

FR_GERICHTE 604 2022 29 vom 23. Januar 2024

FR Kantonsgericht, 2024-01-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_29

FR: FR_GERICHTE 604 2022 29 du 23 janvier 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2022 29 del 23 gennaio 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Le recours porte uniquement sur l'impôt cantonal. Interjeté le 29 mars 2022 contre une décision sur réclamation du 24 mars 2022, il a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable.

E. 2

Composition de la Cour Selon l'art. 44 al. 1 de la loi fribourgeoise du 31 mai 2010 sur la justice (LJ; RSF 130.1), les cours siègent d'ordinaire à trois juges. Elles siègent à cinq juges lorsqu'il s'agit de constater la non-conformité d'une loi cantonale au droit supérieur, notamment à la Constitution fédérale ou à la Convention européenne des droits de l'homme; le règlement du Tribunal cantonal peut prévoir d'autres cas (al. 2). En l'espèce, le recours vise l'annulation de la décision attaquée pour cause de non-conformité de l'art. 37 al. 5 LICD au droit supérieur. Il s'ensuit que la Cour fiscale siège à cinq juges, conformément à l'art. 44 al. 2 LJ.

E. 3

Problématique litigieuse Est litigieux le point de savoir si la décision du Service cantonal des contributions, fixant l'impôt cantonal sur le revenu dû par le recourant au montant minimal forfaitaire de CHF 50.- prévu par l'art. 37 al. 5 LICD, peut être confirmée. Il convient dès lors de rappeler en premier lieu les règles constitutionnelles en matière d'imposition du revenu, plus particulièrement les principes de la légalité, de l'universalité de l'impôt, de l'égalité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive (consid. 4), et d'exposer ensuite les règles légales relatives à l'impôt cantonal sur le revenu (consid. 5), en détaillant plus spécifiquement le sens et la portée de l'art. 37 al. 5 LICD (consid. 6). Sur cette base, après une comparaison intercantonale (consid. 7), il sera procédé à l'examen de la constitutionnalité de l'impôt dit « minimal » prévu par cette disposition (consid. 8).

Tribunal cantonal TC Page 4 de 16

E. 4

Règles constitutionnelles en matière d'imposition du revenu

E. 4.1

L'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd.; RS 101) pose la règle selon laquelle les principes régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi. Selon l'art. 127 al. 2 Cst. féd., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En écho à l'art. 127 Cst. féd., l'art. 81 de la Constitution fribourgeoise du 15 mai 2004 (Cst. FR.; RSF 10.1) énonce que l'Etat et les communes perçoivent les impôts nécessaires à l'exécution de leurs tâches (al. 1) et qu'ils tiennent compte des principes de la légalité, de l'universalité, de l'égalité et de la capacité économique (al. 2). Les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité économique concrétisent, en matière fiscale, le droit à l'égalité de traitement fixé par l'art. 8 al. 1 Cst. féd. (ATF 133 I 206 consid. 6.1, traduit in RDAF 2007 II 513).

E. 4.2

Le principe de l'universalité – ou de la généralité – de l'impôt exige que toute personne ou tout groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. Ce même principe prohibe par ailleurs la surimposition d'un petit groupe de contribuables en relation avec leur capacité économique. De ce point de vue, il englobe une protection constitutionnelle des minorités (ATF 133 I 206 consid. 6.1; 114 Ia 221 consid. 2c; 114 Ia 321 consid. 3b). Le principe de l'égalité de l'imposition exige d'imposer de la même manière les personnes qui se trouvent dans la même situation et d'imposer de manière différenciée les personnes qui se trouvent dans des situations de fait comportant des différences importantes (ATF 114 Ia 221 consid. 2c; 114 Ia 321 consid. 3b). En matière d'impôts directs, le principe de l'égalité de l'imposition s'est par ailleurs considérablement étoffé avec l'apparition et la consolidation du principe de l'imposition selon la capacité contributive (ATF 133 I 206 consid. 6.1). D'après ce principe – également nommé par la jurisprudence principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive – toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1; 122 I 101 consid. 2b/aa; 114 Ia 321 consid. 3b). Pour l'imposition sur le revenu, le principe de la capacité contributive postule clairement que chaque personne ou groupe de personnes ayant un revenu identique doit payer un montant d'impôt équivalent (égalité fiscale horizontale). Les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment. Quelqu'un qui a un bas revenu ne saurait payer autant d'impôts que quelqu'un qui a un haut revenu. Il n'est que justice de ne pas réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Avec ces trois règles fondamentales, le principe permet déjà de donner un contenu à la notion de justice fiscale aussi bien horizontale – c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique – que verticale – c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente (ATF 133 I 206 consid. 7.2; voir ég. ATF 140 II 157 consid. 7.3).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 16 S'agissant plus particulièrement de la troisième règle précitée, elle correspond à l'une des fonctions du principe de la capacité contributive qui est d'éviter que quiconque soit effectivement atteint dans son droit au minimum vital par une

prétention de l'Etat, la capacité de payer des impôts commençant au-dessus de cette limite. La jurisprudence a précisé à cet égard qu'un des moyens possibles pour l'assurer consiste à introduire des montants francs d'impôts combinés avec un barème fiscal déterminé: l'exonération d'un revenu de base permet ainsi d'assurer des conditions minimales d'existence (ATF 133 I 206 consid. 8.2).

E. 4.3

En matière d'harmonisation fiscale, l'art. 129 al. 1 Cst. féd. prévoit que la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes et qu'elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation. L'art. 129 al. 2 Cst. féd. précise que l'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Par contre, les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale. L'art. 1 al. 3 LHID reprend cette règle en la reformulant. Il énonce que les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue et que restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt. Sur la base des art. 129 al. 2 Cst. féd. et 1 al. 3 LHID, les cantons disposent d'une certaine autonomie lorsqu'ils fixent les sources de leurs revenus. Ils ne sont toutefois pas complètement libres dans l'exercice de la liberté d'organisation qui leur appartient. Plus spécifiquement, les législateurs cantonaux sont tenus, dans l'aménagement de leur système fiscal, d'observer les principes précités de l'universalité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité économique. Cela vaut en particulier pour les impôts directs (voir ATF 133 I 206 consid. 6.2).

E. 4.4

Il ne peut être décidé sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées car cette question dépend de celle de savoir si la loi est juste. La réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques. Il convient à cet égard d'éviter la tendance naturelle à n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres. L'interprétation de la Constitution se doit de ménager et aménager ces principes en créant entre eux une concordance pratique (ATF 140 II 157 consid. 7.2 et les références). C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst. féd.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu. C'est particulièrement le cas en matière de comparaison verticale entre des contribuables ayant des capacités économiques différentes, dans la mesure où celle-ci est plus difficile à établir que la comparaison horizontale. Il est en effet plus difficile de déterminer de combien l'impôt doit augmenter lorsque le revenu augmente d'un montant déterminé, de façon à établir des conditions d'imposition comparables sous l'angle de la capacité contributive. Sous cet angle, « on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale ». Cela étant, dans les rapports horizontaux entre personnes jouissant de la même capacité économique, le principe de l'imposition selon la capacité contributive n'exige pas une

imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions

Tribunal cantonal TC Page 6 de 16 légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (voir ATF 140 II 157 consid. 7.3; 133 I 206 consid. 7.2, traduit in RDAF 2007 II p. 516 consid. 7.2; 118 Ia 1 consid. 3a). Il peut procéder à une interprétation conforme à la Constitution si les méthodes ordinaires d'interprétation laissent subsister un doute sur son sens (ATF 141 II 338 consid. 3.1. et les références). L'interprétation conforme à la Constitution trouve toutefois ses limites lorsque le texte et le sens de la disposition légale sont absolument clairs, quand bien même ils seraient contraires à la Constitution (voir ATF 141 II 338 consid. 3.1. et les références).

E. 5

Règles légales relatives à la perception de l'impôt cantonal sur le revenu

E. 5.1

Pour examiner si l'impôt dit « minimal » prévu par l'art. 37 al. 5 LICD satisfait aux exigences posées par les principes constitutionnels décrits ci-dessus – et reste ainsi dans les limites du pouvoir d'appréciation reconnu aux législateurs cantonaux – il convient d'abord d'exposer le cadre légal dans lequel il s'insère.

E. 5.2

L'art. 2 al. 1 LHID prévoit à sa lettre a que les cantons prélèvent notamment un impôt sur le revenu des personnes physiques. A cet égard, l'art. 7 al. 1 LHID énonce en particulier le principe selon lequel l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 9 LHID décrit quant à lui les déductions qui sont opérées sur les revenus imposables. Enfin, l'art. 11 LHID prévoit plusieurs règles d'harmonisation relatives au calcul de l'impôt.

E. 5.3

Conformément aux règles d'harmonisation fiscale, l'art. 1 al. 1 let. a LICD dispose notamment que le canton de Fribourg perçoit un impôt sur le revenu des personnes physiques. Selon l'art. 2 al. 1 LICD, son coefficient est fixé chaque année par le Grand Conseil, en application des dispositions de la loi sur les finances de l'Etat. Dans la ligne des art. 7 al. 1 et 9 LHID, l'art. 17 al. 1 LICD énonce le principe selon lequel l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 26 LICD précise que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 27 à 34 LICD. Puis, conformément à l'art. 9 al. 4, 2ème phrase, LHID qui réserve les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal, l'art. 36 LICD prévoit encore, sous le titre « déductions sociales », une série de montants qui sont déduits du revenu net du contribuable, en raison de sa situation à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement : déductions pour enfants (al. 1 let. a), pour orphelin (al. 1 let. b), pour autre personne à charge (al. 1 let. c), pour contribuable aux études ou en apprentissage (al. 1 let. d), pour activité en fauteuil roulant (al. 1 let. e), en cas de séjour en établissement (al. 1 let. i), en cas d'indemnités forfaitaires en matière d'aide et de soins à domicile (al. 1 let. j), pour contribuable à revenu

modeste (al. 2 let. a et b) et pour contribuable à revenu modeste bénéficiaires de prestations AVS/AI (al. 2 let. c et d). Le revenu imposable correspond ainsi au revenu net au sens de l'art. 26 LICD, diminué des déductions sociales.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 16 Par déductions sociales, on entend celles qui ne tiennent pas compte des dépenses effectives, mais du statut social du contribuable et de l'influence que ce statut produit sur la capacité économique individuelle. Il s'agit, en d'autres termes, d'équilibrer la charge fiscale entre divers groupes de contribuables, selon leur capacité économique. Cela concerne tout d'abord les relations familiales du contribuable et les charges qui en résultent. De ce point de vue, les déductions sociales s'apparentent à une mesure touchant au barème de l'impôt (ATF 131 I 377 consid. 4.2; arrêt TF 1C_302/2012 du 27 février 2013 consid. 3.3.3).

E. 5.4

Quant aux règles relatives au calcul de l'impôt, elles figurent aux art. 37ss LICD. S'agissant d'abord du taux d'imposition, l'art. 37 al. 1 LICD dispose que l'impôt sur le revenu est fixé par classes, selon un barème détaillé établi par le Service cantonal des contributions et comprenant les taux suivants : Conformément à l'art. 37 al. 3 LICD, le revenu global imposable des personnes mariées vivant en ménage commun et des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien est frappé au taux correspondant à 50 % de ce revenu. Le taux minimal de l'impôt reste applicable. L'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD ajoute la règle spécifique selon laquelle le contribuable qui, par l'effet des déductions sociales prévues à l'art. 36 LICD, n'est pas atteint par l'impôt sur le revenu doit un impôt minimal de CHF 50.-. Selon la 2ème phrase de l'art. 37 al. 5 LICD, cette règle spécifique n'est pas applicable si le contribuable bénéficie de la déduction sociale de l'art. 36 al. 1 let. i LICD. Il y a lieu de préciser que la déduction sociale en question concerne exclusivement certains contribuables séjournant durablement dans un établissement du canton.

E. 6

Sens et portée de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD

E. 6.1

Il ressort de son texte que l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD vise les contribuables qui ont: - d'une part un revenu net (avant déductions sociales), égal ou supérieur au montant plancher de CHF 5'100.-;

Tribunal cantonal TC Page 8 de 16 - d'autre part un revenu imposable (après déductions sociales) inférieur au montant plancher de CHF 5'100.- mentionné dans le barème posé par l'art. 37 al. 1 LICD. Ces contribuables – à l'exception de ceux bénéficiant de la déduction sociale en cas de séjour en établissement (voir art. 36 al. 1 let. i LICD) – doivent s'acquitter d'un impôt dit « minimal » fixé à CHF 50.-. Ce montant unique de 50.- est inférieur de CHF 1.- à l'impôt de CHF 51.- dû par les contribuables dont le revenu imposable (après déductions sociales) est égal au montant plancher susmentionné de CHF 5'100.- (taux d'imposition de 1% sur CHF 5'100.- = CHF 51.-). Il doit également être déduit du texte de l'art. 37 al. 5 LICD que pour les contribuables dont le revenu net (avant déductions sociales) est inférieur au montant plancher de CHF 5'100.-, l'impôt minimal de 50.- n'est pas dû.

E. 6.2

L'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD, entré en vigueur le 1er janvier 2014, a été adopté dans le cadre de la loi du 8 octobre 2013 instaurant des mesures structurelles et d'économies (impôt cantonaux directs). Le Message du Conseil d'Etat adressé au Grand Conseil explique ce qui suit en relation avec l'introduction de cette disposition: « Il n'existe actuellement aucune base légale permettant d'exiger de chaque contribuable un impôt minimal lorsque, par l'effet des déductions sociales, le seuil d'assujettissement à l'impôt sur le revenu n'est pas atteint. Une telle base légale permettant la perception d'un impôt minimal existait dans la loi fiscale fribourgeoise jusqu'au 31 décembre 2005. Le Grand Conseil l'a abrogée le 21 juin 2005. Le message relatif au projet de loi mentionnait que cet impôt concernait alors 5'834 contribuables et rapportait environ CHF 0,2 million par année. L'impôt minimal se montait à CHF 40.- et concernait tous les contribuables qui, par l'effet des déductions sociales, n'étaient pas atteints par l'impôt sur le revenu. Cet impôt n'était pas dû si le contribuable bénéficiait de la déduction pour personne résidant durablement dans un home. [...] Le Conseil d'Etat propose de réintroduire un impôt minimal pour les contribuables qui, par le jeu des déductions sociales, n'atteignent pas le seuil d'assujettissement. Cette mesure permet d'éviter qu'un contribuable échappe à toute imposition en dépit de l'acquisition d'un revenu, et ce grâce à l'obtention de déductions sociales. Le Conseil d'Etat justifie cette mesure en relevant que tous les contribuables, même avec des revenus modestes, doivent participer à l'effort de l'Etat. [...] La base légale proposée reprend mot pour mot celle qui existait jusqu'au 31 décembre 2005. L'unique différence concerne le montant, lequel a été augmenté de CHF 40.- à 50.-. Cet impôt minimal est dû par chaque contribuable qui, par l'effet des déductions sociales (art. 36 LICD), n'atteint pas le seuil d'assujettissement à l'impôt sur le revenu (actuellement CHF 5'100.-). [...] Pour l'année fiscale 2010, cet impôt minimal aurait concerné 8562 contribuables. Il aurait ainsi rapporté quelque CHF 0,4 million au canton. La mesure nécessite des adaptations de l'application informatique du Service cantonal des contributions, qui seront effectuées en 2014. L'impôt minimal sera prélevé pour la première fois en 2015 » (Message n° 2013-DFIN-20 du 3 septembre 2013 concernant le programme de mesures structurelles et d'économies 2013-2016 de l'Etat de Fribourg, BGC 2013 p. 1571ss, 1645s.). Dans le cadre des débats parlementaires d'entrée en matière, le représentant d'un groupe parlementaire a notamment indiqué que l'impôt minimal s'inscrivait dans le paquet global des mesures d'économie et que, d'un point de vue psychologique, il était important de démontrer que toutes les prestations servies par l'Etat ont un coût, en ajoutant que tout ce qui est gratuit peut

Tribunal cantonal TC Page 9 de 16 pousser, à son avis, à un certain abus. Comparant l'impôt minimal à la franchise en matière d'assurance-maladie, il a estimé que sa perception n'était pas choquante (BGC 2013 p. 1505). Il est relevé que dans son Message relatif à l'abrogation de l'impôt minimal avec effet au 31 décembre 2005, le Conseil d'Etat avait retenu que cette suppression constituait une amélioration qui ne concernerait pas uniquement les familles, mais tous les contribuables qui, par l'effet des déductions sociales, avaient un revenu inférieur au seuil du barème d'imposition fixé alors à CHF 4'700.- (Message n° 195 du 26 avril 2005 accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs, BGC 2005 p. 644). Enfin, il peut encore être mentionné qu'avant d'être abrogé avec effet au 31 décembre 2005, l'impôt minimal avait été confirmé sur le principe à plusieurs reprises, notamment lors de l'adoption de la LICD le 6 juin 2000. Dans son Message y relatif, le Conseil d'Etat s'était limité pour l'essentiel à indiquer que l'impôt minimum passait de CHF 35.- à CHF 40.- (Message n° 200 du 6 janvier 2000

accompagnant le projet de loi sur les impôts cantonaux directs [LICD] [harmonisation fiscale], BGC 2000 p. 356). Lors des débats, au nom d'un groupe parlementaire, un député avait sollicité l'abrogation de cet impôt, au motif principal que si sa raison d'être était de faire payer à chacun une contribution à l'Etat, il faudrait appliquer cette pratique à tous les contribuables, y compris les étudiants, et pas uniquement à ceux qui n'atteignaient pas le seuil d'imposition par l'effet des déductions sociales. Or, ce n'était probablement pas la volonté du Grand Conseil. Le Rapporteur du Conseil d'Etat avait répondu qu'après une discussion assez large de la commission à ce sujet, la majorité de ses membres était d'avis qu'il fallait maintenir une relation entre les personnes et l'Etat. Il a précisé que le paiement de cet impôt minimal pouvait être gratifiant pour une personne qui ne souhaitait pas seulement demander des prestations à l'Etat, mais aussi de temps en temps lui apporter sa contribution (BGC 2000 p. 665 [première lecture]; BGC 2000 p. 801s. [deuxième lecture]). Ces éléments, tirés des Messages du Conseil d'Etat et des débats du Grand Conseil, confirment le sens et la portée de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD, tel que présentés ci-dessus.

E. 7

Comparaison intercantonale

E. 7.1

Par arrêt TC JU CST 2 2015 du 11 juin 2015, la Cour constitutionnelle du Tribunal cantonal jurassien a statué sur la constitutionnalité d'une mesure qui s'inscrivait dans un programme d'économie, concrétisée sous la forme d'une disposition de la législation sur l'impôt cantonal direct (art. 35a de la loi jurassienne d'impôt du 26 mai 1988; LI JU; RSJ 641.11), qui avait la teneur suivante: « 1 Un impôt cantonal minimal sur le revenu de CHF 50.- est perçu si ce montant excède celui calculé selon les art. [...]. 2 Pour autant que leur revenu imposable soit égal à zéro, les mineurs, les bénéficiaires de l'aide sociale, les étudiants majeurs, les apprentis majeurs et les bénéficiaires des prestations complémentaires AVS/AI sont exonérés de l'impôt minimal sur le revenu. » La Cour constitutionnelle a considéré que cette disposition était contraire au principe de l'universalité de l'impôt qui suppose que toutes les personnes ou groupes de personnes soient imposés selon les mêmes règles (consid. 4) et que l'instauration d'un impôt minimal forfaitaire présentait un caractère

Tribunal cantonal TC Page 10 de 16 dégressif contraire au principe de l'égalité fiscale (consid. 5), sans qu'il n'existe de motif le justifiant (consid. 6). Jugeant en conséquence la solution adoptée par le législateur cantonal contraire à la Constitution et arbitraire, elle a annulé la disposition légale y relative.

E. 7.2

Dans sa loi fiscale du 10 mars 1976 (LF VS; RS 862.1), le canton du Valais prévoit que le contribuable qui n'est pas atteint par l'impôt sur le revenu doit un impôt minimum de CHF 10.- (art. 32 al. 6 LF VS). La disposition en question réserve expressément l'art. 167 LF VS dont il ressort notamment que tout ou partie de l'impôt dû peut être remis au contribuable qui est tombé dans le dénuement ou qui, pour toute autre raison, se trouve dans une situation telle que son paiement aurait pour lui des conséquences très dures. Il n'existe a priori pas de jurisprudence relative à cet impôt dit « minimum ».

E. 7.3

Certains cantons et/ou communes prélèvent un impôt personnel, respectivement une taxe personnelle sur les personnes physiques majeures ayant une résidence fiscale ou un domicile dans le canton ou la commune. Tel est notamment le cas des cantons de Lucerne (CHF 50.-), Nidwald (CHF 50.-), Soleure (CHF 30.-), Schaffhouse (CHF 30.-) et Genève (CHF 25.-). Cet impôt annuel est perçu par personne, indépendamment de l'impôt sur le revenu. Les époux vivant en ménage commun ne doivent souvent payer qu'un seul impôt personnel, ce qui équivaut en ce sens à un impôt forfaitaire sur les ménages qui s'ajoute à l'impôt sur le revenu. Les dispositions de la LHID ne contiennent aucune règle à cet égard (voir la brochure « impôt personnel – taxe personnelle » éditée par l'Administration fédérale des contributions, www.estv.admin.ch, rubrique l'AFC > Système fiscal suisse > Brochures fiscales). L'impôt personnel prélevé par certains cantons au sens de ce qui précède se distingue ainsi clairement de l'impôt dit « minimal » sur le revenu prévu à l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD.

E. 8

Examen de la conformité de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD au droit supérieur

E. 8.1

Principe de la légalité L'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD définit quels sont les contribuables visés par l'impôt dit « minimal » et fixe le montant de celui-ci à CHF 50.-. Il ressort également clairement de la loi que l'impôt en question est un impôt sur le revenu réalisé par les contribuables concernés. L'impôt en question satisfait ainsi aux exigences posées par le principe de la légalité en matière fiscale.

E. 8.2

Principe de l'universalité

E. 8.2.1

Il a été vu ci-dessus (consid. 6) que le sens et la portée de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD sont clairs. L'impôt dit « minimal » de CHF 50.- est dû uniquement par les contribuables qui, dans le même temps, ont un revenu net (avant déductions sociales) égal ou supérieur au montant plancher de CHF 5'100.-, mais un revenu imposable (après déductions sociales) inférieur à ce plancher. Par voie de conséquence, il ne vise pas les contribuables dont le revenu imposable – après déductions sociales – est égal ou supérieur à CHF 5'100.-. Pour ces contribuables, l'impôt est fixé

Tribunal cantonal TC Page 11 de 16 par classes de revenus, sur la base des taux progressifs prévus par le barème ordinaire résultant de l'art. 37 al. 1 LICD (voir consid. 5.4). Il ne vise pas non plus les contribuables dont le revenu net, avant même la prise en considération des déductions sociales, est inférieur au montant plancher de CHF 5'100.- prévu par le barème ordinaire. Ces contribuables ne paient pas d'impôt cantonal sur le revenu.

E. 8.2.2

Il résulte de ces constats que l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD a pour effet d'introduire, au sein d'un même groupe de contribuables, à savoir les personnes physiques réalisant un revenu, une règle spécifique dérogeant au barème ordinaire, visant uniquement les contribuables dont le revenu imposable est inférieur – par le seul effet des déductions sociales auxquelles ils ont droit – au plancher de CHF 5'100.- prévu par ce barème. Au lieu du barème ordinaire progressif fixant l'impôt par classes de revenus imposables, après prise

en considération des déductions sociales dont le but est justement de tenir compte de l'influence du statut social sur la capacité économique, ces contribuables se voient appliquer une sorte de barème spécifique prévoyant un montant d'impôt unique, dit « minimal », de CHF 50.-. Cette coexistence de deux barèmes applicables au même groupe de contribuables, l'un progressif basé sur le revenu imposable et l'autre limité à un montant forfaitaire, dû en fonction du revenu net, avant déductions sociales, n'est pas conforme au principe de l'universalité de l'impôt. En effet, cela revient à appliquer deux systèmes d'imposition concurrents, l'un basé sur le revenu imposable (lorsque celui-ci est égal ou supérieur à CHF 5'100.-) et l'autre sur le revenu net (lorsque le revenu imposable est inférieur à CHF 5'100.-, mais le revenu net égal ou supérieur à ce plancher), avec pour conséquence qu'en fonction de leur revenu et des déductions sociales auxquelles ils ont droit, les contribuables ne sont pas soumis au même régime d'imposition.

E. 8.2.3

La non-conformité au principe de l'universalité de l'impôt, telle que constatée ci-dessus ne peut pas être expliquée par un motif objectif. A cet égard, la seule volonté du législateur – ressortant des travaux préparatoires de la loi et des débats au Grand Conseil (voir ci-dessus consid. 6.2) – de faire participer un maximum de contribuables à l'effort de l'Etat ne justifie pas de leur appliquer deux régimes d'imposition, en fonction de leur revenu et des déductions sociales auxquelles ils ont droit. Plus spécifiquement, il est rappelé que les déductions sociales en question ont un lien direct avec le barème de l'impôt, dans le sens qu'elles permettent de l'adapter aux charges particulières liées à la situation sociale du contribuable concerné (voir ci-dessus consid. 5.3). Dans ces conditions, l'application alternative – pour certains contribuables seulement – d'un barème spécifique, excluant de fait toute prise en considération des déductions sociales puisqu'il se fonde sur le revenu net, ne peut pas être justifiée par le but du législateur de soumettre également à l'impôt les contribuables à revenus modestes.

E. 8.3

Principe de la capacité contributive

E. 8.3.1

L'impôt dit « minimal » de CHF 50.- est dû par l'ensemble des contribuables qui, dans le même temps, ont un revenu net égal ou supérieur au montant plancher de CHF 5'100.-, mais un revenu imposable (après déductions sociales) inférieur à ce montant plancher de CHF 5'100.-. Il vise ainsi de façon uniforme des contribuables dont les situations peuvent diverger largement.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 16 S'agissant du recourant, il ressort de son avis de taxation qu'il a réalisé en 2020 un revenu d'activité indépendante de CHF 9'682.-, réduit à un revenu net de CHF 5'407.- après déduction de frais d'assurance-maladie, de frais médicaux et de frais de formation. Quant à son revenu imposable, il a été fixé à CHF 2'907.-, en tenant compte de la déduction sociale de CHF 2'500.- prévue à l'art. 36 al. 2 let. a LICD (déduction pour contribuable à revenu modeste). Cette déduction est octroyée aux contribuables n'ayant pas de charge d'entretien et non bénéficiaires de prestations AVS/AI, dont le revenu n'excède pas CHF 12'000.- après prise en considération d'éventuelles autres déductions sociales. Il remplit ainsi les deux conditions posées par l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD, de telle sorte qu'il a été exigé de lui le paiement l'impôt de CHF 50.- prévu par cette disposition. Le même impôt viserait par exemple également un contribuable qui,

lui aussi sans charge d'entretien et non bénéficiaire de prestations AVS/AI, réaliserait un revenu net de CHF 7'500.-, supérieur de CHF 2'000.- à celui du recourant pour 2020. En effet, après prise en considération de la déduction sociale de CHF 2'500.- pour contribuable à revenu modeste, son revenu imposable de CHF 5'000.- serait également inférieur au plancher de CHF 5'100.- prévu par le barème d'imposition ordinaire. Cela revient à constater qu'un contribuable dont le revenu net serait sensiblement plus élevé que celui du recourant (CHF 7'500.- – CHF 5'407 = CHF 2'093.-, soit une augmentation d'environ 39%) serait imposé de la même façon. Une telle solution est incompatible avec la deuxième règle postulée par le principe de la capacité contributive, selon laquelle les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment. Le même constat peut être effectué notamment en comparant des situations de contribuables avec enfants à leur charge exclusive. Ainsi, un contribuable non marié, avec deux enfants à charge, dont le revenu net serait de CHF 24'000.-, bénéficierait de deux déductions sociales pour enfant à charge, soit deux fois CHF 8'500.- (voir art. 36 al. 1 let. a LICD), et de la déduction sociale pour contribuable à revenu modeste ayant charge d'entretien, soit CHF 5'000.- (voir art. 36 al. 2 let. b LICD). Son revenu imposable serait ainsi de CHF 2'000.-, soit un montant inférieur au plancher de CHF 5'100.- prévu par le barème d'imposition ordinaire, de telle sorte qu'il devrait s'acquitter de l'impôt dit « minimal ». Or, un contribuable dans la même situation sociale, qui aurait réalisé un revenu net quatre fois moins élevé, de l'ordre de CHF 6'000.-, remplirait également les conditions de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD et devrait payer le même impôt, tout en ayant une situation économique à l'évidence plus défavorable puisque son revenu imposable serait inférieur à CHF 0.-.

E. 8.3.2

Les exemples susmentionnés démontrent en outre que l'impôt dit « minimal » prévu à l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD présente un caractère dégressif. A titre d'exemple, l'impôt de CHF 50.- exigé du recourant correspond à un taux de 0.93% de son revenu net de CHF 5'401.-, respectivement de 1.72% de son revenu imposable de CHF 2'901.-. Alors que dans l'hypothèse précitée du contribuable se trouvant dans la même situation sociale et réalisant un revenu net plus élevé, le même montant d'impôt correspond à un taux beaucoup plus bas, soit 0.67% d'un revenu net de CHF 7'500.-, respectivement 1% de son revenu imposable de CHF 5'000.-. La démonstration peut également être effectuée sur la base des deux situations de contribuable non marié avec enfants à charge présentées ci-dessus. Dans l'hypothèse où un tel contribuable réalise un revenu net de CHF 6'000.-, l'impôt de CHF 50.- correspond à un taux de 1.2% de ce revenu et

Tribunal cantonal TC Page 13 de 16 se révèle même supérieur au revenu imposable qui est inférieur à zéro (CHF 6'000.- – déductions sociales de CHF 22'000.- = CHF -16'000.-). Et dans l'hypothèse où un contribuable dans une situation semblable réalise un revenu net de CHF 24'000.-, le même montant de CHF 50.- correspond à un taux largement plus bas de 0.21% de ce revenu, et un taux de 2.5% du revenu imposable de CHF 2'000.-. Par ailleurs, si ce revenu net était de CHF 25'000.-, soit CHF 1'000.- plus élevé, le taux d'imposition serait encore réduit et correspondrait à 0.2% de ce revenu, et 1% du revenu imposable de CHF 5'000.-. Il en résulte que le Service cantonal des contributions ne peut pas être suivi lorsqu'il affirme dans sa décision sur réclamation que l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD ne crée pas d'effet dégressif. Certes, il est vrai que le montant forfaitaire de CHF 50.- prévu par cette disposition est inférieur au montant de CHF 51.- résultant de l'application du taux minimum de 1% au revenu imposable plancher de CHF 5'100.- prévu par le barème

progressif ordinaire. Toutefois, comme il a été vu dans les exemples ci-dessus, le fait d'exiger le paiement d'un impôt dit « minimal » de CHF 50.- auprès de contribuables ayant des revenus imposables inférieurs à CHF 5'000.- revient à taxer leur revenu imposable à un taux plus élevé que celui appliqué au plancher de CHF 5'100.- prévu par le barème progressif ordinaire. C'est notamment le cas du recourant pour lequel le montant de CHF 50.- correspond à 1.72% de son revenu imposable de CHF 2'901.- (voir ci-dessus). Comme le relève la Cour constitutionnelle du Tribunal cantonal jurassien, l'inégalité fiscale est patente lorsque les plus démunis paient un impôt proportionnellement plus élevé que ceux qui le sont moins. Le montant de l'impôt en question ne change rien à ce constat (arrêt TC JU CST 2 2015 du 11 juin 2015 précité, consid. 5.3).

E. 8.3.3

Par ailleurs, l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD est aussi problématique au regard de la troisième règle postulée par le principe de la capacité contributive, selon laquelle le principe de justice fiscale exclut de réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Il est rappelé que cette règle a pour but d'éviter que quiconque soit effectivement atteint dans son droit au minimum vital par une prétention de l'Etat, la capacité de payer des impôts commençant au-dessus de cette limite (voir ci-dessus consid. 4.2). En prévoyant un plancher de revenu imposable, fixé à CHF 5'100.-, en dessous duquel aucun taux d'imposition n'est applicable, le barème ordinaire d'imposition établi au sens l'art. 37 al. 1 LICD va dans le sens de cette troisième règle. Il vise à garantir au contribuable à tout le moins un revenu net de l'ordre de CHF 5'000.-. A cela s'ajoutent les différentes déductions sociales prévues à l'art. 36 LICD qui, opérées sur le revenu net, permettent d'adapter forfaitairement le revenu soumis à l'impôt, en tenant compte de charges du contribuable liées à sa situation sociale spécifique. Dans ce sens, les déductions sociales touchent au barème de l'impôt et visent également à respecter la troisième règle précitée. Concrètement, elles ont pour effet d'exonérer de l'impôt, avant même l'application du barème d'imposition, un montant supplémentaire qui doit servir au contribuable pour couvrir les charges liées à sa situation sociale. Il résulte de ce qui précède qu'en exigeant un impôt dit « minimal » auprès des contribuables qui ont certes un revenu net (avant déductions sociales) égal ou supérieur au montant plancher de CHF 5'100.-, mais un revenu imposable inférieur à ce montant plancher, l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD modifie le régime d'imposition fixé par l'art. 37 al. 1 LICD en lien avec les déductions sociales prévues à l'art. 36 LICD. Instaurant un régime spécial – ou barème spécifique basé uniquement sur le revenu net (voir ci-dessus consid. 8.2.2.) –, il prive une partie des contribuables à revenus modestes de l'effet des déductions sociales qui, en tant que mesure touchant au barème de l'impôt,

Tribunal cantonal TC Page 14 de 16 ont pourtant pour fonction d'éviter de réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Concrètement, dans le cas du recourant, sans tenir compte de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD, la combinaison de la déduction sociale de CHF 2'500.- pour contribuable à revenu modeste prévue par l'art. 36 al. 2 let. a LICD et du montant plancher de CHF 5'100.- prévu par l'art. 37 al. 1 LICD aurait pour effet d'exonérer de l'impôt l'ensemble de son revenu net de CHF 5'401.-. Cela irait dans le sens de la règle selon laquelle ce modeste montant d'environ CHF 450.- par mois (CHF 5'401.- / 12) devrait servir d'abord à couvrir son minimum vital, avant de contribuer au financement de l'Etat. Au contraire, l'application de l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD permet d'exiger du recourant le paiement d'un impôt cantonal de CHF 50.- alors que son revenu net annuel de CHF 5'401.- ne lui permet pas d'assumer les charges correspondant à

son minimum vital. Le même constat ressort de façon encore plus évidente de l'exemple déjà cité du contribuable avec deux enfants à charge dont le revenu net annuel s'élèverait à CHF 6'000.-. La disposition en question reviendrait à exiger de lui le paiement de l'impôt dit « minimal » de CHF 50.-, alors que ce revenu net correspondant à CHF 500.- par mois ne lui suffirait à l'évidence pas pour assumer ses propres charges d'entretien, ainsi que celles de ses deux enfants. Il en résulte que, sous cet angle également, l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD n'est pas conforme au principe de la capacité contributive car il revient à demander le paiement d'un impôt, même s'il peut être vu comme modeste, à des contribuables qui n'en ont pas les moyens.

E. 8.3.4

En écho à ce qui a déjà été dit au regard du principe de l'universalité (voir consid. 8.2.3), la non-conformité au principe de la capacité contributive, telle que constatée ci-dessus, ne peut pas être expliquée par un motif objectif. A cet égard, la seule volonté du législateur de soumettre également à l'impôt les contribuables à revenu modeste, pour que ceux-ci puissent également contribuer à l'effort de l'Etat, se rendre compte que les prestations de celui-ci ont un coût et ainsi garder une relation avec lui (voir ci-dessus consid. 6.2), n'est pas suffisante. Elle ne justifie en tout cas pas que ce maintien du lien entre le citoyen contribuable et l'Etat soit réalisé au moyen d'une charge fiscale inégalitaire qui ne tient de surcroît pas compte des charges d'existence minimales des personnes grevées.

E. 9

Résumé et sort du recours

E. 9.1

En résumé, l'impôt dit « minimal » de CHF 50.- prévu par l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD est contraire au principe de l'universalité de l'impôt, dans la mesure où il revient à introduire, pour certains contribuables à revenu modeste uniquement, une sorte de barème spécifique excluant toute prise en considération des déductions sociales, alors que le but de ces déductions est justement de tenir compte de l'influence du statut social des différents contribuables sur leur capacité économique. Il est également contraire au principe de la capacité contributive. D'une part, du seul fait qu'il vise de façon uniforme des contribuables ayant des revenus nets et des revenus imposables très différents, avec pour conséquence que plus le revenu en question est réduit, plus le taux d'imposition effectif est élevé. D'autre part, car il touche des contribuables dont le revenu net est insuffisant pour

Tribunal cantonal TC Page 15 de 16 assumer leur minimum vital, de telle sorte qu'ils n'ont pas les moyens de s'acquitter d'une charge fiscale sur ce revenu. Au demeurant, il n'apparaît pas que des circonstances politiques, sociales ou économiques permettraient de justifier la perception d'un tel impôt d'un montant unique, applicable uniquement à certains contribuables, sans tenir compte des différences de leurs revenus, à un taux qui s'avère dégressif, alors même que, à tout le moins pour une grande partie d'entre eux, leur revenu net ne couvre pas leur minimum vital, leur revenu imposable pouvant même être inférieur à zéro. Ainsi, même en tenant compte de l'autonomie laissée au législateur cantonal pour la fixation des barèmes fiscaux, ainsi que de son pouvoir d'appréciation étendu dans l'aménagement d'un système fiscal équilibré, prévisible et sûr, il doit être constaté que l'art. 37 al. 5, 1ère phrase, LICD est non conforme aux exigences constitutionnelles en matière d'imposition, reprises par la législation fédérale d'harmonisation des impôts directs.

E. 9.2

Il résulte de ce qui précède que, basé sur une disposition légale cantonale inconstitutionnelle et non conforme à la législation fédérale, l'impôt cantonal sur le revenu de CHF 50.- exigé du recourant ne peut pas être confirmé. Partant, le recours doit être admis dans le sens que la décision attaquée est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à la rectification de l'impôt cantonal à CHF 0.- pour la période fiscale 2020.

E. 10

Assistance judiciaire, frais et indemnité de partie

E. 10.1

La requête d'assistance judiciaire gratuite partielle (604 2022 31), devenue sans objet en raison de l'admission du recours, est rayée du rôle.

E. 10.2

Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais.

E. 10.3

Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. En l'espèce, le recourant n'est pas représenté par un mandataire et il n'établit pas avoir effectivement assumé d'autres frais extraordinaires pour la défense de ses intérêts. La seule référence aux deux heures invoquées pour l'élaboration du recours n'est pas suffisante à cet égard. En conséquence, il ne lui est pas alloué de dépens pour la présente procédure.

Tribunal cantonal TC Page 16 de 16 la Cour arrête : 1. Le recours (604 2022 29) est admis. Partant, la décision sur réclamation du 24 mars 2022 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à la rectification de l'impôt cantonal à CHF 0.- pour la période fiscale 2020. 2. La requête d'assistance judiciaire gratuite partielle (604 2022 31), devenue sans objet, est rayée du rôle. 3. Il n'est pas perçu de frais de justice. 4. Il n'est pas alloué de dépens. 5. Notification. Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lucerne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 23 janvier 2024/mma/msu Le Président Le Greffier-stagiaire

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