

FR_GERICHTE 604 2016 46 vom 28. September 2017

FR Kantonsgericht, 2017-09-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_46

FR: FR_GERICHTE 604 2016 46 du 28 septembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 46 del 28 settembre 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2016 46/62 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.

E. 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 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;

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2016 46/62 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 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

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2016 46/62 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).

E. 3

a) Il convient d'examiner la situation économique de la recourante. Dans le formulaire rempli le 2 janvier 2016, celle-ci a chiffré son budget mensuel comme il suit : Revenus : Dépendances : Dépendances admises par la Direction des finances Salaires 1'650.20 Loyer 1'100.- 1'100.- 2'340.- Charges locatives 25.- (lessive) 0 Pension alimentaire 400.- Téléphone 159.- 100.- Billag 26.- 26.- Caisse-maladie 413.- 413.- Frais médicaux non couverts 100.- 100.- Assurance ménage et RC 68.- 22.55 Voiture 160.- 160.- Repas pris à l'extérieur si activité 500.- 230.- Frais de déplacement si activité 350.- 250.- Personne seule 1'200.- 1'200.- Impôts mensuels 600.- 0 Nourriture, vet, lessive, essence (150.-) 850.- 0 Changement pneus voiture, services 150.- 0 Total revenus mensuels 4'396.- Total dépenses mensuelles 4'500.- 3601.55 En l'espèce, lorsque la recourante a déposé sa demande de remise, respectivement, fin novembre 2015 et début janvier 2016, elle vivait seule et disposait de revenus mensuels totalisant CHF 4'390.- (2 salaires de CHF 1'650.- et CHF 2'340.- plus une pension alimentaire de CHF 400.-). Quant à ses charges mensuelles, elles peuvent être estimées, en tenant compte du minimum vital calculé selon les Lignes directrices pour le calcul du minimum vital selon l'art. 93 LP du 1er juillet 2009. L'on retiendra ainsi CHF 1'200.- pour une personne seule; ce minimum vital comprend notamment les soins corporels et de santé, l'entretien du logement, les assurances privées (donc déjà les CHF 22.50 d'assurance ménage retenus par l'autorité intimée dans ses observations du 10 juin 2016 au lieu des CHF 68.- annoncés par la requérante), ainsi que les frais de nourriture, vêtements et lessive (donc déjà les CHF 700.- pour la nourriture, les vêtements et la lessive [CHF 850.- moins CHF 150.- de benzine] de même que les CHF 25.- pour la lessive annoncés par la requérante), les

frais culturels ainsi que les dépenses pour l'éclairage et le courant électrique ou le gaz pour cuisiner ou encore les frais de télévision, téléphonie et internet (donc déjà les CHF 26.- de facture Billag et les CHF 100.- de téléphone pris en compte dans les

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2016 46/62 dites observations au lieu des CHF 159.- annoncés par la requérante), lesquels ne doivent donc pas être comptés séparément. S'ajoutent au minimum vital CHF 1'100.- de loyer, CHF 413.- de cotisations à l'assurance-maladie, CHF 100.- de frais médicaux non couverts par l'assurance-maladie, CHF 160.- de frais de voiture (leasing, impôts, assurance, etc.), CHF 150.- de benzine, CHF 230.- et CHF 250.- de frais professionnels pour, respectivement, les repas à l'extérieur et les déplacements entre domicile et lieu de travail avec les transports publics. Quant aux dettes de CHF 3'500.- envers des amis, elles ne sont pas documentées et la recourante n'a pas indiqué qu'elle procédait à leur remboursement régulier de sorte qu'il n'y a pas lieu de retenir un montant à ce titre dans ses charges mensuelles. Au total, les charges mensuelles à prendre en compte peuvent ainsi être estimées à CHF 3'603.-, soit un montant pratiquement identique à celui retenu par l'autorité intimée. Il en résulte que les moyens financiers de la recourante (CHF 4'390.- par mois) dépassent le montant nécessaire pour subvenir à son minimum vital au sens de la législation sur les poursuites pour dettes et la faillite. Partant, et comme l'a relevé dite autorité dans la décision entreprise, la recourante 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 CHF 787.- par mois lui permet de s'acquitter dans un avenir rapproché (art. 2 al. 2 de dite ordonnance) des CHF 2'470.30 (ou CHF 205.85 par mois) d'impôts qui font l'objet de la présente procédure, étant rappelé que l'autorité intimée s'est déclarée disposée à accorder à la recourante un arrangement de paiement sur une longue durée ce qui lui permettra de régler aussi ses impôts courants. 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 lors de la période fiscale 2013 pour laquelle elle demande une remise (art. 167a let. b LIFD) alors qu'elle a partagé son logement jusqu'au 30 septembre 2013 avec son fils qui réalisait cette année-là un salaire mensuel de CHF 2'497.- - 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 la recourante et sa famille ne se trouvent pas dans le dénuement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 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, au vu des circonstances (art. 129 let. a CPJA), et compte tenu du fait que la recourante a requis une remise d'impôt après avoir été informée de cette possibilité lors de la précédente procédure 604 2015 21/22 close par un retrait du recours, il est renoncé à percevoir des frais. II. Requête d'assistance judiciaire (604 2016 62)

E. 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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2016 46/62 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, dans la mesure où il est renoncé à percevoir des frais, la requête d'assistance judiciaire du 6 mai 2016 devient sans objet. 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: I. Impôt cantonal (604 2016 46)

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