

# **NE\_GERICHTE CDP.2010.200 vom 28. Juli 2011**

NE Tribunal cantonal, 2011-07-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2010.200](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.200)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2010.200 du 28 juillet 2011

IT: NE\_GERICHTE CDP.2010.200 del 28 luglio 2011

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

La Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et a repris les causes traitées par cette dernière instance (art. 47, 83 OJN ).

### **E. 3**

Le litige porte sur le refus de remise de l'impôt cantonal et communal direct pour la période fiscale 2008 et la période fiscale 2009. a) Selon l'article 242 de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 ( LCdir ), le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou des frais de poursuite si, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, 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 au département désigné par le Conseil d'Etat (al. 2). La procédure de remise est gratuite. Cependant, les frais peuvent être mis à la charge du requérant, en totalité ou partiellement, si sa demande est manifestement infondée (al. 3). La décision du département peut faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif conformément à la loi sur la procédure et la juridiction administratives ( LPJA ), du 27 juin 1979 (al. 4). b) Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1<sup>er</sup> janvier 1993, qui fixe notamment les règles présidant à l'assujettissement des personnes physiques. Interprétant la LHID sous l'angle téléologique, le Tribunal fédéral a jugé qu'il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vue de laquelle la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD) constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p. 346 cons. 6 et les références), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p. 122-129 = StE 2005 A 23.1 no 9). Dans cette perspective, et compte tenu notamment du fait que l'article 242 LCdir est pour l'essentiel identique à l'article 167 LIFD (remise de l'impôt), on s'inspirera de la jurisprudence fédérale rendue en la matière .

### **E. 4**

a) La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt. Les raisons d'un tel renoncement doivent être recherchées dans la personne du débiteur, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation. Les raisons qui fondent

l'institution de la remise peuvent être considérées de par leur nature humanitaire, socio-politique ou financière (arrêts du TF du 11.06.2009 [A-3663/2007] cons. 2.2 et les références et du 12.05.2009 [A-3144/2007] cons. 2.1). Hormis les conditions spécifiques qui seront exposées plus avant, une remise est concédée parce qu'on estime que l'existence économique d'un contribuable doit être préservée au mieux. Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'article 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.féd.), la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, la remise n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales ( Oberson , Droit fiscal suisse, 2007, p. 497 ss; Beusch , in: Zweifel/Athanas [Editeurs], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2e éd., 2008, ad art. 167 LIFD no 6; Filippini/Mondada , Il condono fiscale nelle imposte dirette : un "diritto" giustiziabile alla luce dell'art.29a della Costituzione federale, in : Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, p. 461 ss). b) A l'instar de l'article 167 al. 1 LIFD, l'article 242 al. 1 LCdir prévoit deux conditions cumulatives pour qu'une remise d'impôt puisse être accordée : l'existence d'une situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt ( Curchod , in : Yersin/Noël [Editeurs], Impôt fédéral direct – Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 167 no 2 et les références). La procédure de remise, détaillée dans le règlement, vise essentiellement une application uniforme, sur le plan matériel, de la LCdir, notamment par la concrétisation des notions visées en son article 242 (cf. art. 8 à 9 du règlement [motifs de remise]). La procédure de remise a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la renonciation à titre exceptionnel, de tout ou partie de la créance d'impôt. La remise doit profiter au contribuable lui-même, et non à ses créanciers (art. 1 al. 1 du règlement ). Le contribuable n'a pas un droit à la remise, laquelle relève de la liberté d'appréciation de l'autorité (art. 2). A cet égard, on notera que le Tribunal fédéral a récemment encore exclu – sur la base de l'article 167 al. 1 LIFD – que le contribuable avait en principe droit à la remise (cf. la notion de "Kann-Formulierung" dans l'arrêt du TF du 21.02.2008 [2D\_138/2007] cons. 2.2, confirmé par l'arrêt du TF du 01.07.2008 [2D\_7/2008] publié dans la Revue fiscale [RF] 5/2008 p. 380 ss et dans la Revue de la société des juristes bernois [RJB] 2008, p. 643, cf. également l'arrêt du TF du 09.04.2009 [2D\_24/2009] cons. 2.2; ATF 122 I 373 ; Curchod , op. cit., ad art. 167 no 21). En renvoyant à sa jurisprudence en matière d'impôt cantonal, il a retenu que le législateur fédéral avait renoncé à se déterminer de manière engageante dans les cas d'espèce, en se limitant à établir le principe selon lequel – en présence des conditions prévues – les impôts puissent être remis. L'autorité compétente prend alors sa décision dans les limites de son pouvoir d'appréciation sur la base des éléments déterminants au sens de l'article 167 LIFD ( Filippini/Mondada , op. cit., p. 470; Häberli , in : Niggli/Uebersax/Wiprächtiger [Editeurs], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2008, ad art. 83 LTF no 218). c) 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 (art. 3 al. 1 du règlement ). Elle 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 normes pour le calcul de l'aide matérielle au sens de la législation cantonale en matière d'action sociale (art. 3 al. 2), sans toutefois prendre en compte les dépenses alléguées par le requérant. Il convient de préciser que les simples fluctuations du revenu du contribuable sont

périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas un motif de remise (art. 9). Le motif de la remise est le dénuement (art. 8 al. 1 du règlement). Il y a dénuement lorsque le paiement partiel ou complet du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière (al. 2). Il y a disproportion lorsque la dette fiscale ne peut pas être payée dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été ramené aux normes de l'aide matérielle (al. 3). On rappellera ici que la remise doit profiter au contribuable lui-même, et non à ses créanciers. Aussi, si le surendettement est dû, par exemple, à des dettes hypothécaires élevées ou à des dettes fondées sur le petit crédit, conséquence d'un niveau de vie excessif, la collectivité publique ne saurait renoncer à ses prétentions légales au bénéfice d'autres créanciers. Cependant, lorsque des créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut être accordée dans les mêmes proportions (Beusch, op. cit., ad art. 167 LIFD no 15, Curchod, op. cit., ad art. 167 no 7; cf. également art. 15 du règlement). Des baisses de revenus ou des dépenses prises en considération dans la procédure de taxation ou dans le calcul de l'impôt ne peuvent être prises en compte une seconde fois pour justifier une remise (Curchod, op. cit., ad art. 167 no 8). d) Si le paiement, dans le délai prescrit, de l'impôt, des intérêts et des frais, ainsi que de l'amende infligée ensuite d'une contravention, devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur, l'autorité de perception compétente peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné; elle peut renoncer à prélever l'intérêt dû sur les montants dont le paiement est différé (art. 240 al. 1 LCdir). Les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées (al. 2 LCdir). A ce sujet, l'article 19 al. 2 du règlement énonce expressément que si, en procédure de remise, il est possible de tenir compte de la situation du requérant par le biais de facilités de paiements (art. 240 LCdir) plutôt que par une remise, l'autorité de remise rejettera, totalement ou partiellement, la demande et recommandera à l'autorité de perception compétente d'accorder des facilités de paiements. En effet, contrairement à la remise d'impôts, qui doit contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable, l'octroi de facilités de paiement sert à soutenir le contribuable lors de difficultés passagères (Curchod, op. cit., ad art. 166 no 1). C'est d'ailleurs une pratique constante en matière d'impôt indirect qui veut qu'en cas de difficultés financières, l'assujetti puisse requérir un plan de paiement (arrêt du TF du 26.02.1999 [2A.267/1998] cons. 6; JAAC 68.74 cons. 3b/cc; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 24.03.2006 [CRC 2004-011] cons. 3d). La Cour de céans n'est cependant pas compétente pour se saisir d'une telle problématique, de telles concessions échappant, dans le domaine de l'ICD, à son contrôle (cf. RJN 2010, p. 427 -428; Frey in Zweifel/Athanas [Editeurs], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2e éd., 2008, ad art. 166 no 1).

## **E. 5**

En l'espèce, afin d'évaluer la capacité financière du recourant, le DJSF a établi ses dépenses et ses revenus. En prenant en compte, pour l'année 2008 et l'année 2009, de manière détaillée, revenus et charges admissibles du contribuable, il lui est apparu que l'intéressé disposait de montants annuels suffisants pour s'acquitter de sa dette fiscale, déjà en 2008 et 2009 et à tout le moins dans un avenir plus ou moins proche. Il ne faut pas perdre de vue qu'une demande de remise doit être examinée au vu de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble, et qu'elle ne dépend donc pas exclusivement d'un éventuel solde insuffisant, à ses yeux, de ses ressources financières. Sans méconnaître les démarches entreprises par le recourant afin de faire face à son divorce et à ses suites,

notamment à l'égard de ses enfants, il faut néanmoins constater que, selon les pièces du dossier, sa situation ne peut être assimilée au dénuement. En effet, son revenu, tel qu'il ressort de la dernière taxation 2009 ne paraît pas insuffisant pour faire face à ses dépenses personnelles – y compris celles qui dépassent les frais d'entretien déterminés selon les normes pour le calcul de l'aide matérielle –, aux pensions alimentaires dues pour ses deux enfants (aucune pension n'est due à l'ex-épouse), ainsi qu'aux dettes et charges publiques alléguées, le recourant bénéficiant par ailleurs d'une éventuelle marge financière supplémentaire en changeant d'appartement comme il le reconnaît lui-même. On relèvera aussi que la convention matrimoniale signée entre époux en octobre 2008 contredit en partie les allégations du recourant quant au partage des dettes matrimoniales, du mobilier commun et des frais de justice et d'avocat. Quant aux dettes privées, en particulier le crédit contracté par l'intéressé auprès de la BCN et le remboursement du découvert de sa carte de crédit, elles ne sauraient être prises en considération dans l'évaluation de sa capacité financière actuelle, car la remise qui pourrait intervenir dans une telle situation profiterait davantage à ses créanciers qu'à lui-même. C'est dès lors sans abuser de son large pouvoir d'appréciation que l'intimé a refusé d'accorder au recourant une remise d'impôt, ce d'autant plus qu'il est possible de tenir compte de sa situation par le biais de facilités de paiement, ce que la commune et le DJSF l'ont par ailleurs invité à requérir.

#### **E. 6**

Mal fondé, le recours doit être rejeté. Il est statué sans frais, la procédure de remise étant gratuite pour une demande – compréhensible dans la mesure où elle émane d'une personne placée dans une situation financière délicate qu'une majorité de contribuables divorcés rencontre - qui n'apparaissait pas d'emblée manifestement mal fondée (art. 242 al. 3 LCdir ) et sans dépens.

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