

FR_GERICHTE 604 2016 32 vom 11. September 2017

FR Kantonsgericht, 2017-09-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_32

FR: FR_GERICHTE 604 2016 32 du 11 septembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 32 del 11 settembre 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 7

juillet 2016.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 604 2016 32/34 en droit (604 2016 32) I. Impôt fédéral direct 1. a) Conformément à l'art. 205e al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), disposition transitoire applicable aux personnes physiques, les procédures de recours contre les décisions relatives à une demande de remise d'impôt prononcées avant l'entrée en vigueur le 1er janvier 2016 des nouveaux art. 167 à 167g LIFD sont régies par l'ancien droit. Il en ressort également qu'au contraire, les procédures de recours contre de telles décisions prononcées après le 1er janvier 2016 sont soumises au nouveau droit (voir CURCHOD, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, art. 167 n. 22). b) Selon l'art. 167b LIFD, les cantons déterminent l'autorité cantonale compétente pour la remise de l'impôt fédéral direct (autorité de remise). L'art. 213b de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1), en vigueur depuis le 1er janvier 2016, attribue à la Direction des finances la compétence de statuer sur les demandes de remise en matière d'impôt fédéral direct. Se référant à l'ancien art. 167 al. 3 LIFD, l'art. 10 al. 2 de l'arrêté cantonal du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (l'arrêté cantonal; RSF 634.1.11) fait de même. c) A teneur de l'art. 167g al. 1 LIFD, le requérant dispose des mêmes voies de droit contre la remise de l'impôt fédéral direct que contre la décision concernant la remise de l'impôt cantonal sur le revenu et le bénéfice. L'art. 167g al. 4 LIFD précise que les art. 132 à 135 LIFD – relatifs à la procédure de réclamation – et les art. 140 à 145 LIFD – relatifs à la procédure de recours – sont applicables par analogie. Comme il s'agit d'une application par analogie, les cantons ne connaissant pas de procédure de réclamation contre les décisions de remise pour l'impôt cantonal ne sont pas obligés d'en introduire une (Message du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise d'impôt, FF 2013 7565). Cela ne les dispense par contre pas de prévoir une procédure de recours devant une autorité judiciaire (CURCHOD, art. 167g n. 17). Le droit cantonal fribourgeois ne prévoit pas de procédure de réclamation contre les décisions de remise d'impôt. Quant à la procédure de recours, il ressort de l'art. 4 al. 1 de l'arrêté cantonal, en relation avec les art. 104 al. 3 et 140 al. 1 LIFD que le Tribunal cantonal est l'autorité judiciaire cantonale compétente pour connaître des recours contre une décision de remise d'impôt rendue par la Direction des finances en matière d'impôt fédéral direct (voir également art. 213d LICD). d) Déposé le 17 mars 2016 auprès du Tribunal cantonal contre une décision de la Direction des finances du 22 février

2016, le recours a été adressé à l'autorité compétente, dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) L'art. 167 LIFD dispose que si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle (al. 1). La remise de l'impôt a pour but d'assainir durablement la situation

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 604 2016 32/34 économique du contribuable. Elle doit profiter au contribuable lui-même et pas à ses créanciers (al. 2). L'art. 167a LIFD prévoit quant à lui que la remise de l'impôt peut être en partie ou en totalité refusée, notamment lorsque le contribuable: a. a manqué gravement ou de manière répétée à ses devoirs dans la procédure de taxation, de sorte que l'évaluation de sa situation financière pour la période fiscale concernée n'est plus possible; b. n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale à laquelle se rapporte la demande en remise; c. n'a pas effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt; d. doit son incapacité contributive à la renonciation volontaire à un revenu ou à une fortune sans motif important, à un niveau de vie exagéré ou à tout autre comportement imprudent ou gravement négligent; e. a privilégié d'autres créanciers au cours de la période évaluée. L'art. 167c LIFD précise encore que la demande de remise doit être faite par écrit, être motivée et accompagnée des moyens de preuve nécessaire. Elle doit décrire le dénuement en raison duquel le paiement de l'impôt, de l'intérêt ou de l'amende entraînerait des conséquences très dures. Enfin, l'art. 167f LIFD délègue au Département fédéral des finances la compétence de préciser notamment les conditions d'octroi, les motifs de refus et la procédure de la remise de l'impôt. b) L'ordonnance du 12 juin 2015 du Département fédéral des finances concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt; RS 642.121) énonce à son art. 2 qu'une personne physique est dans le dénuement au sens de l'art. 167 al. 1 LIFD lorsque ses moyens financiers ne suffisent pas à subvenir au minimum vital au sens de la législation sur les poursuites pour dettes et la faillite (al. 1 let. a) ou lorsque la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à sa capacité financière (al. 1 let. b). Il y a disproportion par rapport à la capacité financière en particulier lorsque la dette fiscale ne peut pas être payée intégralement dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été réduit dans les limites du raisonnable (al. 2). La réduction du train de vie est raisonnablement exigible lorsque les frais liés au train de vie dépassent le minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite (art. 93 de la loi fédérale du

E. 11

avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite, LP; RS 281) (al. 3). Quant aux causes conduisant à une situation de dénuement pour une personne physique, l'art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt prévoit qu'est en particulier considérée comme telle une aggravation sensible et durable de la situation économique de la personne depuis l'année fiscale à laquelle se rapporte la demande en remise, en raison de charges extraordinaires découlant de l'entretien de la famille ou d'obligations d'entretien (ch. 1), de coûts élevés de maladie, d'accident ou de soins qui ne sont pas supportés par des tiers (ch. 2) ou d'un chômage prolongé (ch. 3). Selon l'art. 3 al. 1 let. b de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, il en va de même d'un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle de la personne et pour lesquelles elle n'a pas à répondre.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2016 32/34 Les pertes de revenus et les dépenses déjà prises en compte dans la taxation ou le calcul de l'impôt ne sont par contre pas reconnues comme étant des causes de dénuement. Cela vaut en particulier pour les fluctuations usuelles du revenu du contribuable (art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). L'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt précise encore à son art. 10 que l'autorité de remise statue sur la demande en remise sur la base des faits pertinents pour l'évaluation des conditions et des motifs de refus, en particulier sur la base de l'ensemble de la situation économique du requérant au moment de la décision (let. a), de l'évolution depuis la période fiscale à laquelle la demande se rapporte (let. b), des perspectives économiques du requérant (let. c) et des mesures prises par le requérant pour améliorer sa capacité financière (let. d). c) Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. féd.; RS 101), la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (arrêts TAF A-1910/2011 du 5 avril 2012 consid. 2.3, A-1758/2011 du 26 mars 2012 consid. 2.2 et A-7949/2010 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3 et les références). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'ancien droit, le contribuable n'a pas droit à une remise d'impôt (voir notamment arrêts TF 2D_27/2013 du 27 juin 2013 consid. 2, 2D_55/2012 du 24 septembre 2012 consid. 2.1 et les références citées). Un tel droit n'existe en effet que si la loi décrit précisément à quelles conditions l'autorité fiscale doit accorder au requérant l'avantage qu'il demande. Vu la formulation potestative du nouvel art. 167a LIFD, rien ne permet de s'écarter de cette solution (voir également CURCHOD, art. 167 n. 8).

3. a) Il convient d'examiner la situation économique du recourant. Lorsque celui-ci a déposé sa demande de remise, le 3 novembre 2015, il vivait au même domicile que son épouse et ses enfants même s'il a annoncé que leur vie commune avait repris le 1er janvier 2016 seulement. Dans la mesure où l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt définit la notion de dénuement de l'art. 167 al. 1 LIFD par rapport au minimum vital du droit des poursuites, la situation à prendre en compte dans le cas du recourant est celle, non pas d'une personne vivant seule, mais celle d'un couple avec enfants. Par conséquent, l'examen de la situation économique doit intervenir compte tenu des revenus et charges de toute la famille du recourant. Au moment de leurs demandes de remise déposées en parallèle, le recourant et son épouse disposaient, par mois, des revenus suivants: une rente AVS de CHF 1'692.-, une rente du 2ème pilier de CHF 468.70, des prestations complémentaires de CHF 1'824.- (CHF 1'349.- correspondant à la part du montant forfaitaire pour l'assurance-maladie ayant été versé directement à la caisse-maladie pour le recourant et ses enfants comme l'indique l'attestation produite le 20 mai 2016), des rentes complémentaires pour trois enfants de CHF 2'031.- (trois fois CHF 677.-, selon le budget mensuel établi à l'appui de la demande de remise de l'épouse du recourant), soit un total de CHF 6'015.70. En sus de ce montant mensuel, les indemnités de chômage obtenues par l'épouse du recourant se sont élevées à CHF 1'901.70 pour 22 jours en octobre 2015 et ont pris fin par un dernier versement de CHF 605.15 pour 7 jours en novembre 2015. Quant à leurs charges mensuelles, elles peuvent être estimées pour 2014 sur la base des montants ressortant des taxations de 2014 du recourant et de son épouse ainsi que des factures produites en procédure de recours. L'on retiendra ainsi, conformément aux Lignes directrices pour le calcul du minimum vital selon l'art. 93 LP du 1er juillet 2009, CHF 1'700.- et CHF 1'800.- de

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2016 32/34 minimum vital pour le recourant et son épouse ainsi que leurs trois enfants, minimum vital qui comprend notamment les soins de

santé, les assurances privées (donc aussi les CHF 30.- d'assurance-ménage retenus par l'autorité intimée dans ses observations du 6 juillet 2016), les dépenses pour l'éclairage et le courant électrique ou encore les frais de télévision, téléphonie et internet (qui incluent ainsi les CHF 40.- sur la facture Billag et les CHF 100.- de téléphone pris en compte dans les dites observations), lesquels ne doivent donc pas être comptés séparément. S'y ajoutent CHF 1'530.- de loyer, CHF 40.- de loyer pour la place de parc, CHF 150.- de cotisations à l'assurance-maladie pour l'épouse du recourant seulement puisque celles concernant les enfants n'entrent plus dans les charges car elles sont comprises dans les CHF 1'349.- précités versés directement à la caisse-maladie (les CHF 150.- retenus représentent la part estimée du montant de CHF 399.- correspondant au 1/12 des CHF 13'500.- du code 4.110 retenu dans la taxation de l'épouse du recourant pour elle-même et ses enfants, moins CHF 8'712.- du code 4.115 pour réduction de ces primes en 2014), et CHF 100.- de remboursement au service social. Pour les frais de collègue (facture de CHF 696.-) et les frais payés pour les activités scolaires obligatoires du dernier enfant au cycle d'orientation (estimés à CHF 350.- à CHF 500.- par le recourant), l'on retiendra un montant mensuel estimé à CHF 100.-. Au total, les charges mensuelles à prendre en compte peuvent ainsi être estimées à CHF 5'420.-. Il en résulte que les moyens financiers du recourant et de sa famille (CHF 6'015.70 par mois) dépassent le montant nécessaire pour subvenir à leur minimum vital au sens de la législation sur les poursuites pour dettes et la faillite. Le solde de près de CHF 600.- (CHF 6'015.- moins CHF 5'420.-) permet en outre, sur l'année, de pourvoir aux frais universitaires allégués pour la part qui ne serait pas couverte par une bourse ou un autre revenu de sa fille. Partant, le recourant, avec sa famille, ne se trouve pas dans le dénuement au sens de l'art. 167 LIFD tel qu'il est précisé par l'art. 2 al. 1 let. a de l'ordonnance sur les remises d'impôt. Le montant disponible de près de CHF 596.- par mois lui permet de s'acquitter dans un avenir rapproché (art. 2 al. 2 de dite ordonnance) des CHF 2'035.20 (ou CHF 169.60 par mois) d'impôts dus, sans que cela n'entame la somme destinée à couvrir les CHF 2'126.15 (ou CHF 177.20 par mois) dus par son épouse. b) Eu égard à cette conclusion, il n'est nul besoin d'examiner si le comportement du recourant qui n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale 2014 pour laquelle il demande une remise (art. 167a let. b LIFD) - époque où la famille disposait encore du revenu provenant des indemnités de chômage de l'épouse du recourant - ou de ne pas avoir effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt (art. 167 let. c LIFD) - lorsqu'il a commencé à toucher une rente AVS de retraité avec enfants et des prestations complémentaires - justifiait le refus de la remise. c) Sur le vu de ce qui précède, considérant le principe d'égalité devant l'impôt et la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, les constats effectués ci-dessus ne justifient pas d'octroyer une remise de la dette d'impôt cantonal et communal dès lors que le recourant et sa famille ne se trouvent pas dans le dénuement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct. 4. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2016 32/34 indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer à CHF 150.- les frais de la procédure de recours en matière d'impôt fédéral direct. II. Impôt cantonal 5. a) Le nouvel

art. 213c LICD, entré en vigueur le 1er janvier 2016, énonce que les dispositions de la LIFD et de sa législation d'exécution relatives aux motifs de refus de la remise, aux droits et obligations de procédure du requérant, aux moyens d'enquête de l'autorité de remise et à la procédure sont applicables par analogie. Il en résulte qu'à l'image de la solution retenue pour l'impôt fédéral direct (ci-dessus consid. 1a), les procédures de recours contre les décisions relatives à une demande de remise d'impôt prononcées dès l'entrée en vigueur le 1er janvier 2016 des nouveaux art. 213a à 213d LICD sont soumises au nouveau droit. b) L'art. 213b LICD attribue à la Direction des finances la compétence de statuer sur les demandes de remise en matière d'impôts cantonaux, communaux, ecclésiastiques et scolaires. c) Le droit cantonal ne prévoit pas de procédure de réclamation contre les décisions de remise d'impôt (ci-dessus consid. 1c). Quant à la procédure de recours, l'art. 213d prévoit que le contribuable, l'Administration fédérale des contributions et le conseil communal concerné peuvent s'opposer aux décisions rendues en matière de remise en adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, un recours au Tribunal cantonal. Les art. 180 à 187 LICD sont applicables par analogie. d) Déposé le 17 mars 2016 auprès du Tribunal cantonal contre une décision de la Direction des finances du 22 février 2016, le recours a été adressé à l'autorité compétente, dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal et communal. 6. a) L'art. 213a LICD reprend textuellement l'art. 167 al. 1 et 2 LIFD en disposant que si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle (al. 1). La remise de l'impôt a pour but d'assainir durablement la situation économique du contribuable. Elle doit profiter au contribuable lui-même et pas à ses créanciers (al. 2). L'art. 213c LICD précise que les dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct et de sa législation d'exécution relatives aux motifs de refus de la remise, aux droits et obligations de procédure du requérant, aux moyens d'enquête de l'autorité de remise et à la procédure sont applicables par analogie. La remise de l'impôt cantonal, communal et ecclésiastique est ainsi soumise matériellement aux mêmes règles et principes que la remise de l'impôt fédéral direct (ci-dessus consid. 2). b) En présence de règles similaires en droit cantonal et en droit fédéral, le raisonnement exposé pour l'impôt fédéral direct (consid. 3) peut être repris pour l'impôt cantonal et communal.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2016 32/34 Ainsi, comme le recourant et sa famille ne se trouvent pas en situation de dénuement, leurs ressources telles qu'elles ressortent du dossier couvrant leurs charges (voir ci-dessus consid. 3a), il n'est nul besoin de déterminer encore s'il se justifiait de refuser la remise en partie ou en totalité en raison du fait que le recourant n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale 2014 pour laquelle il demande une remise (art. 167a let. b LIFD) ou de ne pas avoir effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt (art. 167 let. c LIFD). c) Sur le vu de ce qui précède, considérant le principe d'égalité devant l'impôt et la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, les constats effectués ci-dessus ne justifient pas d'octroyer une remise de la dette d'impôt cantonal et communal dès lors que le recourant et sa famille ne se trouvent pas dans le dénuement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal. 7. a) Conformément à l'art. 131 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), en cas de

recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer à CHF 150.- les frais de la procédure de recours en matière d'impôt cantonal. (604 2016 34) III. Requête d'assistance judiciaire 8. a) Conformément à l'art. 29 al. 3 Cst. féd., toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes a droit, à moins que sa cause paraisse dépourvue de toute chance de succès, à l'assistance judiciaire gratuite. Elle a droit en outre à l'assistance gratuite d'un défenseur, dans la mesure où la sauvegarde de ses droits le requiert. Sous réserve de ce droit constitutionnel minimal, le droit à l'assistance judiciaire est réglé par le droit de procédure cantonal. Selon l'art. 144 al. 1 CPJA, les décisions concernant le droit à l'assistance judiciaire relèvent de la compétence de l'autorité saisie de la cause au fond ou de l'autorité déléguée à l'instruction (art. 86 ss CPJA). A teneur de l'art. 142 CPJA, a droit à l'assistance judiciaire celui qui ne possède pas les ressources suffisantes pour couvrir les frais d'une procédure sans s'exposer à la privation des choses nécessaires à son existence et à celle de sa famille (al. 1). L'assistance n'est pas accordée lorsque la procédure paraît d'emblée vouée à l'échec (al. 2). L'art. 143 al. 1 CPJA précise que l'assistance judiciaire comprend, pour le bénéficiaire, la dispense totale ou partielle: a) des frais de procédure; b) de l'obligation de fournir une avance de frais ou des sûretés; qu'elle comprend également, si la difficulté de l'affaire le rend nécessaire, la désignation d'un défenseur, choisi parmi les personnes habilitées à représenter les parties (al. 2). b) En l'espèce, il a été vu ci-dessus qu'au moment du dépôt de son recours et de sa requête d'assistance judiciaire du 17 mars 2016, les ressources du recourant et de sa famille lui permettaient d'assumer leurs charges minimales calculées selon les normes du droit des Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2016 32/34 poursuites, de telle sorte que la condition de l'indigence n'est pas remplie. En conséquence, la requête du 17 mars 2016 est rejetée. Le recourant doit par conséquent s'acquitter des frais de justice. c) Il n'est pas perçu de frais, la procédure relative à l'assistance judiciaire étant gratuite (art. 145 al. 3 CPJA). la Cour arrête: (604 2016 32) I. Impôt fédéral direct

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