

FR_GERICHTE 604 2021 130 vom 14. März 2022

FR Kantonsgericht, 2022-03-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_130

FR: FR_GERICHTE 604 2021 130 du 14 mars 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2021 130 del 14 marzo 2022

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Procédure

E. 1.1

L'art. 213b de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) attribue la compétence de statuer sur les demandes de remise en matière d'impôts

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 cantonaux, communaux, ecclésiastiques et scolaires à la Direction des finances. Celle-ci statue sur le préavis de l'autorité communale. Le droit cantonal ne prévoit pas de procédure de réclamation contre les décisions de remise d'impôt. Quant à la procédure de recours contre ces décisions, l'art. 213d LICD énonce 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.

E. 1.2

Le recours porte uniquement sur la question de la remise de l'impôt cantonal et de l'impôt communal pour la période fiscale 2019, la Direction des finances n'ayant pas rendu de décision formelle portant sur l'impôt fédéral direct. Déposé le 14 décembre 2021 contre une décision du 17 novembre 2021 remettant partiellement ces impôts, il a été interjeté en temps utile, auprès de l'autorité judiciaire compétente et dans les formes prévues aux art. 213d LICD, 180 LICD ainsi que 79ss du Code de procédure et de juridiction administrative du 23 mai 1993 (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable.

E. 2

Règles relatives à la remise d'impôt

E. 2.1

L'art. 213a LICD 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). Il est précisé que l'autorité de remise n'entre en matière que sur les demandes en remise déposées avant la notification d'un commandement de payer dans une procédure de poursuite (al. 4). L'art. 213b al. 2 LICD précise que la demande en remise doit être faite par écrit, motivée et accompagnée des moyens de preuve nécessaires. Elle décrit le dénuement en raison duquel le paiement de l'impôt, de l'intérêt ou de l'amende entraînerait des conséquences très dures.

E. 2.2

L'art. 213c LICD renvoie pour le reste aux dispositions de la loi fédérale 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. Celles-ci sont applicables par analogie. Selon l'art. 167a LIFD, 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;

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 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. Sous le titre « Droits et obligations de procédure du requérant », l'art. 167d LIFD précise notamment que le requérant est tenu de renseigner de manière exhaustive l'autorité de remise sur sa situation économique. 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.

E. 2.3

Fondée sur l'art. 167f LIFD, 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 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

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 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).

E. 2.4

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.; 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 relatif à l'impôt fédéral direct, 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 au requérant l'avantage qu'il demande. Vu la formulation potestative de l'art. 213a LICD précité, semblable en tout point à au nouvel art. 167a LIFD, rien ne permet de s'écarter de cette solution (voir également CURCHOD in Commentaire romand, impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, art. 167 n. 8; arrêt TC FR 604 20 47 du 30 décembre 2020 consid. 3.4).

E. 3

Discussion sur la situation financière de la recourante et les motifs de refus d'une remise d'impôt

E. 3.1

Il y a d'abord lieu de relever que la recourante semble partir de l'idée que suite à la décision de remise partielle du 17 novembre 2021, elle doit encore s'acquitter d'un montant de CHF 1'328.60 au titre de l'impôt cantonal pour la période fiscale 2019. Tel n'est pas le cas. En effet, pour cet impôt, la remise de CHF 408.80 accordée a porté sur le solde restant ouvert, le montant de CHF 1'328.60 dû après remise ayant d'ores et déjà été versé (voir partie en fait, let. D ; voir également la détermination du 7 mars 2022 dont il ressort qu'un montant d'acomptes d'impôts 2020 excédentaires a été crédité sur l'année 2019). Il en résulte que l'impôt cantonal pour la période fiscale 2019 encore dû après remise partielle a été entièrement acquitté. S'agissant par contre de l'impôt communal dû par la recourante pour la période fiscale 2019, la décision de remise partielle du 17 novembre 2021 laisse subsister

un solde encore dû de CHF 1'119.40, intérêts moratoires compris (voir partie en fait, let. E). Il s'agit dès lors d'examiner plus particulièrement dans la présente cause de recours si le paiement de ce solde d'impôt communal peut être exigé.

E. 3.2

Il convient ensuite d'examiner la situation financière de la recourante. Il est admis qu'au moment de la demande de remise formulée en mai 2021, elle percevait des rentes d'invalidité des 1er et 2ème piliers, ainsi que des prestations complémentaires. Elle ne disposait pas de fortune. Il ressort des art. 2 et 3 de la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC; RS 831.30) que les prestations complémentaires sont destinées à la couverture des besoins vitaux et comprennent une prestation annuelle, en espèces, ainsi que le remboursement des frais de maladie et d'invalidité qui correspond à une prestation en nature. L'art. 10 LPC précise que les dépenses reconnues dans le calcul de la prestation annuelle sont fixées sur la base d'un Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 forfait destiné à la couverture des besoins vitaux auquel s'ajoutent pour l'essentiel les frais de logement et d'autres charges tels que les frais d'obtention du revenu, les cotisations aux assurances sociales et un montant pour l'assurance obligatoire des soins. Le forfait destiné à la couverture des besoins vitaux est supérieur aux normes de l'aide sociale et à celles applicables pour fixer le minimum vital du droit des poursuites. Il doit ainsi notamment permettre de couvrir également d'autres charges, telles que les impôts courants. Il résulte de ce qui précède que, sans fortune et disposant de ressources lui permettant de couvrir uniquement ses dépenses et charges courantes, mais sans plus, la recourante n'est pas en mesure de s'acquitter au surplus d'arriérés d'impôts relatifs à la période fiscale 2019. La situation n'était pas différente au moment de la demande de remise formulée en mai 2021. Il faut dès lors en conclure que la recourante n'était alors pas en mesure de s'acquitter du solde d'impôt communal encore dû de CHF 1'119.40, intérêts moratoires compris, tout en assumant son entretien et ses charges courantes, notamment fiscales. La charge d'impôt liée à ce solde était ainsi devenue disproportionnée par rapport à ses ressources limitées à des rentes d'invalidité partielle et à des prestations complémentaires. Il peut dès lors être admis qu'elle se trouvait 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 demandes en remise d'impôt.

E. 3.3

Au-delà de la situation économique de la recourante au moment du dépôt de la demande et postérieurement à celle-ci, il faut encore déterminer si un refus de remise était justifié en raison d'un des comportements énumérés à l'art. 167a LIFD, applicable par analogie. A cet égard, les éléments allégués par les parties ne font pas ressortir que la recourante aurait manqué à ses devoirs dans la procédure de taxation, qu'elle aurait renoncé volontairement à des ressources ou qu'elle aurait adopté un autre comportement imprudent ou gravement négligent. Il reste dès lors à examiner pour l'essentiel s'il peut lui être reproché de ne pas avoir créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale 2019 pour laquelle elle demande une remise (art. 167a let. b LIFD). A cet égard, il doit d'abord être constaté que, suite à des décisions rendues au début 2019, la recourante a bénéficié rétroactivement de rentes d'invalidité et de prestations complémentaires. Les montants alloués à ce titre ont permis non seulement de couvrir l'ensemble des prestations d'aide matérielle effectuées pour la période d'avril 2017 à décembre 2018, mais ils ont laissé un

solde qui a été versé directement à la recourante au début 2019, équivalant à environ CHF 4'200.- (solde de prestations complémentaires de CHF 6'042.35, moins CHF 1'804.- correspondant aux mois de janvier et février 2019). Ce montant alloué rétroactivement en 2019 pour 2017 et 2018 aurait dû lui permettre de constituer des réserves suffisantes pour payer à tout le moins le montant d'environ CHF 1'600.- correspondant à la part estimée des impôts facturés en 2019 mais relatifs aux rentes d'avril 2017 à décembre 2018 (voir arrêt TC FR 605 2021 123 de ce jour, consid. 6 à la fin). Quant aux impôts relatifs aux rentes versées pour 2019, rien ne s'opposait à ce que la recourante réserve les montants y relatifs sur les rentes et prestations complémentaires qu'elle a perçues durant cette année. En effet, il a été vu ci-dessus que les prestations complémentaires allouées en sus des rentes doivent permettre à leur bénéficiaire de couvrir l'ensemble de ses charges courantes, y compris les impôts.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 Il en résulte que la recourante aurait dû être en mesure, grâce au versement rétroactif intervenu au début 2019 et par ses ressources courantes perçues en 2019, de constituer des réserves lui permettant de s'acquitter de ses impôts dus pour la période fiscale 2019, même si ceux-ci concernaient également des rentes perçues rétroactivement pour 2017 et 2018. A cela s'ajoute que, suite à la transaction conclue au début 2020 avec les autorités d'aide sociale, la recourante a également pu bénéficier d'un montant supplémentaire de CHF 3'351.80 qui lui a été directement reversé par le Service social (voir partie en fait, let. C). Cet accord a notamment eu pour effet que la Commission sociale a renoncé à la compensation d'un montant estimé à CHF 2'000.- correspondant à des suppléments incitatifs versés entre mars et novembre 2018, alors que la compensation de telles prestations avec des rentes allouées à titre rétroactif pour la même période résultait directement de la subrogation légale de la Commission sociale dans les droits du bénéficiaire de prestations, au sens de l'art. 29 al. 4 LASoc (voir arrêt TC FR 605 2021 123 de ce jour, consid. 6 à la fin). Cette solution très favorable à la recourante lui a également permis de disposer de ressources qui, au besoin, auraient aussi pu servir au paiement des impôts prélevés lors de la période fiscale 2019. Il faut dès lors en conclure que la recourante aurait pu s'assurer en 2019, et au besoin également au début 2020, du paiement de ses impôts courants pour la période fiscale 2019, année sur laquelle porte le litige.

E. 3.4

Sur le vu de ce qui précède, la décision de la Direction des finances d'accepter une remise partielle des impôts dus pour la période fiscale 2019, à concurrence d'un peu moins d'un quart des montants dus (CHF 408.80 sur un total normalement dû de CHF 1'737.40 pour l'impôt cantonal; environ CHF 334.- sur un total normalement dû d'environ CHF 1'418.- pour l'impôt communal), apparaît tenir compte de la situation de la recourante et s'avère même plutôt favorable à celle-ci. Il peut par ailleurs être relevé qu'en renonçant à l'impôt cantonal encore dû pour la période fiscale 2019 et en réduisant dans la même proportion l'impôt communal dû pour la même période, la Direction des finances s'est montrée pragmatique et a pris en considération autant le principe d'égalité devant l'impôt que, dans une certaine mesure en tout cas, la situation économique encore fragile de la recourante. Rien ne justifie dès lors de modifier la solution que l'autorité intimée a retenue dans le cadre de son pouvoir d'appréciation.

E. 4

Sort du recours et frais

E. 4.1

Pour l'ensemble des motifs exposés ci-dessus, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 4.2

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). Compte tenu de la situation financière de la recourante et de l'ensemble des circonstances, il est exceptionnellement renoncé à percevoir des frais.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. II. Il n'est pas perçu de frais. III. Notification. Conformément aux art. 73 LHID et 82ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 14 mars 2022/msu Le Président : La Greffière-stagiaire :

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