l'intérêt moratoire, qui resterait limité à un taux de l'ordre de 5% par an. Actuellement un canton au moins (GE) connaît une disposition de ce type pour les acomptes d'impôt (tranches) impayés à leur échéance qui sont ainsi majorés de 3%, l'intérêt moratoire au sens strict étant calculé en sus sur les montants d'impôt impayés au terme général d'échéance.

Après réflexion, nous considérons qu'une telle mesure n'est pas nécessaire dans la mesure où elle ne manquerait pas d'alourdir la procédure et semble techniquement complexe à mettre en œuvre. En revanche prévoir un intérêt moratoire plus élevé en dehors des facilités de paiement répond parfaitement au but poursuivi, tout en demeurant relativement simple dans son application.

Se pose la question de savoir quel taux maximum de l'intérêt moratoire convient-il de fixer dans la loi. Un taux trop bas ne permettrait pas d'obtenir l'effet escompté et les mauvais payeurs ne seront pas particulièrement enclins à rattraper leur retard. A l'inverse un taux trop élevé sera ressenti comme trop répressif et pourrait heurter l'entendement des contribuables en demeure. Tenant compte de la tendance actuelle et des taux pratiqués un peu partout en Europe, et probablement bientôt en Suisse, pour permettre au Conseil d'Etat de poursuivre son objectif d'amélioration du rendement de l'impôt, tout en disposant d'une marge de manœuvre suffisante, nous vous proposons de modifier l'art. 239 LCdir, en fixant une limite maximale de l'intérêt moratoire à 10%, qui paraît suffisante pour dissuader les contribuables de considérer leur dette fiscale comme une forme de crédit à la consommation.

Après examen de la jurisprudence et la doctrine, nous ne voyons pas d'obstacles juridiques à ce que le taux de l'intérêt moratoire pour les créances fiscales soit fixé à ce niveau. Le retard du paiement des impôts entraîne pour l'Etat des difficultés financières et la nécessité de recourir à des emprunts, mais aussi une charge de travail administratif et des coûts d'infrastructures supplémentaires, ainsi que des pertes de recettes importantes, ce qui justifie également un taux élevé. L'amélioration de l'encaissement de l'impôt constatée après le relèvement du taux de l'intérêt moratoire de 5% à 10% démontre aussi l'efficacité et apporte une justification à cette mesure. Le besoin d'assurer l'équité entre les bons et les mauvais payeurs milite aussi en faveur d'un taux d'intérêt moratoire suffisant.

2. LOI FÉDÉRALE SUR LE TRAVAIL AU NOIR (LTN), DU 17 JUIN 2005

Dans son message aux Chambres fédérales, du 16 janvier 2002, à l'appui d'un projet de loi contre le travail au noir, le Conseil fédéral résumait sa position comme suit. "Le travail au noir ne constitue pas un délit négligeable. Il est à l'origine de nombreux problèmes (notamment pertes de recettes pour le secteur public, menace pour la protection des travailleurs, distorsions de la concurrence et de la péréquation financière). Par ailleurs, le non-respect des lois affecte la crédibilité de l'Etat. Il doit donc être combattu pour des raisons à la fois économiques, sociales, juridiques et éthiques. Les données disponibles concernant l'ampleur du travail au noir en Suisse font état d'un volume de quelque 37 milliards de francs pour l'an 2001 (9,3 % du PIB). Même si l'on admet les limites de ces estimations, il apparaît clairement que les montants drainés par le travail au noir sont considérables." Ainsi le Conseil fédéral s'est déclaré convaincu qu'il fallait réagir au moyen d'une solution efficace et pragmatique pour contribuer à endiguer ce phénomène.

Le travail au noir échappe à toute protection des travailleurs (conditions de travail, sécurité au travail, sous-enchère salariale); les travailleurs au noir ne sont ainsi, dans de nombreux cas, pas assurés en cas d'invalidité ou de chômage et n'ont, arrivés à l'âge de la retraite, souvent pas de rente ou qu'une rente réduite. De surcroît, les travailleurs au noir n'ont ni garantie de salaire, ni sécurité de l'emploi. Ils sont entièrement dépendants du bon vouloir de l'employeur. La lutte contre le travail au noir passe par des mesures d'incitation, mais aussi et surtout par une politique de répression. Au chapitre des sanctions prévues en cas d'infraction on notera par exemple l'exclusion de la procédure d'attribution des marchés publics, de nouvelles dispositions pénales contre les employeurs dans le domaine de la main d'œuvre étrangère, une augmentation des peines encourues en cas de violation de la loi dans le domaine des assurances sociales, etc..

Les Chambres fédérales ont adopté le 17 juin 2005 la loi fédérale concernant des mesures en matière de lutte contre le travail au noir (ci après LTN), associant sensibilisation, incitation et répression. La LTN est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008.

Au plan fiscal, compte tenu des sérieux doutes émis par le groupe de travail fédéral sur la lutte contre le travail au noir dans son rapport et des avis exprimés lors de la procédure de consultation, notamment par les autorités fiscales de la Confédération et des cantons, le Conseil fédéral avait renoncé à instaurer des mesures d'incitation fiscale dans le projet de LTN (voir Message concernant la loi fédérale contre le travail au noir, du 16 janvier 2002, FF 2002, 3384 – 3386).

Toutefois, lors des travaux parlementaires, considérant que le travail au noir par définition échappe totalement au fisc et qu'un prélèvement d'impôt, même réduit, est de toute façon préférable à pas d'impôt du tout, les Chambres ont estimé que les mesures incitatives préconisées par le Conseil fédéral devaient être complétées, du moins pour les revenus modestes. Elles ont en conséquence introduit dans la loi la possibilité d'un décompte simplifié des cotisations sociales et de l'impôt direct, au moyen d'une retenue à la source

sur la base d'un taux réduit. Destinée à la protection des travailleurs, plutôt que celle des employeurs, la procédure simplifiée est toutefois soumise à des conditions très strictes et ne vise que les revenus de faible importance.

Ainsi, pour endiguer le travail au noir en Suisse, le texte définitif de la LTN, adopté par les Chambres en 2005, prévoit des mesures répressives ainsi que des mesures incitatives du côté des prélèvements obligatoires (impôts et contributions sociales). Les entreprises employant du personnel à taux d'activité réduit bénéficient maintenant d'une procédure simplifiée de décompte des cotisations AVS, AI, APG, AC et assurance-accidents, des allocations familiales du secteur agricole et des impôts avec un seul organisme, à savoir la caisse de compensation AVS.

Conformément à la LTN, les entreprises peuvent choisir la procédure de décompte simplifiée dans les conditions cumulatives suivantes:

- le salaire annuel de chaque salarié n'excède pas le salaire minimum fixé à l'article 7 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP), actuellement de 19.350 francs;
- la masse salariale annuelle totale de l'entreprise n'excède pas 200 pour cent du montant de la rente de vieillesse annuelle maximale de l'AVS, actuellement de 51.600 francs;
- le décompte des salaires est effectué selon la procédure simplifiée pour l'ensemble du personnel.

Enfin, pour répondre aux besoins de simplification et d'incitation fiscale, ces revenus ne doivent plus pouvoir être pris en compte en procédure de taxation ordinaire.

L'article 41a (nouveau) LCdir reprend la réglementation de l'article 11, alinéa 4 LHID. Avec la procédure simplifiée, l'impôt est retenu par l'employeur; il s'agit donc d'une imposition à la source. Elle peut concerner aussi bien des ressortissants étrangers avec ou sans permis d'établissement délivré par la police des étrangers que des ressortissants suisses, raison pour laquelle du point de vue de la systématique, à l'instar de la LIFD, la nouvelle disposition est inscrite dans la Deuxième partie de la loi "Imposition des personnes physiques", sous le titre II "Impôt sur le revenu", au chapitre 5 "Calcul de l'impôt".

Le nouvel article 41a renvoie cependant aux dispositions de la Sixième partie de la loi, consacrée à l'imposition à la source, pour ce qui concerne l'obligation de retenir l'impôt, la commission de perception, la compétence du Conseil d'Etat de régler les modalités relatives aux autres obligations du débiteur de la prestation imposable et la répartition de l'impôt entre le canton et les communes.

Tout en ayant renoncé à ancrer dans la LHID une norme d'harmonisation matérielle, la Confédération a cependant vivement souhaité que les cantons s'accordent pour définir un taux d'imposition unique au plan suisse, à défaut duquel la procédure dite simplifiée se serait avérée difficilement applicable. Le taux fixe d'imposition recommandé par la Conférence suisse des impôts est égal à 4,5% du revenu brut. Tous les cantons se sont ralliés à cette proposition. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, le taux d'imposition a été fixé à 0,5% dans la LIFD.

La dernière phrase de l'art. 41a, alinéa 1, garantit que l'application du taux fixe d'imposition de 4,5.% couvre intégralement les impôts directs cantonal et communal sur les revenus en question; les coefficients de l'impôt cantonal et communal, en tant que facteur multiplicateur de l'impôt de base, au sens de l'article 3 de la loi, ne s'appliquent donc pas.

Une précision doit encore être apportée à l'article 127, alinéa 1, 2^e phrase, excluant du champ d'application de l'impôt à la source les revenus soumis au calcul simplifié de l'impôt selon la LTN.

A noter qu'il ne faut pas s'attendre à de nouvelles recettes fiscales significatives en relation avec cette modification législative.

3. REFORME JUDICIAIRE – DROIT DE RECOURS EN MATIÈRE DE REMISE D'IMPÔT

Accepté en votation populaire, le 12 mars 2000, l'article 29a de la Constitution fédérale, prévoit que "toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent, par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels". Cette garantie constitutionnelle d'accès au juge est entrée en vigueur le 1er janvier 2007. Les cantons disposent d'un délai de deux ans pour mettre leur législation en conformité avec le droit fédéral (art. 130, al. 3, de la LF sur le Tribunal fédéral, modifiée par la loi concernant la mise à jour de la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2006, 2981, 5527).

Au plan fiscal, la fixation des droits et obligations du contribuable comporte par principe un risque de litige. Ce risque est typique de la procédure de taxation, où le recours aux tribunaux est déjà possible. Mais en procédure de perception, on doit toutefois distinguer deux situations, les facilités de paiement (art. 240 LCdir) et la remise d'impôt (art. 242 LCdir).

- Les facilités de paiement ne font que régler des questions d'exécution, plus concrètement le report des mesures d'encaissement. Dans ce contexte, l'autorité fiscale est un créancier ordinaire. Les décisions d'octroi ou de refus de facilités de paiement n'ont pas besoin d'être examinées par un tribunal. La commission législation et harmonisation de la Conférence suisse des impôts estime du reste que les facilités de paiement ne sont pas des "litiges juridiques" au sens de l'article 29a Cst. En octroyant des facilités de paiement, le fisc ne renonce pas à sa créance d'impôt, mais ne fait qu'accepter une convention de paiement provisoire associée au paiement d'intérêts.
- La remise d'impôt est la renonciation totale ou partielle de la collectivité publique à la créance d'impôt. En vertu du principe de la légalité, la remise ne peut être accordée qu'aux conditions prévues par un texte législatif. Originellement, la remise était considérée comme un acte analogue à la grâce, laissé à la libre appréciation de l'autorité. Jusqu'à ce jour, la plupart des lois fiscales n'instituaient ainsi pas un droit à la remise, car elles laissaient à l'autorité compétente la faculté de refuser la remise en vertu du très large pouvoir d'appréciation qui lui est reconnu. Selon la loi actuelle, en matière de remise, "la décision du département est définitive" (art. 242, al. 4, LCdir). En matière d'impôt fédéral direct, à teneur de l'ancien article 167, alinéa 3 LIFD, la Commission de remise de l'impôt fédéral direct statuait sur les demandes "à titre définitif". Aucune voie de droit n'était donc ouverte au contribuable pour interjeter un recours contre une décision en matière de remise d'impôt.

Contrairement aux facilités de paiements, les remises d'impôt modifient les droits et obligations du contribuable fixés à l'occasion de la taxation, en particulier le montant de l'impôt dû. Vu sous cet angle la remise d'impôt revêt le caractère d'un droit bien différent d'un acte comparable à une grâce, si bien que les décisions rendues par l'autorité exécutive à son sujet doivent pouvoir être attaquées auprès d'une instance judiciaire.

Dans son message aux Chambres fédérales, 01.023, du 28 février 2001, concernant la révision totale de l'organisation judiciaire, le Conseil fédéral précisait que "*la compétence de la Commission de remise de l'impôt fédéral direct et/ou du service cantonal compétent de statuer en dernier ressort est supprimé. Il faut assurer également dans ce domaine une voie de recours judiciaire. Il n'y a en effet pas de motif suffisant qui justifierait une exception légale à la garantie de l'accès au juge (art. 29a Cst.), même si la décision est dans une large mesure question d'appréciation. Le respect des limites imposées par la loi*

à l'exercice du pouvoir discrétionnaire peut être contrôlé par les autorités judiciaires. Il en va de même du respect des critères imposés par la loi lors de l'édition d'un arrêté. Concrètement, cela signifie que les décisions de la Commission de remise de l'impôt fédéral direct sont sujettes au recours devant le Tribunal administratif fédéral et que les décisions des services cantonaux compétents doivent pouvoir faire l'objet d'un recours au plan cantonal." (FF 2001, 4238 et 4239).

S'agissant des décisions de remise de l'impôt cantonal et communal, dans le but de respecter la disposition constitutionnelle précitée, il faut donc également prévoir l'accès à un tribunal. La décision de remise ne relevant pas de la compétence de l'autorité de taxation, mais de celle du Département de la justice, de la sécurité et des finances (DJSF), elle doit pouvoir être attaquée directement auprès du Tribunal administratif, sans passer par la première instance du Tribunal fiscal.

Concrètement, il s'agit de modifier l'art. 242, al. 4, LCdir, pour ouvrir la voie de recours directement au Tribunal administratif et d'apporter une précision à l'art. 216, concernant les recours de première instance.

Cette adaptation du droit cantonal a amené le Conseil d'Etat à reprendre la réflexion sur sa stratégie en matière de remises d'impôt. Au début de 2001, l'exécutif cantonal s'était doté pour la première fois d'un règlement concernant le traitement des demandes en remise des impôts directs cantonal et communal (RSN 631.011). Ce règlement devra à tout le moins être modifié et adapté, compte tenu de l'ouverture des voies de droit en la matière. Le Conseil d'Etat entend cependant aller plus loin et profiter de cette opportunité pour revoir le contenu de cet arrêté et en particulier les conditions d'octroi d'une remise d'impôt totale ou partielle.

4. PROPOSITION DE CLASSEMENT D'UNE MOTION

Le 25 janvier 2005, M^{me} Gisèle Ory déposait la motion suivante:

05.108

25 janvier 2005

Motion Gisèle Ory

Pour un traitement équitable des remises d'impôts

Les personnes qui sont en difficultés financières ont possibilité de demander une remise ou un rééchelonnement de leurs impôts.

Cependant, ces demandes sont souvent refusées, sans qu'il soit possible de déterminer quels sont les critères qui conduisent à ces décisions. Il y a là une part d'imprévisibilité qui rend le travail social difficile. En outre, en l'absence de critères fiables, l'arbitraire peut jouer un certain rôle.

Les sommes en jeu peuvent être importantes. Elles ont en tout cas une influence déterminante sur la vie des personnes concernées. La demande de rééchelonnement ou de remise d'impôts est souvent un pas significatif vers la sortie d'une situation de crise. En effet, les personnes concernées ont souvent été victimes de circonstances particulières de la vie, telles que maladie, dépression, chômage, veuvage, etc. Pendant ces périodes, elles ont accumulé des dettes auprès de plusieurs créanciers. Assainir leur situation fiscale peut leur permettre d'éviter la faillite et de reprendre leur budget en mains. C'est une démarche importante, qui peut avoir des conséquences majeures. Elle doit donc obéir à des règles d'équité. Chaque situation devrait être examinée et évaluée à la lumière de critères clairs et valables pour toutes les personnes qui se trouvent dans une même situation.

Le Conseil d'Etat est invité à se pencher sur cette question et à clarifier les critères selon lesquels on peut accorder ou refuser une remise d'impôts ou un rééchelonnement.

La motion ci-dessus a été approuvée par le Grand Conseil dans sa session du 28 mars 2006. Pour reprendre l'expression employée par la motionnaire, il s'agit donc pour le

Conseil d'Etat de "*clarifier les critères selon lesquels on peut accorder ou refuser une remise d'impôts*" et de s'assurer que les situations soient traitées avec toute la rigueur voulue, dans le respect de l'équité.

A cet effet, des travaux sont en cours afin d'assurer un traitement équitable des demandes de remises; il s'agit non seulement de tenir compte de la situation fiscale (revenu et fortune imposables au sens de la loi), mais encore de l'ensemble des besoins, conditions de vie et des moyens d'existence des personnes demanderesse, y compris les éventuelles prestations sociales non-imposables. Ainsi, la refonte du Règlement concernant le traitement des demandes en remise des impôts directs cantonal et communal, du 1^{er} novembre 2000, définissant plus précisément les critères et conditions d'octroi des remises et tenant compte de la motion précitée, est prévue au début de 2009, après consultation du Département de la santé et des affaires sociales (DSAS) et des représentants des autorités communales en charge des services sociaux.

5. CONCLUSION

Comme vous le constatez, les projets qui vous sont soumis découlent principalement de la nécessité d'adapter notre législation au droit fédéral et du besoin de se doter d'une base légale suffisante en matière de taux d'intérêt moratoire. Ils permettent également de mieux préciser les bases de calculs et de décisions régissant l'octroi ou non d'une remise de l'impôt. Pour l'ensemble de ces motifs, nous vous proposons de prendre en considération le présent rapport, de classer la motion "Gisèle Ory" (05.108) et d'adopter le projet de loi ci-après.

Veillez agréer, Monsieur le président, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

Neuchâtel, le 24 septembre 2008

Au nom du Conseil d'Etat:

Le président,
R. DEBÉLY

Le chancelier,
J.-M. REBER

Loi portant modification de la loi sur les contributions directes (LCdir)

Le Grand Conseil de la République et Canton de Neuchâtel,
sur la proposition du Conseil d'Etat, du 24 septembre 2008,
décète:

Article premier La loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000, est modifiée comme suit:

Art. 41a (nouveau)

b) procédure
simplifiée

¹Pour les petites rémunérations provenant d'une activité lucrative salariée, l'impôt est prélevé au taux de 4.5% sans tenir compte des autres revenus, ni d'éventuels frais professionnels ou déductions sociales, à la condition que l'employeur paie l'impôt dans le cadre de la procédure simplifiée prévue aux articles 2 et 3 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le travail au noir (LTN). L'impôt direct cantonal et communal sur le revenu est ainsi acquitté.

²L'article 142, alinéa 1, lettre *b*, est applicable par analogie.

³Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de verser périodiquement les impôts à la caisse de compensation compétente.

⁴La caisse de compensation AVS remet au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu. Elle verse à l'autorité fiscale compétente les impôts encaissés.

⁵Le droit à une commission de perception selon l'article 143, alinéa 2, est transféré à la caisse de compensation AVS compétente.

⁶Le Conseil d'Etat règle les modalités en tenant compte des articles 142 et 146.

Art. 42, note marginale

c) prestations en capital provenant de la prévoyance

Art. 42a, note marginale

d) gains de loteries et institutions semblables

Art. 127, al. 1, 2^o phrase (nouvelle)

Personnes
soumises à l'impôt
à la source

¹... En sont exclus les revenus soumis à l'imposition selon l'article 41a.

Art. 216, al. 1

¹Sous réserve de l'article 242, le contribuable peut interjeter recours...*(suite de la phrase inchangée)*.

Art. 239, al. 1, 1bis (nouveau)

¹Le Conseil d'Etat fixe pour chaque année les taux d'intérêts compensatoires et rémunérateurs.

^{1bis}Il fixe de même le taux de l'intérêt moratoire qui ne peut être supérieur à 10%.

Art. 242, al. 4

⁴La décision du département peut faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif conformément à la loi sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA), du 27 juin 1979.

Art. 2 ¹La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

² Elle est soumise au référendum facultatif.

³Le Conseil d'Etat pourvoit, s'il y lieu, à sa promulgation et à son exécution.

Neuchâtel, le

Au nom du Grand Conseil:

Le président,

Les secrétaires,