

# FR\_GERICHTE 604 2020 17 vom 20. August 2020

FR Kantonsgericht, 2020-08-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_17](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_17)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 17 du 20 août 2020

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 17 del 20 agosto 2020

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 15

novembre 2019 est rédigée en ces termes : "Je vous écris cette lettre pour clarifier ma situation et la raison de ma demande de remise. J'ai reçu l'avis de taxation pour l'année 2018 et j'ai un montant total de 17'214 CHF à payer. En juin 2018, j'ai reçu la décision de l'AI pour la demande faite en janvier 2016. Mon avoir du 01.07.2016 au 31.12.2018 était de 153'335 CHF. De décembre 2014 à juillet 2018, j'étais à l'aide sociale. Sur le montant de 153'335 CHF, le montant de 110'771.65 CHF a été versé au service social. Ce qui fait qu'il m'est resté un montant de 42'563 CHF. Avec les 3'373 CHF que j'ai remboursés par après, actuellement, je n'ai plus de dette envers le service social. Vous constaterez sur ma demande de remise que mon budget ne me permet pas de payer le montant de 17'214 CHF. De ce fait, je vous fais une demande de remise d'impôts cantonaux, fédéraux, communaux pour l'année 2018". Il ne ressort pas de cette demande que les recourants entendaient réclamer contre le mode d'imposition de leurs revenus (en l'occurrence imposition compte tenu des autres revenus au taux de la rente selon l'art. 37 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct : LIFD, RS 642.11; voir aussi art. 11 al. 2 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 : LHID, RS 642.14 ainsi que 38 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs : LICD, RSF 631.1). Or, bien qu'ils aient eu la possibilité d'utiliser cette voie de droit comme cela figurait au dos de leur avis de taxation, ils n'ont pas adressé de réclamation au Service cantonal des contributions. La formule de demande en remise d'impôts qu'ils ont remplie le 15 novembre 2019 ne saurait se substituer à une telle réclamation (art. 132 al. 1 LIFD). C'est pourquoi, dans l'hypothèse où ils entendent mettre en cause leur taxation à ce stade de la procédure seulement, leur conclusion est irrecevable. 2. 2.1. Conformément à l'art. 205e al. 2 LIFD, disposition transitoire applicable aux personnes physiques, les procédures de recours contre les décisions relatives à une demande en 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, 2e éd. 2017, art. 167 n. 22). 2.2. 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 LICD, 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 fribourgeois 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. 2.3. 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. 167 al. 4 LIFD précise que les art. 132 à 135 LIFD – relatifs à la

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 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 7549ss, 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 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) 2.4. Déposé le 18 mars 2020 auprès du Tribunal cantonal contre une décision de la Direction des finances du 17 février 2020, le recours a été adressé à l'autorité compétente, dans le délai et les formes prévus aux art. 140ss LIFD et 79ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 3. 3.1. 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 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 en remise doit être faite par écrit, être motivée et accompagnée des moyens de preuve nécessaires. 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.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 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. 3.2. 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 (chiffre 1), de coûts élevés de maladie, d'accident ou de soins qui ne sont pas supportés par des tiers (chiffre 2) ou d'un chômage prolongé (chiffre 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).

3.3. 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. 3, 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 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).

4. 4.1. Pour établir si les recourants se trouvent dans une situation de dénuement justifiant une remise totale ou partielle au sens de l'art. 167 al. 1 LIFD, il convient d'examiner en l'espèce quelle était leur situation économique au moment du dépôt de la demande et postérieurement à celle-ci. En l'espèce, lorsque les recourants ont déposé leur demande de remise, ils disposaient de revenus mensuels totalisant CHF 6'660.- : CHF 5'332.- de rente mensuelle AI, CHF 1'128.- de

prestations complémentaires mensuelles et CHF 200.- de revenu d'activité accessoire. Ces CHF 200.- retenus par l'autorité intimée et dont les recourants n'ont pas fait mention dans leur calcul se basent sur le revenu accessoire qui ressort de la déclaration d'impôt 2018 jointe à l'appui de leur demande en remise. Le recourant exerce en effet une activité de concierge pour laquelle il avait déclaré un revenu accessoire annuel de CHF 3'601.- versé par la société F.\_\_\_\_\_ SA. S'agissant de leurs charges mensuelles, il ressort de la demande en remise et des chiffres retenus dans la décision du 17 février 2020 qu'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 (voir aussi indications sur la page internet <https://www.fr.ch/institutions-et-droits-politiques/poursuites-et-faillites/minimum-vital>). L'on retiendra ainsi CHF 1'700.- pour un couple, CHF 400.- pour leur dernier enfant né en 2017 et CHF 1'800.- pour leurs trois enfants nés entre 2002 et 2009. Ce minimum vital comprend notamment les soins corporels et de santé, l'entretien du logement, les assurances privées (donc déjà les CHF 36.25 d'assurance ménage retenus par l'autorité intimée dans ses observations du 20 mai 2020 au lieu des CHF 40.75.- annoncés par les recourants), ainsi que les frais de nourriture, vêtements et lessive, 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 100.- de téléphone pris en compte dans les dites observations au lieu des CHF 400.- annoncés par les recourants). Ces postes de dépenses ne doivent donc pas être comptés séparément. S'ajoutent au minimum vital CHF 2'080.- de loyer (sans la location mensuelle du garage de CHF 130.- ni les CHF 98.80 de frais de voiture qui sont pris en compte seulement s'il s'agit de dépenses indispensables à l'exercice d'une profession, ce qui n'est pas le cas des recourants), CHF 23.20 de cotisations à l'assurance maladie (au lieu des CHF 90.40 [CHF 1'550.40 pour les primes LAMal et LCA moins les prestations complémentaires payées directement à l'assureur maladie à hauteur de CHF 1'410.-] annoncés par les recourants qui ont tenu compte à tort des CHF 123.40 de primes mensuelles LCA), et CHF 236.- de frais médicaux non couverts par l'assurance maladie. Quant à la dette de CHF 26'400.- d'allocations maternité, montant à restituer à la Caisse de compensation à raison de CHF 100.- par mois, les recourants ont démontré qu'ils s'acquittaient effectivement de ce montant en produisant une copie de la page de leur carnet jaune postal sur laquelle figure ce paiement à la date du 8 novembre 2019. Il en va différemment des dettes contractées à D.\_\_\_\_\_ qui ne sont pas documentées et les recourants n'ont pas indiqué qu'ils

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 procédaient à leur remboursement régulier de sorte qu'il n'y a pas lieu de retenir un montant à ce titre au nombre de leurs charges mensuelles. Au total, les charges mensuelles à prendre en compte peuvent ainsi être estimées à CHF 6'340.- (CHF 6'339.20 : CHF 1'700.- + CHF 400.- + CHF 1'800.- + CHF 2'080.- + CHF 23.20 + CHF 236.- + CHF 100.-) soit un montant proche de celui retenu par l'autorité intimée (CHF 6'375.45). Il en résulte que les moyens financiers des recourants (CHF 6'660.- 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. Partant, et comme l'a relevé dite autorité dans la décision entreprise, ils ne se trouvent 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. 4.2. Sous l'angle de l'art. 2 al. 1 let. b et al. 2 de l'ordonnance sur les remises d'impôt, les CHF 17'214.- d'impôts qui font l'objet de la présente procédure peuvent apparaître disproportionnés par rapport au montant disponible de CHF.- (CHF 6'660.- ./ CHF 6'340.-)

par mois. Toutefois, si l'on tient compte, en plus de ce montant disponible, du fait que le compte d'épargne des recourants (Crédit Suisse no eee) présentait un solde de CHF 10'009.93 au 31 décembre 2019, ces derniers auront la possibilité de régler leur dette fiscale de CHF 17'214.- dans un avenir plus ou moins rapproché. Par conséquent, ce montant dû n'est pas disproportionné par rapport à leur capacité financière, ce qui permet de confirmer que les recourants ne se trouvent pas le dénuement. 4.3. A cela s'ajoute le fait que le comportement en tant que tel des recourants - qui n'ont pas créé de réserves ni effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt et semblent même avoir privilégié d'autres créanciers au cours de la période évaluée au sens de l'art. 167a let. b, c et e LIFD - justifierait le refus de la remise. L'on rappellera à cet égard qu'ils ont disposé en 2018 non seulement de CHF 10'847.35 correspondant au solde des rentes AI rétroactives après remboursement du service social (CHF 153'335.- ./ CHF 31'716.- de rentes dès juillet 2018 ./ CHF 110'771.65 remboursés au service social) mais aussi de CHF 58'007.85 provenant d'une prestation de libre passage après, conformément à l'art. 38 LIFD (voir aussi art. 11 al. 3 LHID et 39 al. 1 LICD), imposition séparée de cette prestation en capital (CHF 60'146.90.- ./ CHF 1'253.- d'impôt cantonal, CHF 85.40 d'impôt fédéral direct et CHF 800.65 d'impôt communal). 4.4. 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 fédéral direct. 5. 5.1. Le recours est rejeté. 5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Il peut toutefois être renoncé à prononcer des frais lorsque des circonstances spéciales le justifient (art. 144 al. 3 LIFD), notamment lorsque leur paiement serait d'une rigueur excessive (art. 129 al. 1 let. a CPJA). En l'espèce, compte tenu de la situation des recourants, il est renoncé à percevoir des frais.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 II. Impôt cantonal (604 2020 18) 6. Comme en droit fédéral, les contribuables, qui pouvaient former réclamation contre leur taxation (voir art. 174 al. 1 et 175 al. 1 LICD ainsi que 48 al. 1 LHID), ont déposé une demande en remise d'impôts. Dans le cadre de cette procédure, ils ne peuvent plus remettre en cause leur taxation. Si l'on devait considérer que telle était leur intention, leur conclusion à cet égard est irrecevable. 7. 7.1. 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. 2.1), 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. 7.2. 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. 7.3. Le droit cantonal ne prévoit pas de procédure de réclamation contre les décisions de remise d'impôt (ci-dessus consid. 2c). 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. 7.4. Déposé le 18 mars 2020 auprès du Tribunal cantonal contre une décision de la Direction des finances du 17 février 2020, le recours a été adressé à

l'autorité compétente, dans le délai et les formes prévus aux art. 180 LICD ainsi que 79ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal et communal. 8. 8.1. 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.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 8.2. En présence de règles similaires en droit cantonal et en droit fédéral, le raisonnement exposé pour l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal et communal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il ne se justifie pas d'octroyer aux recourants une remise de la dette d'impôt cantonal et communal. 9. 9.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi. 9.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Toutefois, les frais peuvent être remis lorsque l'exigence de leur paiement serait d'une rigueur excessive (art. 129 al. 1 let. a CPJA). En l'espèce, pour le même motif qu'en matière d'impôt fédéral direct, il est renoncé à percevoir des frais. la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2020 17)

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