

FR_GERICHTE 604 2016 33 vom 11. September 2017

FR Kantonsgericht, 2017-09-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_33

FR: FR_GERICHTE 604 2016 33 du 11 septembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 33 del 11 settembre 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 19

mai 2016 (loyer: CHF 1'559.-; Swisscom: fix CHF 177.10, fix CHF 159.20, E. _____ CHF 28.-, E. _____ CHF 20.40, C. _____ CHF 75.-, D. _____ CHF 33.15; Billag: CHF 247.40; service des finances de la commune: CHF 170.20 et CHF 71.30; médecins: CHF 81.95, CHF 24.25, CHF 590.15, CHF 137.85 et CHF 92.-; laboratoires médicaux: CHF 1'810.50 et CHF 45.60; remboursement de l'aide sociale: deux fois CHF 50.-; frais de collège: CHF 232.-; assurance-maladie: CHF 277.80, CHF 157.95, CHF 109.60, CHF 247.20, CHF 57.- et CHF 89.65; Service cantonal des contributions: deux fois CHF 20.-; groupe E: CHF 330.-), ainsi que des copies d'une facture du collège fréquenté par son deuxième enfant et du contrat de bail à loyer. A cette occasion, il a exposé que le total de ses paiements en mai 2016 s'élevait à CHF 6'964.25, que la "participation de l'assurance" était de CHF 1'700.- et que le "solde du budget famille payé" correspondait à CHF 5'264.25. Dans ses observations du 6 juillet 2016, transmises à la recourante pour contre-observations éventuelles le 7 juillet 2016, la Direction des finances conclut au rejet du recours, la condition du dénuement n'étant réalisée ni lors de la période fiscale 2014, ni au moment de la demande de remise en novembre 2015. Elle relève que la recourante a reçu des indemnités journalières de CHF 145.00 par jour durant l'année 2014, comme l'atteste le décompte de la SUVA du 15 décembre 2014 et qu'elle aurait alors dû se rendre compte que ses revenus avaient manifestement augmenté par rapport à 2013 (CHF 39'442.- en 2013 contre CHF 58'600.- en 2014); or, malgré l'augmentation des revenus en 2014, elle n'a versé aucun acompte pour les impôts, ce qui constitue un des motifs de refus de la remise d'impôt. La Direction des finances estime que celle-ci ne vivait pas au-dessous du minimum vital durant l'année 2014 et se base sur le décompte mensuel suivant: Revenus: 4'341.00 indemnités journalières 542.00 pension pour enfant mineur 1'083.00 pensions pour enfants majeurs (non déductibles) 5'966.00 Charges: -1'535.00 loyer (y compris télé-réseau, chauffage, eau chaude, taxe épuration) - 50.00 téléphone - 40.00 Billag - 166.00 frais professionnels - 399.00 caisse-maladie (y compris réduction de prime)

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 604 2016 33/35 - 30.00 assurance-ménage -1'350.00 minimum vital parent seul -1'800.00 minimum vital (3 enfants qui vivent avec elle) -5'370.00 Solde 596.00 La Direction des finances observe que la recourante avait donc les moyens (total sur l'année CHF 7'152.- ou CHF 596.- fois 12) de s'acquitter de l'impôt et de payer des acomptes. Elle ajoute qu'au moment de la demande de remise, soit en novembre 2015, les époux A. _____ et E. _____ vivaient ensemble avec leurs enfants. Et de se

poser ainsi la question de savoir si le décompte ne devrait pas être établi pour le couple, ce qui implique que les montants mensuels à prendre en considération seraient alors plus importants: Revenus: 2'056.00 (indemnités de chômage et allocations pour enfant entre sept. et oct. / pas d'autres infos pour le reste de l'année ? Mme A. _____) 2'031.00 rentes complémentaires pour enfant 1'824.00 prestations complémentaires M. E. _____ (montant net: l'assurance-maladie de M. E. _____ et des enfants a été déduite) 1'692.00 rente AVS M. E. _____ 468.70 rente 2ème pilier M. E. _____ 8'071.70 Charges: -1'530.00 loyer (y compris télé-réseau, chauffage, eau chaude, taxe épuration) -40.00 Billag -100.00 téléphone -150.00 caisse maladie (de Mme A. _____) -30.00 assurance ménage -100.00 dettes du Service social -1'700.00 minimum vital couple marié -1'800.00 minimum vital (3 enfants) -5'450.00 Solde 2'621.70 La Direction des finances en conclut que pour 2015, les contribuables auraient pu verser des acomptes d'impôts également en 2015. Elle explique de plus que certaines informations ne sont pas étayées par des pièces et l'ensemble des revenus sur l'année 2015 de la recourante et de son époux ne sont pas clairs, la déclaration d'impôt 2015 n'ayant pas été déposée. Elle relève encore qu'une demande de bourse est en cours pour leur fille étudiante, que les frais d'écolage sont normalement compris dans le minimum vital des enfants et que la place de parc ne peut pas être prise en considération dans le décompte pour le minimum vital, la recourante étant sans activité et son époux à la retraite. Cette détermination a été communiquée à la recourante pour contre-observations éventuelles le 7 juillet 2016.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 604 2016 33/35 en droit I. Impôt cantonal (604 2016 33)

1. a) Le nouvel art. 213c de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), entré en vigueur le 1er janvier 2016, énonce que les dispositions de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) 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. Selon l'art. 205e al. 2 LIFD, 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). Il en résulte que 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 fribourgeois ne prévoit pas de procédure de réclamation contre les décisions de remise d'impôt même si, en droit fédéral, l'art. 167g al. 4 LIFD dispose que les art. 132 à 135 LIFD relatifs à la procédure de réclamation 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 7549 ss, 7565). Cela ne les dispense par contre pas de prévoir une procédure de recours devant une autorité judiciaire (CURCHOD, art. 167g n. 17). La procédure de recours en droit cantonal est réglée par l'art. 213d LICD qui 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. 2. 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 604 2016 33/35 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. 167a LIFD, applicable par renvoi de l'art. 213c LICD, prévoit 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, applicable par renvoi de l'art. 213c LICD, 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. Et l'art. 167f LIFD, applicable par renvoi de l'art. 213c LICD, 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 ou (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 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

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 604 2016 33/35 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. 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 de la recourante. Lorsque celle-ci a déposé sa demande de remise, le 2 novembre 2015, elle partageait son domicile avec son époux et leurs enfants même si celui-ci 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 de la recourante 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 de la recourante. Au moment de leurs demandes de remise déposées en parallèle, la recourante et son époux 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 directement versé à la caisse-maladie pour l'époux de la recourante et leurs 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 la recourante), soit un total de CHF 6'015.70. En sus de ce montant mensuel, les

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 604 2016 33/35 indemnités de chômage obtenues par la recourante 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 de la recourante et de son époux 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 minimum vital pour la recourante et son époux 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 la recourante 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 de la recourante 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, la recourante, 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 2'126.15 (ou CHF 177.20 par mois) d'impôts dus, sans que cela n'entame la somme destinée à couvrir les CHF 2'035.20 (ou CHF 169.60 par mois) dus par son époux. b) Eu égard à cette conclusion, il n'est nul besoin d'examiner si le comportement de la recourante qui n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale 2014 pour laquelle elle demande une remise (art. 167a let. b LIFD) - notamment l'année suivante où la famille disposait encore du revenu provenant de ses indemnités de chômage - 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) - lorsque son époux 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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 604 2016 33/35 d'octroyer une remise de la dette d'impôt cantonal et communal dès lors que la recourante et sa famille ne se trouvent pas dans le dénuement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée. 4. 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. II. Requête d'assistance judiciaire (604 2016 35) 5. 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 de la recourante et de sa famille lui permettaient d'assumer leurs charges minimales calculées selon les normes du droit des poursuites, de telle sorte que la condition de l'indigence n'est pas remplie. En conséquence, la requête du 17 mars 2016 est rejetée. La recourante 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).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 604 2016 33/35 la Cour arrête: (604 2016 33) I. Impôt cantonal

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