

FR_GERICHTE 607 2014 36 vom 15. April 2015

FR Kantonsgericht, 2015-04-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2014_36

FR: FR_GERICHTE 607 2014 36 du 15 avril 2015

IT: FR_GERICHTE 607 2014 36 del 15 aprile 2015

Regeste

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

Erwägungen

E. 14

novembre 2014, le recourant conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que celles-ci soient annulées et à ce qu'une remise totale des impôts cantonal, communal et fédéral direct lui soit octroyée pour 2013. A titre de mesures provisionnelles urgentes, il demande que l'exécution de la créance fiscale soit suspendue jusqu'à droit connu sur sa demande de remise. A l'appui de sa position sur le fond, le recourant rappelle que les revenus réalisés en 2014 ne lui permettent pas de couvrir ses charges et il précise qu'en tenant compte des dernières indemnités de 2'366 fr. 90 versées par l'assurance-chômage en septembre 2014, il subit un déficit moyen de plus de 720 francs par mois pour l'année 2014. Dans ces conditions, vu sa situation de chômage prolongé, il considère que les critères légaux d'octroi d'une remise de l'impôt sont remplis. Par ordonnance du 26 novembre 2014, le recourant a été enjoint d'effectuer une avance de frais. Suite à un courrier du 27 novembre 2014, considéré comme une requête d'assistance judiciaire partielle, le délai imparti pour effectuer dite avance de frais a été révoqué. Se déterminant le 9 décembre 2014 sur la requête de mesures provisionnelles urgentes, la Direction des finances indique que, même si le dépôt d'une demande de remise ne suspend pas la perception de l'impôt, l'autorité fiscale ne procédera pas à la perception de l'impôt cantonal et de l'impôt fédéral direct jusqu'à droit connu dans la présente cause. Dans ses observations du 16 décembre 2014 sur le fond, la Direction des finances conclut au rejet du recours. Elle établit d'abord un décompte des revenus et charges du recourant pour 2013. Il en ressort que celui-ci a disposé durant cette année d'un solde mensuel de 176 fr. 75, soit un montant annuel de 2'121 francs, alors que les impôts cantonal, communal et fédéral direct dus pour 2013 sont de 2'005 fr. 25 au total. Un décompte similaire établi pour 2014 fait ressortir un déficit de 167 fr. 60. Sur cette base, la Direction des finances conclut en substance que le recourant ne se trouvait pas dans le dénuement en 2013 et qu'il aurait pu à tout le moins verser des acomptes sur les impôts dus pour cette période. Considérée dans son ensemble, la situation du recourant, qui est encore jeune et qui devrait trouver un emploi dans un avenir plus ou moins proche, ne remplit pas selon elle les conditions d'une remise de l'impôt. Dans un second échange d'écritures, les parties maintiennent leurs positions et complètent leur argumentation. Par courrier du 16 février 2015, faisant suite à une demande de renseignements du juge délégué à l'instruction, le recourant a formulé des ultimes observations et produit en particulier un relevé de compte bancaire portant sur la période du 1er janvier 2013 au 3 février 2015, une reconnaissance de dette concernant des montants prêtés par sa mère en 2014 pour un montant total de 6'082

francs, des décomptes de salaire concernant les mois de février à juin 2014. Les arguments développés par les parties dans leurs écritures seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent arrêt.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 13 en droit I. Impôt fédéral direct (607 14 36) 1. a) Suite à l'abrogation de l'art. 167 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), les décisions rendues par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct en matière de remise d'impôt ne sont plus définitives et peuvent faire l'objet d'un recours devant une autorité judiciaire cantonale (ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, p. 452, n. 33; Pierre CURCHOD in Yersin/Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 30 ad art. 167). Selon l'art. 10 al. 2 de l'Arrêté cantonal du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (l'Arrêté cantonal; RSF 634.1.11), la Direction des finances statue sur les demandes en remise dont la liquidation relève de la compétence du canton, à savoir celles tendant à la remise de l'impôt fédéral direct d'un montant inférieur à 25'000 francs par année fiscale (voir art. 4 al. 2 de l'Ordonnance du 19 décembre 1994 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). Il ressort de cette disposition qu'en matière de remise d'impôt, la Direction des finances est l'autorité désignée comme Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, en dérogation à l'art. 1 al. 1 de l'Arrêté cantonal qui désigne comme telle le Service cantonal des contributions. Conformément à l'art. 4 al. 1 de l'Arrêté cantonal, en relation avec les art. 104 al. 3 et 140 al. 1 LIFD, 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. b) Déposé le 21 novembre 2014 auprès du Tribunal cantonal contre une décision de la Direction des finances du 14 novembre 2014, 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 fédéral direct. 2. a) A teneur de l'art. 167 LIFD, le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (al. 1). La demande de remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct compétente (...) (al. 2). b) L'Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt précise que la procédure de remise d'impôt a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la remise, à titre exceptionnel, de montants d'impôts dus. Cette remise doit profiter à la personne contribuable elle-même, et non à ses créanciers (art. 1 al. 1). Lorsque les conditions posées par la loi sont remplies, le contribuable a en principe droit à la remise; l'autorité de remise prend sa décision dans les limites de son pouvoir d'appréciation sur la base des éléments déterminants au sens de l'art. 167 LIFD (art. 2 al. 1). Sous réserve de l'art. 10, le motif pour lequel le contribuable est tombé dans le

Tribunal cantonal TC Page 5 de 13 dénuement qu'il fait valoir ne joue en principe aucun rôle (art. 2 al. 2). L'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable considérée dans son ensemble; est déterminante à cet égard la situation du contribuable au moment où la décision est prise, mais on pourra tenir compte également de l'évolution de sa situation financière depuis la taxation à laquelle la demande

en remise se rapporte, ainsi que des perspectives d'avenir (art. 3 al. 1). L'autorité examine en outre si des restrictions du train de vie du contribuable sont indiquées et si elles peuvent ou auraient pu être exigées; de telles restrictions sont en principe considérées comme raisonnables si les dépenses en question dépassent les frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit des poursuites (art. 3 al. 2). Si le contribuable était en mesure, au moment de l'échéance, de s'acquitter de la somme due dans un délai convenable, l'autorité de remise en tient compte (art. 3 al. 3). A teneur de l'Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, il y a dénuement lorsque le paiement de l'entier du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière; pour les personnes physiques, il y a disproportion 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 ramené au minimum vital (art. 9 al. 1). L'art. 10 al. 1 fait état de certaines des causes pouvant conduire à une situation de dénuement: - une aggravation sensible de la situation économique du contribuable depuis la taxation faisant l'objet d'une demande en remise en raison d'un chômage prolongé, de lourdes charges familiales ou d'obligations d'entretien (let. a); - un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle du contribuable et pour lesquelles il n'a pas à répondre (let. b); - les pertes commerciales ou pertes de capital élevées, pour les contribuables de professions indépendantes et les personnes morales, lorsque cet état de fait met en danger l'existence économique de l'entreprise et des emplois, une remise n'étant cependant accordée en règle générale que si les autres créanciers de même rang renoncent également à une partie de leurs créances (let. c); - des frais de maladie élevés non couverts par des tiers, ainsi que d'autres frais liés à la santé pouvant mettre le contribuable dans une situation de dénuement (let. d). L'art. 10 al. 2 précise encore que si le surendettement est dû à d'autres motifs que ceux évoqués ci-dessus, tels que, par exemple, des affaires peu florissantes, des engagements par cautionnement, des dettes hypothécaires élevées et des dettes fondées sur le petit crédit, conséquence d'un niveau de vie excessif, etc., la Confédération ne saurait renoncer à ses prétentions légales au bénéfice d'autres créanciers. Lorsque des créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut toutefois être accordée dans les mêmes proportions. Les simples fluctuations du revenu du contribuable sont périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas un motif de remise; s'il a été tenu compte d'une diminution du revenu lors d'une taxation intermédiaire ou si la situation s'est améliorée, une remise est en règle générale exclue (art. 12 al. 1). Lorsque le contribuable a volontairement cédé des sources de son revenu ou des éléments de sa fortune, la diminution du revenu ou de la fortune ne sera pas prise en considération lors de l'examen de la demande de remise (art. 12 al. 2).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 13 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.; RS 101), la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (Tribunal administratif fédéral, arrêts du 5 avril 2012 dans la cause A-1910/2011 consid. 2.3, du 26 mars 2012 dans la cause A-1758/2011 consid. 2.2 et du 6 octobre 2011 dans la cause A-7949/2010 consid. 2.2.3, et les références citées). L'art. 2 al. 1 de l'Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt énonce certes le principe selon lequel le contribuable a droit à la remise lorsque les conditions posées par la loi sont remplies (voir ci-dessus consid. 2b). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il découle toutefois de la formulation potestative de l'art. 167 al. 1 LIFD que le contribuable n'a pas

droit à une remise d'impôt (Tribunal fédéral, arrêts du 24 septembre 2012 dans la cause 2D_55/2012 consid. 2.1, du 18 août 2010 dans la cause 2D_39/2010 consid. 2 et du 9 avril 2009 dans la cause 2D_24/2009 consid. 2.2). 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 (Pierre CURCHOD, n. 2130 ad art. 167 et les références citées). Il a été vu ci-dessus que l'art. 167 al. 1 LIFD prévoit par ailleurs deux conditions subjectives, cumulatives, pour qu'une remise puisse être accordée: l'existence d'une situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt. Nonobstant leur contrôle abstrait, lesdites conditions doivent être examinées pour chaque contribuable en fonction des circonstances du cas particulier. Ainsi, l'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble (Tribunal administratif fédéral, arrêt du 5 avril 2012 dans la cause A-1910/2011 consid. 2.6; Tribunal cantonal/VD, arrêt du 9 juillet 2014 dans la cause FI.2013.0081 consid. 1b et les références citées). Les deux conditions d'octroi d'une remise s'enchevêtrent dans une large mesure et ne peuvent dès lors pas être définies indépendamment l'une de l'autre. On peut toutefois relever que si le critère de l'existence d'une situation de dénuement prend en considération exclusivement la situation économique du débiteur, d'autres éléments peuvent également s'avérer déterminants lorsqu'il s'agit d'examiner si le paiement de l'impôt entraînerait des conséquences très rigoureuses. Tel est en particulier le cas de circonstances qui relèvent de l'équité. Des conséquences très rigoureuses peuvent ainsi résulter par exemple de l'aggravation continue, depuis la taxation, des circonstances financières ou peuvent ressortir de causes ayant trait à la situation de dénuement. De telles conséquences existent si la capacité économique du contribuable est entravée considérablement par des événements particuliers comme des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage ou une maladie prolongés ou des accidents (Tribunal administratif fédéral, arrêt du 5 avril 2012 dans la cause A-1910/2011 consid. 2.6; Tribunal cantonal/VD, arrêt du 9 juillet 2014 dans la cause FI.2013.0081 consid. 1b et les références citées). 3. a) En l'espèce, il ressort des pièces produites au dossier qu'après une période durant laquelle il a perçu des indemnités de l'assurance-chômage et des gains intermédiaires dans le cadre de contrats de travail de durée déterminée, le recourant ne réalise plus aucun revenu depuis le mois d'octobre 2014. A la fin du même mois, il ne disposait par ailleurs plus d'aucune économie (voir relevé bancaire produit le 16 février 2015, présentant un solde négatif de 49 fr. 75 au 31 décembre 2014). Il était au contraire débiteur envers sa mère de montants correspondant notamment à un prêt de 2'000 francs concédé le 23 juillet 2014, à

Tribunal cantonal TC Page 7 de 13 des factures d'assurance-maladie, d'électricité et de télécommunication payées par celle-ci et à des charges impayées pour le logement qu'il occupe dans l'immeuble de celle-ci. Par la suite, cette situation financière obérée ne s'est pas améliorée. Pire, le montant des dettes reconnues par le recourant envers sa mère a augmenté et s'élevait au 30 janvier 2015 à 6'082 francs (voir reconnaissance de dettes produite le 16 février 2015), voire à un montant plus élevé (voir ultimes observations du 16 février 2015, selon lesquelles les seuls loyers arriérés dus par le recourant à sa mère s'élèvent à 5'500 francs). Dès lors, sous réserve de l'aide apportée par sa famille, le recourant se trouve dans une situation de dénuement. b) L'existence d'une situation financière précaire au moment de l'examen de la demande n'est pas suffisante pour justifier l'octroi d'une remise. Pour déterminer si les conditions d'une remise sont réalisées, il faut dès lors examiner la situation économique du contribuable dans son ensemble, en prenant

en considération notamment son évolution et les perspectives d'avenir. Cet examen fait en particulier ressortir les éléments suivants. Premièrement, la situation financière du recourant en 2013 et durant les premiers mois de 2014 lui aurait permis de s'acquitter des acomptes d'impôts relatifs à la période fiscale 2013 et même des montants facturés suite à l'avis de taxation du 15 mai 2014. S'agissant d'abord de 2013, il ressort en effet du dossier qu'il a réalisé durant cette année un revenu de 27'913 francs (En fait, let. B), pour des charges estimées à 25'200 francs (charges mensuelles de 2'099 fr. 35 au total, soit 500 francs de loyer, 50 francs de charges, 213 fr. 75 de prime d'assurance-maladie, 52 fr. 85 de frais médicaux, 19 fr. 85 de prime d'assurance- ménage, 63 francs de frais de déplacements liés aux recherches d'emploi admis par l'autorité intimée dans ses observations et 1'200 francs de forfait couvrant le minimum vital d'une personne seule, y compris les frais de téléphonie, internet et télévision), soit un solde positif de 2'713 francs. Quant à 2014, il ressort du relevé bancaire produit le 16 février 2015 et des pièces du dossier (voir en fait, let. B) que le recourant disposait au 1er janvier 2014 d'économies de 6'577 fr. 15 et qu'il a perçu durant les six premiers mois de 2014 des revenus suffisants (un peu plus de 6'600 francs d'indemnités de chômage, sans prendre en compte le versement versé en septembre 2014 pour le mois de mai 2014, et 7'145 fr. 45 de salaire, soit environ 2'300 francs par mois) pour couvrir les charges déjà calculées ci-dessus, légèrement augmentées pour tenir compte des frais d'acquisition du revenu un peu plus élevés compte tenu de l'activité professionnelle exercée temporairement à temps partiel. Cette situation lui a permis, tout en assumant des dépenses supérieures à celles couvrant son minimum vital, de conserver des économies de l'ordre de 6'200 francs au 30 avril 2014, 4'700 francs au 31 mai 2014 et 3'600 francs au 30 juin 2014 (voir relevé bancaire produit le

E. 16

février 2015). Ce n'est qu'à partir du mois de juillet 2014, en particulier suite à des prélèvements en espèces de 3'260 francs sur la seule période du 3 juillet 2014 au 21 juillet 2014, que ses économies ont été épuisées. Il faut ainsi constater que la situation financière du recourant aurait dû lui permettre de payer le montant de 2'005 fr. 25 correspondant aux impôts cantonaux, communaux et fédéraux dus suite à la notification de l'avis de taxation du 15 mai 2014. Il apparaît dès lors que le recourant a choisi de s'acquitter d'autres dettes ou de privilégier d'autres dépenses excédant son minimum vital plutôt que de s'acquitter de ses impôts relatifs à l'année 2013. Deuxièmement, vu la dette de plus de 6'000 francs qu'il a envers sa mère et le fait qu'il ne réalise aucun revenu actuellement, une remise des impôts cantonaux et communaux 2013 correspondant à un montant de 2'005 fr. 25 (En fait, let. E) ne contribuerait pas efficacement

Tribunal cantonal TC Page 8 de 13 et durablement à l'assainissement de la situation économique du recourant et ne profiterait pas à celui-ci, mais tout au plus à ses créanciers, en particulier à sa mère. Enfin, compte tenu en particulier de la formation universitaire dont dispose le recourant, ses chances de trouver un emploi bien rémunéré dans un proche avenir sont réelles, de telle sorte qu'il apparaît probable que ses revenus futurs lui permettront de s'acquitter à moyen terme du montant relativement limité de sa dette fiscale relative à l'année 2013. c) Eu égard au principe d'égalité devant l'impôt et à 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 que le recourant avait les moyens d'assumer alors qu'il ne se trouvait pas dans le dénuement et qu'il devrait pouvoir rembourser à l'avenir, compte tenu de ses perspectives de retrouver un emploi bien rémunéré. Le recours sera dès lors rejeté et

la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct. 4. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer à 300 francs les frais dus par le recourant débouté. Le recourant est dispensé de leur versement compte tenu de l'assistance judiciaire partielle qui lui est accordée (voir ci-dessous consid. 10). c) En application des art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 à 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), il n'est pas alloué de dépens. II. Impôt cantonal (607 14 37) 5. a) L'art. 212 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1), dont la teneur est similaire à celle de l'art 167 LIFD, prévoit que le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts, des frais ou de l'amende, s'il est tombé dans le dénuement et ne peut les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (al. 1). La demande de remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à la Direction des finances. Celle-ci statue, sur le préavis de l'autorité communale (al. 2). La décision sur remise a force obligatoire dans la même mesure pour les impôts communaux, ecclésiastiques et scolaires (al. 3) et elle est définitive (al. 4). Un avant-projet du 6 mars 2008 de loi d'adaptation à la loi sur le Tribunal fédéral (accès au juge en matière de droit public) prévoyait à son art. 9 d'abroger l'art. 212 al. 4 LICD. Une telle abrogation n'a toutefois pas été retenue au stade du projet de loi et, finalement, la loi du 9 octobre 2008 d'adaptation à la loi sur le Tribunal fédéral (accès à une autorité judiciaire en

Tribunal cantonal TC Page 9 de 13 matière de droit public) (ROF 2008 118) n'a pas apporté de modification à l'art. 212 al. 4 LICD. L'art. 29a Cst., en vigueur depuis le 1er janvier 2007, énonce que toute personne a le droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent toutefois, par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels. L'art. 29a Cst. exclut par conséquent un droit général et absolu à la protection juridictionnelle ainsi que la délimitation des exceptions par le Tribunal fédéral (ATF 130 I 388, consid. 4 p. 393). Sur le vu de ce qui précède, la question de la conformité de l'art. 212 al. 4 LICD au droit constitutionnel fédéral se pose en l'espèce. Il convient dès lors de déterminer si le Tribunal cantonal, plus spécifiquement sa Cour fiscale, est compétent pour examiner cette question. b) Selon les art. 114 al. 1 let. a du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et 35 al. 2 de la loi du 31 mai 2010 sur la justice (LJ; RSF 130.1; dans sa teneur actuellement en vigueur), le Tribunal cantonal connaît en dernière instance cantonale, à moins que la loi ne place l'affaire dans la compétence d'une autre autorité, des recours contre les décisions prises notamment par le Conseil d'Etat et ses Directions. L'art. 114 al. 2 CPJA prévoit quant à lui que le Tribunal cantonal connaît également des recours dans les cas non visés à l'alinéa 1 si une loi le prévoit (let. a) ou si le contrôle juridictionnel exigé par le droit fédéral ou international n'est pas déjà assuré par une autre autorité (let. b); cette disposition précise que le Tribunal est alors compétent même si la loi déclare que la décision est définitive. Sous le titre « Droit à un contrôle juridictionnel », l'art. 7a CPJA ajoute que le recours prévu à l'art. 114 al. 2 let. b CPJA peut être invoqué même en dehors du champ d'application du CPJA. c) Dans sa version actuellement en vigueur, l'art. 44 LJ dispose que les cours du Tribunal cantonal siègent d'ordinaire à trois juges (al. 1) et qu'elles siègent à

cinq juges dans les cas prévus par le règlement du Tribunal cantonal (al. 2). Le Règlement du Tribunal cantonal du 22 novembre 2012 précisant son organisation et son fonctionnement (RTC; RSF 131.11) énonce à son art. 29 que les cours siègent à trois juges. Il ne prévoit pas de cas dans lesquels une cour siègerait à cinq juges. La loi du 19 décembre 2014 modifiant la loi sur la justice et d'autres lois (ROF 2014 103) modifie notamment l'art. 44 al. 2 LJ dans le sens que [les cours du Tribunal cantonal] siègent à cinq juges lorsqu'il s'agit de constater la non-conformité du droit cantonal au droit supérieur, notamment la Constitution fédérale ou la Convention européenne des droits de l'homme, le règlement du Tribunal cantonal pouvant prévoir d'autres cas. L'entrée en vigueur de cette modification étant fixée au 1er juillet 2015 (ROF n° 7 du 13 février 2015), elle ne s'applique toutefois pas au présent arrêt rendu ce jour. d) Il résulte des éléments ci-dessus que le Tribunal cantonal, plus spécifiquement sa Cour fiscale siégeant à trois juges, est compétent pour statuer dans la présente procédure, tant sur la question de la recevabilité du recours que sur le fond de celui-ci. 6. a) Les cas exceptionnels visés par l'art. 29a, 2e phrase, Cst., dans lesquels l'accès au juge peut être exclu par la loi, concernent les décisions difficilement "justiciables", par exemple des actes gouvernementaux qui soulèvent essentiellement des questions politiques, qui ne se prêtent pas au contrôle du juge (ATF 137 I 128, consid. 4.2;

Tribunal cantonal TC Page 10 de 13 ATF 134 V 443, consid. 3.1 p. 446; Message du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997 I 1 ss, 531). Cette clause limitative doit être interprétée de façon restrictive. En particulier, cette règle exceptionnelle ne concerne que certains actes émis par la plus haute autorité décisionnelle (Conseil fédéral ou Conseil d'Etat; Parlement; peuple). Il en résulte que les décisions des autorités administratives inférieures peuvent toujours faire l'objet d'un contrôle judiciaire (en droit fédéral, voir l'art. 184 al. 4 Cst. a contrario). Par ailleurs, le fait qu'un administré ne dispose pas d'un intérêt juridiquement protégé dans un domaine particulier ne suffit pas pour exclure l'accès au juge. Il en va de même dans les cas où l'administration dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (voir Michael BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, Archives 73, p. 709 ss., p. 735, 738). b) Il a été vu ci-dessus que, conformément à l'art. 212 al. 2 LICD, c'est la Direction des finances qui statue sur les demandes de remise d'impôt, et non le Conseil d'Etat. Pour cette raison déjà, les décisions rendues en matière de remise d'impôt ne peuvent être qualifiées d'actes gouvernementaux susceptibles d'être visés par la règle exceptionnelle de l'art. 29a, 2ème phrase, Cst. Par ailleurs, la formulation potestative de l'art. 212 al. 1 LICD et le pouvoir d'appréciation qui en découle pour la Direction des finances en tant qu'autorité administrative ne s'oppose pas à un contrôle de l'exercice de l'application de cette norme par une autorité judiciaire (voir aussi Michael BEUSCH, p. 741, et les références citées; ZWEIFEL/CASANOVA, p. 451, n. 32). Cela est confirmé par le constat qu'en matière d'impôt fédéral direct, alors que l'art. 167 al. 1 LIFD a une teneur similaire à celle de l'art. 212 al. 1 LICD, les décisions rendues par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct en matière de remise d'impôt ne sont pas définitives et peuvent faire l'objet d'un recours devant une autorité judiciaire cantonale (voir ci-dessus, consid. 1a). Par conséquent, le défaut de recours judiciaire contre la décision de la Direction des finances refusant la remise de l'impôt cantonal contrevient à la garantie constitutionnelle offerte par l'art. 29a Cst. féd. Conformément à l'art. 49 al. 1 Cst. féd. qui énonce que le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire, il doit dès lors être déduit directement du droit fédéral (constitutionnel) que les décisions de refus de remise

concernant l'impôt cantonal ne sont pas définitives et peuvent faire l'objet d'un recours devant une autorité judiciaire cantonale. c) Il découle de ce qui précède que, nonobstant l'art. 212 al. 4 LICD qui prévoit que la décision sur remise rendue par la Direction des finances est définitive, une telle décision doit pouvoir faire l'objet d'un recours devant une autorité judiciaire cantonale. Déposé le 21 novembre 2014 auprès du Tribunal cantonal contre une décision de la Direction des finances du 14 novembre 2014, le recours a été adressé à l'autorité compétente, dans le délai et les formes prévus aux art. 150 al. 4 et 180 LICD, 30 et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 7. a) Il résulte de la formulation potestative de l'art. 212 LICD que, à l'image de la solution prévalant en matière d'impôt fédéral direct, le droit cantonal fribourgeois ne confère pas au contribuable un droit à une remise d'impôt. Par ailleurs, les principes exposés en matière d'impôt fédéral direct, issus notamment de l'application de l'art. 8 Cst. (voir consid. 2), peuvent être transposés pour l'impôt cantonal.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 13 b) En présence de règles similaires en droit cantonal et en droit fédéral, le raisonnement exposé pour l'impôt fédéral direct (consid. 3) peut être repris pour l'impôt cantonal. Il en découle que c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé l'octroi d'une remise pour l'impôt cantonal également. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal. 8. a)

Conformément à l'art. 131 CPJA, 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 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs. Le recourant est dispensé de leur versement compte tenu de l'assistance judiciaire partielle qui lui est accordée (voir ci-dessous consid. 10). c) En application de l'art. 137 CPJA, il n'est pas alloué de dépens. III. Requête de mesures provisionnelles urgentes (607 14 38) 9. a) Sur le vu de l'arrêt rendu ce jour, la requête de mesures provisionnelles urgentes du 21 novembre 2014 est devenue sans objet. Partant, elle est rayée du rôle. b) Il n'est pas perçu de frais. IV. Requête d'assistance judiciaire (607 14 39) 10. a) Conformément à l'art. 29 al. 3 de la

Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. féd.; RS 101), toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes a droit, à moins que sa cause paraisse dépourvue de toute chance de succès, à l'assistance judiciaire gratuite. Elle a droit en outre à l'assistance gratuite d'un défenseur, dans la mesure où la sauvegarde de ses droits le requiert. Sous réserve de ce droit constitutionnel minimal, le droit à l'assistance judiciaire est réglé par le droit de procédure cantonal; Selon l'art. 144 al. 1 CPJA, les décisions concernant le droit à l'assistance judiciaire relèvent de la compétence de l'autorité saisie de la cause au fond ou de l'autorité déléguée à l'instruction (art. 86 ss CPJA). A teneur de l'art. 142 CPJA, a droit à l'assistance judiciaire celui qui ne possède pas les ressources suffisantes pour couvrir les frais d'une procédure sans s'exposer à la privation des choses nécessaires à son existence et à celle de sa famille (al. 1). l'assistance n'est pas accordée lorsque la procédure paraît d'emblée vouée à l'échec (al. 2). L'art. 143 al. 1 CPJA précise que l'assistance judiciaire comprend, pour le bénéficiaire, la dispense totale ou partielle: a) des frais de procédure; b) de l'obligation de fournir une avance de frais ou des sûretés; qu'elle comprend également, si la difficulté de l'affaire le rend nécessaire, la désignation d'un défenseur, choisi parmi les personnes habilitées à représenter les parties (al. 2).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 13 b) En l'espèce, par courrier du 28 novembre 2014, le requérant a demandé en substance d'être dispensé du paiement des frais de procédure dans les procédures de recours (608 2014 39/40) introduites le 21 novembre 2014 contre des décisions du 14 novembre 2014 relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2013 (remise de l'impôt). Ce courrier doit être considéré comme une requête d'assistance judiciaire partielle au sens des art. 142 ss CPJA, tendant à la dispense totale des frais de procédure. Il ressort du recours du 21 novembre 2014, de la requête du 28 novembre 2014 et des pièces figurant au dossier qu'à ces dates, le recourant ne disposait d'aucun revenu et d'aucune fortune, de telle sorte que la condition de l'indigence doit être considérée comme remplie. Les procédures de recours, par lesquelles le recourant demandait la remise des impôts directs cantonaux, communaux et fédéraux concernant l'année 2013 n'étaient par ailleurs pas d'emblée vouées à l'échec. En conséquence, la requête du 28 novembre 2014 est admise dans le sens que le requérant est mis au bénéfice de l'assistance judiciaire partielle dans le cadre des procédures de recours précitées et dès lors dispensé des frais de justice. c) Il n'est pas perçu de frais, la procédure relative à l'assistance judiciaire étant gratuite (art. 145 al. 3 CPJA). la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (607 2014 36)

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