

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 septembre 1995)

Stempelabgabe. Zulässigkeit einer Einsprache. Treu und Glauben.

Innerhalb eines Beschwerdeverfahrens auf dem Gebiete des Stempelrechts ist dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Verbesserung der Beschwerde einzuräumen (Art. 52 Abs. 2 VwVG), wenn die Partei zumindest erkenntlich ihren Willen zum Ausdruck gebracht hat, als Beschwerdeführer auftreten zu wollen und die Änderung einer bestimmten, sie betreffenden und mittels Verfügung geschaffenen Rechtslage anzustreben. Im vorliegenden Fall genügt die Kopie des Antwortschreibens des Beschwerdeführers - welche bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung innerhalb der gesetzlichen Frist von Art. 39 Abs. 1 StG einging - auf die einem Zivilgericht zugestellte Eingabe der Verwaltung den materiellen Voraussetzungen einer Beschwerde. Der Beschwerdeführer musste daher die Möglichkeit erhalten, seine Beschwerde zu verbessern (E. 2.a-b).

In bezug auf das widersprüchliche Verhalten der Verwaltung gelten dieselben Bedingungen, mutatis mutandis, welche durch die Rechtsprechung des BGE auf dem Gebiete der durch die Verwaltung erteilten Zusicherungen und Auskünfte entwickelt wurden. Die vorliegende Beschwerde wurde gutgeheissen (E. 3.a-b).

Droits de timbre. Recevabilité d'une réclamation. Principe de la bonne foi.

Dans le cadre d'une procédure de réclamation en matière de droits de timbre, un court délai supplémentaire permettant de régulariser le mémoire (art. 52 al. 2 PA) doit être accordé pour autant que l'auteur exprime au moins, de façon reconnaissable, sa volonté de recourir et d'obtenir la modification d'une situation juridique particulière qui résulte d'une décision et qui le concerne. En l'espèce, la copie d'une réponse à une demande adressée à un tribunal civil, reçue par l'Administration fédérale des contributions dans le délai légal de l'art. 39 al. 1 LT, remplit les conditions matérielles d'une réclamation. Il s'imposait dès lors d'accorder à l'intéressé la possibilité de régulariser son acte (consid. 2.a-b).

S'agissant du comportement contradictoire de l'administration, les conditions d'application sont les mêmes, mutatis mutandis, que celles posées par la jurisprudence du TF en matière de promesse ou de renseignement donné par l'administration. En l'espèce, le grief est admis (consid. 3.a-b).

Tasse di bollo. Ammissibilità di un'opposizione. Principio della buona fede.

Nell'ambito di una procedura ritorsuale in materia di tasse di bollo, occorre assegnare al ricorrente un breve termine suppletorio per completare l'atto di ricorso (art. 52 cpv. 2 PA), nella misura in cui l'autore abbia espresso, almeno in modo riconoscibile, la volontà di ricorrere e di ottenere la modificazione di una situazione giuridica determinata, risultante da una decisione che la concerne. Nel caso presente, la copia di una risposta a una domanda rivolta a un tribunale civile, pervenuta all'Amministrazione federale delle contribuzioni entro il termine legale dell'art. 39 cpv. 1 LTB, adempie le condizioni materiali di un'opposizione. S'impondeva quindi d'accordare all'interessato la possibilità di migliorare il ricorso (consid. 2.a-b).

In merito al comportamento contraddittorio dell'amministrazione, le condizioni d'applicazione sono identiche, mutatis mutandis, a quelle poste dalla giurisprudenza del TF in materia di promesse o di informazioni rilasciate dall'amministrazione. Il presente ricorso è stato accolto (consid. 3.a-b).

Résumé des faits:

A. Par jugement du 10 septembre 1991, la société A. SA (ci-après: la société), dont l'activité consistait notamment en la fabrication, la construction et le commerce de machines de toute sorte obtint un sursis concordataire jusqu'au 9 janvier 1992. Me X fut désigné commissaire au sursis.

B. Par prononcé du 3 février 1992, la Cour civile de la République et Canton de Neuchâtel homologua le concordat par abandon d'actifs intervenu entre la société et ses créanciers. La raison sociale fut alors transformée en «A. SA en liquidation concordataire» et l'adresse de la société fixée chez Me Y.

C. En date du 5 mars 1992, l'Administration fédérale des contributions (AFC) produisit, par lettre adressée à Me X, commissaire au sursis, une créance de Fr. 280 000.- (recte Fr. 280 500.-), à faire inscrire dans l'état de collocation à venir. Elle consistait en une créance de droits de timbre frappant, au taux de 3% et au titre de versements supplémentaires consentis par un actionnaire à la société au sens de l'art. 5 al. 2 let. a de la LF du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10), un abandon de créances de Fr. 9 350 000.- de la société A. H. SA, actionnaire de A. SA, à cette dernière. Le liquidateur de la société, Me Y, répondit par courrier du 9 mars 1992, formulant notamment «toutes réserves» quant au bien-fondé de la créance revendiquée par l'AFC.

D. L'état de collocation au sens de l'art. 316g de la LF du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP, RS 281.1) fut établi le 11 octobre 1994. Par lettre personnelle du même jour, reçue le 12 octobre 1994, le liquidateur informa l'AFC que sa créance était intégralement contestée, motif pris, entre autres, qu'elle concernait A. H. SA et non pas A. SA. Il informa également l'AFC qu'en application - analogue - de l'art. 250 LP, un délai de 10 jours dès la publication du dépôt de l'état de collocation dans la Feuille officielle suisse du commerce (FOSC), soit dès le 14 octobre 1994, lui était imparti pour intenter action en contestation devant le Tribunal compétent dans le canton de Neuchâtel.

E. En date du 21 octobre 1994, l'AFC rendit une décision formelle soumise à réclamation au sens de l'art. 38 LT, fixant ainsi sa créance fiscale de Fr. 280 500.-. Dans sa motivation, elle précisa que sa décision valait «action en contestation de l'état de collocation». Par téléfax du 24 octobre 1994, le liquidateur de la société en liquidation concordataire avertit l'AFC qu'à son avis, la procédure de contestation, ainsi vidée dans la décision de l'AFC, n'était pas conforme à l'art. 250 LP qui prévoit que l'opposant doit intenter son action devant le juge de la poursuite. Par conséquent, précisa-t-il, la contestation devait être, toujours à son avis, portée devant la Cour civile du Tribunal cantonal, à Neuchâtel.

F. En date du 24 octobre 1994, soit le même jour que la réception du téléfax sus-indiqué, l'AFC introduisit, devant le Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel, une action en contestation de l'état de collocation. Le 7 novembre 1994, la société en liquidation concordataire, par son liquidateur, adressa, dans le cadre de la procédure engagée devant l'instance

neuchâteloise, sa réponse à l'action en contestation de l'état de collocation. La réponse fut reçue par le Tribunal en date du 8 novembre et par l'AFC le 9 novembre 1994. Des conclusions dites «en cause» furent déposées après coup, dans le délai imparti par l'autorité judiciaire, par l'AFC en date du 18 janvier 1995 et par la défenderesse le 23 janvier 1995. La IIe Cour civile du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel (ci-après: le Tribunal - ou la Cour - cantonal neuchâtelois) rendit son jugement en date du 3 février 1995, se déclarant incompétente pour connaître de la demande, soit de l'action en contestation de l'état de collocation introduite par l'AFC. Vu les considérants de l'arrêt cité, l'AFC déposa le 27 février 1995 une plainte au sens de l'art. 17 LP, suivant ainsi la voie de droit suggérée par la Cour. L'autorité cantonale de surveillance des offices de poursuites et de faillites suspendit l'instruction de cette nouvelle cause jusqu'à droit connu sur la procédure de réclamation introduite par le liquidateur.

G. Par courrier du 10 février 1995 adressé à l'AFC, le liquidateur de la société requit en effet l'entrée en matière sur sa réclamation, constituée selon lui par sa réponse du 7 novembre 1994 produite dans la procédure de l'action en contestation de l'état de collocation et reçue par l'AFC durant le délai légal de réclamation suivant la décision administrative du 21 octobre 1994. L'AFC contesta ce point de vue par lettre du 13 février 1995 et, suite à la réaction opposée du liquidateur des 15 février et 9 mars 1995, elle prononça en date du 1er mai 1995 une décision de non-entrée en matière, motif étant avancé que la réponse du liquidateur du 7 novembre 1994 ne pouvait en aucun cas être considérée comme une réclamation formée en bonne et due forme contre la décision prononcée le 21 octobre 1994.

H. Par courrier du 30 mai 1995, la société (ci-après: la recourante) a, par son liquidateur, interjeté un recours contre la décision précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Elle conclut principalement et notamment à ce que la décision sur réclamation du 1er mai 1995 soit annulée et à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle entre en matière et rende une décision sur réclamation sur le fond. Par mémoire du 12 juillet 1995, l'AFC a fait parvenir sa détermination, concluant au rejet du recours avec suite de frais et dépens.

Extraits des considérants:

1.a. (...)

b. Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. La Commission de recours n'est cependant pas liée, dans son examen, aux motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA). Le cas échéant, celle-ci ne saurait même renoncer à son droit de contrôler la pertinence d'un état de fait non contesté, compte tenu des exigences du principe inquisitoire et de la maxime d'office (ATF 119 V 347, consid. 1a; 116 V 23, consid. 3c; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 1993, p. 175; Urs R. Behnisch, *Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht*, Archives de droit fiscal suisse [ci-après: Archives], vol. 56, p. 577 ss). L'examen du dossier révèle d'abord que l'état de fait - non controversé - a été correctement établi par l'AFC et découle d'un seul examen des pièces à disposition. Il n'est pas moins clair qu'en la matière, à savoir celle de la recevabilité d'une réclamation, l'AFC ne jouit pas d'une liberté d'appréciation pouvant donner lieu à une décision inopportune, ni d'une latitude de jugement pouvant conduire à un excès ou un abus de pouvoir (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 329 ss). Il convient donc de se limiter à l'examen de(s) griefs tirés de la violation du droit fédéral.

2. La recourante estime que le mémoire du 7 novembre 1994 constitue une réclamation déposée en bonne et due forme. Dès lors que l'autorité intimée le dénie, la recourante se prévaut donc d'une violation de l'art. 39 LT, le cas échéant de l'art. 52 al. 2 PA.

a. Aux termes de l'art. 39 al. 1 et 2 LT, les décisions de l'Administration fédérale des contributions peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. La réclamation doit être adressée par écrit à l'Administration fédérale des contributions. Elle doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui la motivent. Conformément à l'art. 52 al. 1 PA, traitant de la procédure de recours en général (art. 44 ss PA), le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, les motifs et moyens de preuve, ainsi que porter la signature du recourant ou de son mandataire. L'art. 52 al. 2 PA précise quant à lui que si le recours ne satisfait pas à ces exigences, ou si les conclusions ou les motifs du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, l'autorité de recours impartit au recourant un court délai supplémentaire pour régulariser le mémoire. La LT ne contenant aucune disposition contraire, il est aujourd'hui admis, comme le souligne à juste titre l'AFC, que l'art. 52 al. 2 PA, applicable en soi à la procédure de recours, s'applique a fortiori à la procédure de réclamation, soit devant l'autorité de première instance en matière de droits de timbre (Archives, vol. 60, p. 365, consid. 2; ATF 112 Ib 636; voir aussi Werner Braunschweiger / Gilli Caffisch / Beat Jung, *Die neuen Vorschriften für das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege im Bund und ihre Auswirkungen auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreuten Abgaben*, Archives, vol. 39, p. 372). La jurisprudence relative à l'art. 52 al. 2 PA fait preuve d'une grande souplesse, plus grande que celle du Tribunal fédéral (TF) rattachée à l'art. 108 al. 3 OJ, précisément en raison du contenu de l'art. 52 al. 1 PA (ATF 112 Ib 635 s., consid. 2b; Archives, vol. 61, p. 822, vol. 50, p. 432, consid. 1a). C'est ainsi que l'art. 52 al. 2 PA est notamment applicable dans les cas- extrêmes - où les conclusions et la motivation manquent complètement (Archives, vol. 60, p. 366, consid. 2b) et même dans le cas où une réclamation, pourtant annoncée dans le délai légal, n'est finalement pas formée en temps utile (idem, consid. 2c). Dans ces situations, et donc forcément dans des hypothèses analogues, l'autorité doit donner au réclamant l'occasion, par un court délai ne dépassant pas trois jours (ATF 112 Ib 636 s.; Archives, vol. 60, p. 366, consid. 2c), de parfaire sa réclamation ou, si le délai légal n'est pas encore échu, le prier de le faire avant l'expiration dudit délai, afin qu'il puisse éviter une sanction d'irrecevabilité (voir arrêt non publié du TF du 1er juin 1990 en la cause O. AG contre l'AFC).

Cela dit, n'importe quelle omission formelle ne conduit pas automatiquement à l'application de l'art. 52 al. 2 PA, sans quoi les art. 52 al. 1 PA et 39 LT perdraient tout leur sens. Si le recours est manifestement irrecevable, l'art. 52 al. 2 PA ne s'applique pas et une décision de non-entrée en matière doit être immédiatement prononcée. En d'autres termes, pour que l'art. 52 al. 2 PA trouve application, il faut au moins que la partie exprime, de façon reconnaissable, sa volonté de recourir et d'obtenir la modification d'une situation de droit déterminée la concernant et créée par une décision (ATF 112 Ib 636, consid. 2b in fine; Archives, vol. 60, p. 366, consid. 2b; Kölz/Häner, op. cit., p. 159). Par parenthèse, on rappellera que l'interdiction du formalisme excessif, tiré de l'art. 4 Cst., conduit au déni de justice lorsque l'autorité applique une règle de procédure avec une dureté exagérée ou impose des exigences excessives à l'égard des actes juridiques, privant ainsi le citoyen d'une voie de droit d'une manière inadmissible (ATF 120 II 426, consid. 2; 120 V 417, consid. 5; 119 la 4, consid. 2; 119 III 28, consid. 3b et références citées). L'art. 52 al. 2 PA étant une expression même du principe général de la prohibition du formalisme excessif (Jean-François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, vol. 1, Berne 1990, ad art. 30 al. 2, N° 2, p. 185), l'examen de sa correcte application se confond dès lors avec le grief du même nom, tiré de

l'art. 4 Cst., dont la Commission de céans peut donc se dispenser de l'éventuel examen. Le grief de formalisme excessif apparaît dès lors sans objet particulier.

b. En l'espèce, il apparaît que l'AFC a reçu un mémoire signé, émanant de la recourante, dans le délai légal de réclamation. La recourante y fait clairement savoir, conclusions et en tout cas motivation à l'appui, qu'elle conteste le bien-fondé de la créance fiscale de l'AFC. Ce mémoire remplit d'abord, aux yeux de la Commission de céans, les conditions matérielles exigées pour l'éventuelle application de l'art. 52 al. 2 PA. Une personne individuelle y exprime clairement et de manière reconnaissable sa volonté de contester la fixation d'une créance fiscale et de requérir la modification d'une situation de droit déterminée le concernant et créée par une décision administrative. Certes, la personne ne s'y présente pas formellement comme «Beschwerdeführer» au sens étroit du terme. Mais, de la même façon qu'il n'est nul besoin qu'un mémoire contienne le terme «réclamation» pour être matériellement admis comme telle, de même convient-il de ne pas donner à ce terme-là une portée trop restrictive, sans quoi c'est tout l'art. 52 al. 2 PA qui perdrait de son essence et d'une largesse voulue par le législateur. L'important est que l'administré exprime non seulement son désaccord, mais sa volonté d'en découdre en procédure contentieuse. Tel est manifestement le cas en l'espèce. Certes encore, le mémoire n'est pas, à proprement parler, adressé à l'AFC, mais il a été reçu par cette dernière et là encore, sur le seul plan des conditions pouvant entraîner l'application de l'art. 52 al. 2 PA, seule la volonté reconnaissable importe, laquelle, comme on l'a vu, ne fait pas défaut. Enfin, pour répondre à l'autorité intimée, il faut préciser qu'elle n'a reçu, formellement parlant, qu'une copie de la réponse à sa demande introduite devant la Cour cantonale neuchâteloise et non, comme elle semble le prétendre, la réponse elle-même, acte de procédure commis vis-à-vis du seul Tribunal. On ne voit dès lors pas pourquoi cet exemplaire ne pourrait pas à lui seul engendrer des droits pour le réclamant et des devoirs pour l'AFC, ni même pourquoi une volonté clairement manifestée par écrit ne pourrait pas avoir, à la limite, plusieurs effets distincts. Surtout, il n'y a pas de raison que l'art. 52 al. 2 PA puisse sauver un contribuable adressant une lettre sans conclusions ni motivation le dernier jour du délai, et même un contribuable annonçant une réclamation et ne s'exécutant pas dans le délai de réclamation, alors qu'un mémoire complet reçu par l'AFC, contenant clairement une contestation de la créance fixée par l'autorité, devrait encourir d'entrée de cause la sanction de l'irrecevabilité. Il n'est donc pas possible, aux yeux de la Commission de recours, de considérer que le mémoire reçu par l'AFC durant le délai de recours était manifestement irrecevable au sens de l'art. 52 al. 2 in medio PA. L'AFC devait donc, dans la moins bonne des hypothèses, appliquer l'art. 52 al. 2 PA, en clair informer le liquidateur qu'elle n'acceptait pas de réclamation envoyée par un tiers n'ayant manifestement pas reçu le pouvoir de le faire. Dès lors que le mémoire était parvenu à l'AFC bien avant l'expiration du délai de recours, l'autorité pouvait soit avertir le liquidateur de ce manquement formel et l'enjoindre de régulariser sa réclamation avant l'expiration du délai, soit attendre l'expiration du délai et accorder alors un court délai selon l'art. 52 al. 2 PA. Les éventuelles carences ne pouvaient dès lors être que des omissions de forme et l'art. 52 al. 2 PA devait, le cas échéant, s'appliquer.

Le mémoire du 7 novembre 1994, correct sur le plan matériel, remplissait-il les conditions formelles de l'art. 39 LT et de l'art. 52 al. 1 PA? En soi, la question pourrait rester ouverte. Car en supposant que le mémoire ne respecte pas les exigences de l'art. 52 al. 1 PA, l'AFC était dans l'obligation de lui concéder le court délai de l'art. 52 al. 2 PA et, dans le cas contraire, la réclamation eût dû être directement admise sur le plan formel. Dans les deux cas, le présent recours devrait être admis. En fait, la Commission de céans estime qu'il existait un seul problème formel digne d'intérêt: la réclamation n'a pas été envoyée par le réclamant, mais par le Tribunal cantonal neuchâtelois. Alors que l'AFC y voit un grave problème matériel, un motif d'irrecevabilité manifeste au sens de l'art. 52 al. 2 PA, il s'agit au contraire, pour la Commission de céans et au vu des considérations susdites, d'un pur problème de forme. La réclamation, soit le document renfermant la volonté de contester la créance, a simplement été envoyée par un tiers, soit le Tribunal cantonal neuchâtelois. L'art. 39 LT n'interdit pas qu'une réclamation, écrite par le mandataire, soit envoyée par une tierce personne, non mandataire du contribuable.

Certes, il se pose alors un problème de procuration et, surtout, de représentation avec ou sans pouvoirs. Mais une absence de pouvoirs ne peut jamais conduire d'entrée à une sanction d'irrecevabilité (art. 11 PA; cf. art. 30 al. 2 OJ dans sa nouvelle teneur en vigueur depuis le 15 février 1992, RO 1992 288; FF 1991 II 461; ATF 120 V 417, consid. 5). En l'occurrence, celle-ci ne tomberait d'ailleurs même pas sous le coup de l'art. 11 PA, qui traite uniquement des rapports entre le contribuable et le mandataire. C'est dire qu'il s'agit bien en l'occurrence d'une question entrant, dans la pire des hypothèses, dans le cadre de l'art. 52 al. 2 PA. Le recours doit donc déjà être admis pour violation dudit article. Cela dit, la Commission de recours constate que la question de la violation de l'art. 52 al. 2 PA pourrait rester ouverte, car de toute façon, comme on va le voir, même si le mémoire n'était pas suffisant matériellement, le recours devrait être admis pour un autre motif.

3. Par abondance de motivation, la Commission de céans constate en effet et au surplus que, même si l'appréciation juridique du mémoire reçu par l'AFC conduisait à l'inapplication de l'art. 52 al. 2 PA, le recours devrait être accepté pour violation du principe de la bonne foi.

a.aa. Le principe de la bonne foi, issu de l'art. 2 al. 1 CC et applicable également en droit public, énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et l'administré. Il peut se diviser en trois sous-principes: l'interdiction du comportement contradictoire, la protection de la confiance et l'interdiction de l'abus de droit (Ulrich Häfelin/ Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zurich 1993, p. 118; voir aussi pour une distinction analogue, Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle / Francfort-sur-le-Main 1991, p. 105 ss; ATF 108 Ib 377, consid. 2b). En droit fiscal, le droit à la protection de la bonne foi est en principe moins étendu que dans les autres domaines, vu l'importance qu'y revêt le principe de la légalité (Grisel, op. cit., p. 395; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 4e éd., Zurich 1992, p. 22; Archives, vol. 57, p. 163, consid. 4, vol. 48, p. 84, consid. 3, vol. 41, p. 600, consid. 3).

bb. Le sous-principe de l'interdiction du comportement contradictoire énonce que l'autorité ne doit pas, par rapport à une même personne, exprimer des opinions divergentes ou se comporter de manière différente dans des affaires semblables (Grisel, op. cit., p. 395; Häfelin/Müller, op. cit., p. 132 s.; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Bâle / Francfort-sur-le-Main 1983, p. 16 s.; Max Imboden / René A. Rhinow / Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bâle / Francfort sur le Main 1990, N° 77, vol. I, p. 475 ss; Ergänzungsband, p. 246 ss; Knapp, op. cit., p. 111). Le comportement contradictoire de l'autorité ne peut bien sûr être admis qu'à certaines conditions. Celles-ci n'ont pas toujours été très clairement énoncées par la doctrine ou la jurisprudence (pour exemple, Grisel, op. cit., p. 395; Häfelin/Müller, op. cit., p. 132; Imboden/Rhinow/Krähenmann, op. cit., p. 479; Ergänzungsband, p. 246 ss; ATF 118 Ib 379, consid. 9; 113 Ib 28, consid. 4a in fine; 111 V 87, consid. 6; 108 V 88, consid. 3a; 105 la 126, consid. 2). Quoi qu'il en soit, étant donné que l'on ne saurait reconnaître un tel cas de violation du principe de la bonne foi à des conditions moins restrictives qu'en matière d'assurances ou promesses faites à un administré, la Commission de céans estime qu'il apparaît justifié de tenir compte, mutatis mutandis, des critères posés en matière de renseignements donnés par l'administration, contenus dans une jurisprudence plus constante et plus précise (ATF 119 V 306, consid. 3a; ATF 118 la 254, consid. 4a; 117 la 285, consid. 2b; 116 V 298, consid. 3a; 109 V 52, consid. 3a; 108 Ib 377, consid. 3b). Il apparaît donc que, compte tenu de la présente cause, les

conditions suivantes doivent être remplies pour l'admission d'un comportement contradictoire de l'autorité administrative:

1. Un comportement clairement contradictoire doit exister;
2. Il doit en principe émaner de la même autorité et avoir été adopté en rapport avec une situation individuelle et concrète;
3. Ce comportement doit être imputé à un organe compétent ou censé compétent;
4. Le comportement contradictoire de l'autorité était de nature à inspirer confiance et le citoyen concerné ne pouvait ni ne devait reconnaître d'emblée le caractère contradictoire du comportement adopté;
5. Ledit comportement a engagé l'administré concerné à adopter une attitude ou à faire preuve d'une omission qui lui a été préjudiciable;
6. La législation applicable ne s'est pas modifiée depuis que l'attitude contradictoire a eu lieu.

S'il s'avère que toutes ces conditions sont réunies et qu'au surplus, il n'existe aucun intérêt public primant l'application du principe de la bonne foi (par analogie, ATF 116 Ib 185, consid. 3c; 103 Ia 515; 101 Ia 328), le citoyen doit être replacé dans la situation où l'administration n'aurait pas adopté un comportement contradictoire. En droit fiscal, ces conditions doivent en principe être examinées avec une plus grande rigueur. Elles doivent exister d'une manière claire et manifeste (par analogie, Archives, vol. 60, p. 53, consid. 3; Revue fiscale 1991, p. 464). Dans ce domaine en effet, il y aurait lieu, comme on l'a vu, de poser en matière de principe de la bonne foi, des critères plus rigides que pour les autres domaines du droit (Revue fiscale 1993, p. 434; 1991, p. 573; Revue de droit administratif et de droit fiscal 1992, p. 264; 1991, p. 12).

b.aa. En l'espèce, la Commission de recours considère en premier lieu que certaines conditions susnommées sont manifestement réalisées. Tel est le cas de l'exigence de la situation individuelle et concrète (condition N° 2), de la compétence de l'autorité qui aurait commis l'acte contradictoire (condition N° 3) et de l'absence de modification du droit (condition N° 6). Tel est aussi le cas de l'inaction du contribuable, consistant - il s'agit, rappelons-le, d'une hypothèse conditionnelle, compte tenu du consid. 2 ci-dessus - en l'omission de déposer une réclamation dans le délai utile de l'art. 39 LT. Restent donc à examiner l'existence d'un comportement contradictoire et le fait que le liquidateur ne pouvait pas s'apercevoir d'emblée de ce caractère. Dans ce contexte, il faut souligner que la situation de fait entrant en ligne de compte pour une appréciation sous l'angle du principe de la bonne foi s'étend jusqu'à l'expiration du délai de trente jours imparti pour déposer une réclamation, soit jusqu'au 21 novembre 1994. Les faits, prises de conscience ou explications ultérieures, notamment les mémoires de conclusions en cause des 18 et 23 janvier 1995, ne sauraient, compte tenu de la nature de la cause, avoir quelque influence sur l'examen entrepris par la Commission de céans.

bb. S'agissant de l'existence d'un acte contradictoire de l'administration, il faut d'abord concéder, à son crédit, qu'au moment où le liquidateur a clairement renvoyé l'autorité intimée devant le juge de la poursuite, soit en date du 24 octobre 1994, le dernier arrêt publié du TF en la matière était celui rendu en date du 24 mars 1994 (ATF 120 III 32). Ce jugement, à l'évidence, était de nature à mettre l'autorité intimée dans l'embarras. Auparavant, la jurisprudence - publiée - constante renvoyait clairement toutes les contestations relatives aux créances de droit public devant le juge spécial compétent en la matière, n'en donnant ainsi aucune au juge de la poursuite. Dès cet arrêt, fondé sur une nouvelle analyse (consid. 2b in initio) et introduisant une jurisprudence partiellement nouvelle, on ne pouvait exclure désormais une action en contestation de l'état de collocation dans les litiges portant sur des créances de droit public. Etaient expressément visés les cas de la contestation du rang de la créance de droit public et celui de la validité d'un droit de gage la garantissant. Au surplus, cette nouvelle jurisprudence posait également des problèmes en liaison avec l'art. 42 al. 2 LT, dont l'AFC fait état dans sa réponse. Il faut admettre que la portée de cet arrêt, aujourd'hui clairement dégagée à la suite du jugement ultérieur du TF du 23 juin 1994 (ATF 120 III 147, consid. 4 in fine, également publié aux Archives, vol. 63, p. 661 et dans la Semaine judiciaire 1995, p. 291 ss), n'était pas évidente au moment de sa publication et, donc, au moment des faits de la présente cause (Alfred Meier, Zur Kollokation von Steuerforderungen, L'Expert-comptable suisse 6/95, p. 536, avec renvoi). Certes, l'arrêt du TF du 23 juin 1994 était connu de l'AFC avant sa publication en date du 21 février 1995, étant donné qu'il a été produit lors de l'audience d'instruction du 6 décembre 1994 devant la 11e Cour civile cantonale citée. Il n'en demeure pas moins qu'il faut considérer qu'elle ne connaissait pas - ni ne pouvait connaître - cet arrêt du 23 juin 1994, propre à dissiper toutes ses craintes, au moment de l'ouverture de son action en contestation de l'état de collocation.

cc. Cela dit, le caractère contradictoire ou non d'un acte de l'autorité ne se juge pas à l'aune de motifs inexprimés, mais bien d'après des actes reconnaissables et perçus par les tiers selon le principe de la confiance. Autant convient-il de comprendre, sur un plan interne, les craintes de l'AFC, autant faut-il, sous l'angle du principe de la bonne foi, condamner sa manière de procéder et l'ouverture d'une action en contestation de l'état de collocation dans les termes et circonstances révélés par l'état de fait. Car ce n'est qu'à la lecture de sa réponse au présent recours que l'on comprend pour quels véritables motifs elle s'est crue obligée d'introduire une telle action. Auparavant, la compétence du juge de la collocation pour juger du fond n'a été véritablement contestée par l'AFC que lors du dépôt des conclusions en cause, le 18 janvier 1995, soit à un moment qui n'est déjà plus déterminant pour une appréciation de l'attitude de l'AFC sous l'angle de la bonne foi. Par contre, au moment de l'introduction de son action et durant le délai de réclamation - et cela seul compte aux yeux de la Commission de céans -, l'AFC n'a nullement fait état des problèmes que soulevait pour elle l'arrêt du TF du 24 mars 1994. On ne trouve, même dans son mémoire de demande, aucune allusion à la jurisprudence constante du TF excluant la compétence du juge de la poursuite pour tout litige concernant des créances de droit public. Quoi qu'elle puisse dire, son action est complètement axée sur la validité de sa créance et les termes de ses conclusions ne peuvent s'interpréter que comme une demande de confirmation de son bien-fondé. Comment d'ailleurs «poser l'existence de la créance de l'AFC comme acquise» au moment de l'ouverture de son action, alors que le liquidateur, sans jamais se contredire, a d'abord émis des réserves claires, puis contesté radicalement son bien-fondé? L'AFC n'a expliqué à aucun moment, même pas dans les préliminaires de son action, que la jurisprudence nouvelle non seulement souffrait d'un manque de clarté, mais au surplus obligeait l'autorité fiscale, compte tenu de l'art. 42 al. 2 LT et vu l'opposition du liquidateur, à introduire, outre son prononcé sur le fond, une action en contestation de collocation pour la seule inscription de la créance. Au surplus, même antérieurement, dans la motivation de la décision formelle du 21 octobre 1994, il n'est fait à aucun moment allusion, dans les considérants, à la compétence incontestable de l'AFC. La phrase contenue en page 4 in fine ne fait pas état de la jurisprudence du TF et, au surplus, elle est mal rédigée, étant donné que sa décision ne vaut pas «action en contestation de l'état de collocation», mais bien plutôt jugement au fond. Sous l'angle du principe de la bonne foi, et surtout compte tenu du fait que le liquidateur contestait clairement le bien-fondé et non pas le rang ni la garantie de la créance fiscale, il apparaît donc qu'objectivement et vu des tiers, l'AFC adhérerait à l'opinion du

liquidateur. Or, l'AFC ne pouvait pas, en l'espace de quatre jours, à la fois se déclarer compétente et non compétente sur le fond. Introduisant, formellement parlant, une action au fond quatre jours seulement après avoir pris une décision administrative formelle, également sur le fond, concernant la même créance, elle commettait là un acte manifestement contradictoire. Cette conclusion est d'ailleurs renforcée par une autre circonstance. Dès lors que le liquidateur soutenait, manifestement à tort, la compétence du juge de la poursuite, il se posait un problème de contestation de compétence administrative qui devait trouver immédiatement solution par le biais de l'art. 9 al. 1 PA et d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA). Même si une action en contestation de l'état de collocation parallèle pouvait se justifier en théorie, vu l'arrêt du TF du 24 mars 1994 cité, l'AFC ne pouvait se dispenser de rendre une décision incidente. A aucun moment, ni durant le délai de recours, ni jusqu'à éclaircissement définitif de la part du Tribunal neuchâtelois, une telle décision - aujourd'hui certes sans objet mais non pas à l'époque considérée - n'est intervenue. Cette omission ne fait que renforcer le caractère contradictoire de son attitude à l'égard du liquidateur.

dd. L'acte contradictoire de l'AFC a indiscutablement engendré un état de confiance en la personne du liquidateur. Il faut d'abord relever que ce dernier n'a jamais donné l'illusion à l'AFC qu'il allait admettre la créance sur le fond. La lettre du 9 mars 1992 émet une réserve claire qui, à ce stade, devait conduire l'AFC, contrairement à ce qu'elle soutient, à prendre ses précautions. Elle a rendu, le 21 octobre 1994, une décision sur le fond. Par téléfax du 24 octobre 1994, le liquidateur a contesté la compétence de l'AFC en la renvoyant devant le juge de la collocation dans le délai de dix jours et l'autorité intimée n'a fait, sur le plan des actes accomplis, qu'obtempérer en introduisant une action en contestation de l'état de collocation. A l'évidence, le liquidateur était fondé à croire que l'AFC avait suivi son avis, fût-il totalement erroné. La création de l'état de confiance en la personne du liquidateur est dès lors évident.

Reste encore à examiner si le liquidateur, qui est homme de loi, aurait dû reconnaître d'emblée le caractère contradictoire de l'attitude de l'AFC. La lecture des pièces montre que le liquidateur ne connaissait ni la jurisprudence constante du TF, ni les complications engendrées par l'arrêt du TF du 24 mars 1994 précité. S'agissant de la jurisprudence constante en question, la Commission de céans observe qu'il s'agit aussi d'une jurisprudence très spéciale. Elle ne figure qu'en note ou doit quasiment être recherchée dans certains manuels de droit des poursuites (pour exemple, Kurt Amonn, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 5e éd., Berne 1993; Antoine Favre, Droit des poursuites, 3e éd., Fribourg 1974). Quant aux complications surgies à la suite de l'arrêt du TF précité, elles sont de nature à échapper à la sagacité de n'importe quel juriste non spécialiste. Le liquidateur, qui agissait sur mandat et n'est pas un professionnel de la poursuite pour dettes fiscales, peut donc être excusé de son ignorance. Surtout, celle-ci a été fortement renforcée par l'attitude de l'AFC citée plus haut. D'une part, répétons-le, elle a, sous l'angle du principe de la bonne foi, «accepté» le même jour le point de vue du liquidateur et, d'autre part, ce dernier n'a jamais reçu de décision incidente suite à sa contestation - manifestement erronée - de la compétence de l'AFC. A cela s'ajoute que sa réaction spontanée du 24 octobre 1994, soit l'envoi d'un téléfax à l'autorité intimée pour la prévenir à temps de sa prétendue erreur, doit être appréciée comme une preuve incontestable de sa bonne foi. Enfin, tout bien pesé, il apparaît également excusable pour un homme de loi de douter, voire de contester une solution à raison de laquelle l'administration apparaît comme juge et partie, ce qui est bien le cas en l'espèce, puisqu'en définitive l'AFC intente l'action au sens de l'art. 250 LP - sans acte formel - et rend elle-même la décision dévolue normalement au juge de la collocation.

ee. Il résulte de ce qui précède que toutes les conditions posées pour une protection découlant du principe de la bonne foi sont réunies. Par voie de conséquence, il n'est plus possible de reprocher au liquidateur de n'avoir pas déposé une demande de suspension de la procédure. Vu du tiers, et cela seul compte, il apparaît que l'on pouvait croire que la décision avait été annulée. Quoi qu'il en soit, la confiance du liquidateur placée dans la situation de fait découlant de l'acte contradictoire de l'AFC doit être protégée. On ajoutera que, s'agissant d'une question essentielle de procédure, l'intérêt privé du liquidateur à pouvoir obtenir une décision au fond prime l'intérêt public invoqué par l'autorité intimée et qu'il ne saurait être question d'appliquer les conditions susdites avec une particulière rigueur, lesquelles seraient d'ailleurs réalisées même si on procédait à un examen sous un tel angle.

4.a. Les considérants qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre le recours du liquidateur de la société. Le pourvoi est admis pour deux motifs indépendants (ATF 121 IV 94), préférence étant donné, formellement parlant, à la violation du principe de la bonne foi. Il s'ensuit, comme on l'a vu, que la recourante ne doit subir aucun préjudice né de la situation de confiance considérée et il convient d'adhérer à ses conclusions, lesquelles requièrent le renvoi de la cause pour une entrée en matière directe sur le bien-fondé de la créance fiscale en cause. On ajoutera d'ailleurs que même si la violation de l'art. 52 al. 2 PA avait primé sur le plan rédactionnel, le seul défaut formel cité, à savoir le défaut de pouvoirs de l'expéditeur du mémoire, eût dû être considéré comme guéri par les interventions ultérieures du liquidateur de la recourante et il n'y aurait aucune raison de lui accorder un délai supplémentaire pour perfectionner un mémoire qu'elle estime elle-même suffisamment complet.

b. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 2 PA, aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures et l'avance de frais perçue auprès de la recourante doit être remboursée d'office. Conformément à l'art. 64 al. 1 PA et 8 al. 1, 3 et 4 de l'O du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative (RS 172.041.0), une indemnité à titre de dépens est par ailleurs accordée à la recourante.

Dokumente der SRK