

NE_GERICHTE CDP.2013.195 vom 15. Dezember 2014

NE Tribunal cantonal, 2014-12-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2013.195

FR: NE_GERICHTE CDP.2013.195 du 15 décembre 2014

IT: NE_GERICHTE CDP.2013.195 del 15 dicembre 2014

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

A teneur de l'article 167 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (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 en remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct compétente (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. 4). b) Sur le plan du droit cantonal, l'article 242 de la loi sur l'impôt direct cantonal du 21 mars 2001 (LCdir) a la même teneur que l'article 167 LIFD, les autorités désignées étant celles du canton. La décision du département compétent peut faire l'objet d'un recours au Tribunal cantonal conformément à la loi sur la procédure et la juridiction administratives (al. 4). c) 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'harmonisation verticale entre Confédération, cantons et communes voulue par le législateur. A ce titre, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct constitue un élément d'interprétation important du droit cantonal harmonisé (arrêt du TF du 27.04.2010 [2C_545/2009] cons. 5.3 et les références citées). Dans cette optique et compte tenu notamment du fait que l'article 242 LCdir est pour l'essentiel identique à l'article 167 LIFD, on s'inspirera de la jurisprudence fédérale rendue en la matière.

E. 3

a) La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à une créance d'impôt. Les raisons d'un tel renoncement doivent être recherchées dans la personne du débiteur, spécifiquement 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, sociopolitique ou financière (ATAF 2009/45 cons. 2.2 et les références; arrêt du TAF du 12.05.2009 [A-3144/2007] cons. 2.1). Hormis les conditions spécifiques qui seront exposées plus loin, 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 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, 2^e 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 [Éd.], *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 concernant le traitement des demandes de remise des impôts directs cantonal et communal (RSN 631.011 ; ci-après, 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 (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 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 peuvent 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 [Éd.], *Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz*, 2008, ad art. 83 LTF no 218). c) L'autorité qui prononce la 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).

E. 4

En l'espèce, à la suite du dépôt de la demande de remise, le SCCO a demandé à la recourante de lui remettre un budget. Il a constaté sur cette base que son train de vie était trop élevé par rapport à ses revenus. Il a retenu un loyer de 2'457 francs pour un logis qu'elle occupait seule, un montant dépassant les normes d'aide sociale en matière de loyer et sa capacité financière. Il a pris en considération ses revenus et charges admissibles en 2010 et 2011, y compris le bénéfice de liquidation, et constaté une augmentation de fortune selon l'état des titres entre les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2011 correspondant audit bénéfice. Il a sur cette base émis un préavis défavorable à la demande de remise. L'intimé s'est fondé sur ce préavis pour refuser la remise à la recourante. Cette procédure est critiquable sous deux aspects: le moment déterminant pour évaluer la situation financière de la recourante et l'absence d'examen concret des normes d'aide sociales comparées au train de vie de la recourante. Concernant le moment déterminant pour tenir compte de la situation financière de la recourante, i.e. de son dénuement, l'intimé a méconnu que l'autorité de remise doit établir la situation prévalant au moment où la décision est prise (art. 3 Ordonnance du DFF du 19.12.1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct; Curchod, op. cit. ad art. 167 no 11, p. 1439) et que pour juger si une personne se trouve dans une situation de dénuement, l'autorité fiscale a besoin des renseignements les plus récents afin de déterminer sa capacité contributive (Curchod, op. cit. ad art. 167 no 16, p. 1439). La comparaison de la situation de fortune entre le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2011, avec une augmentation correspondant à peu près au bénéfice de liquidation imposé, n'est pas déterminante pour apprécier la capacité de la recourante à s'acquitter d'impôts taxés et échus en 2013. La recourante a remis son commerce à la fin de l'année 2010, et le produit d'aliénation figure dans ses déclarations d'impôt 2010 et 2011 dans la mesure où elle n'avait pas de dettes autres que commerciales à rembourser et qu'elle destinait ce capital à sa retraite. La situation que l'autorité fiscale devait prendre en considération, en présence d'une demande de remise du 28 mars 2013, était celle existant à ce moment-là. Il n'est pas possible, à la lecture du dossier, de connaître la situation financière de la recourante au printemps 2013. Le Service intimé ne l'a pas déterminée à cette date, selon ses déclarations en audience, pour ne pas favoriser la recourante par rapport à un contribuable qui aurait déposé immédiatement sa déclaration d'impôt et aurait encore disposé des fonds lui permettant de s'acquitter des impôts par rapport à une personne qui, en retardant la taxation, se donnerait le temps de réduire ses éléments de fortune pour se mettre en position de dénuement. Cet argument est cependant en contradiction avec la teneur de la loi et des dispositions d'exécution, qui fixent le moment déterminant pour tenir compte du dénuement et du caractère pénible du paiement de l'impôt. C'est donc bien au moment de la demande de remise que l'autorité devait examiner la situation, ce qu'elle n'a pas fait. Par ailleurs et quand bien même il serait établi que la recourante a conservé une part du capital provenant de la réalisation de son commerce, on précise à cet égard que l'existence d'éléments de fortune n'exclut pas d'emblée une remise d'impôts. Lorsque le contribuable doit utiliser sa fortune pour payer ses impôts, une remise lui sera accordée si la mise à contribution ou la réalisation de sa fortune ne peut être raisonnablement exigible. Si la fortune constitue une part intégrale et indispensable de la prévoyance vieillesse, l'autorité peut remettre l'impôt totalement ou partiellement ou bien accorder un sursis et demander des sûretés pour la créance fiscale (Curchod, op. cit. ad art. 167 no 12, p. 1439). C'est du reste ce qui a été fait selon la lettre de l'intimé du 5 septembre 2013 par lequel l'autorité fiscale confirme à la recourante la possibilité de s'acquitter en 48 acomptes du solde de ses impôts 2010 et 2012. L'octroi de

facilité de paiement n'exclut toutefois pas la remise d'impôt, si ce n'est qu'il y a lieu de considérer, pour les acomptes déjà payés, que la demande est désormais sans objet.

E. 5

Pour refuser la remise, l'autorité intimée fait valoir que le train de vie de la recourante excède les normes de l'aide sociale, qu'elle ne détaille pas, en raison d'un loyer trop élevé. Le loyer de l'appartement de la recourante, de 2'357 francs charges incluses jusqu'au 31 mars 2014, puis de 2'201 francs charges comprises dès le 1^{er} avril 2014, est effectivement élevé pour une personne seule. La taille de l'appartement, un cinq pièces, est certainement trop grande pour une personne seule, quand bien même la recourante a exposé qu'elle y reçoit sa mère, dont elle s'occupe largement mais dispose d'un logement indépendant. Il n'est cependant pas établi que, en tenant compte d'un loyer usuel par un nouveau bail pour une personne seule, avec la possibilité d'accueillir une personne âgée, la différence de prix soit assez importante pour exclure l'octroi d'une remise. Il incombe à l'autorité de remise de déterminer si, en tenant compte d'un loyer usuel dont le montant devrait être précisé, en se référant aux chiffres pris en compte par l'office de l'aide sociale de la Ville de Neuchâtel, la recourante est dans une situation lui permettant de s'acquitter des impôts réclamés ou si ce paiement l'expose au dénuement. A priori, compte tenu d'un revenu mensuel de 1'587 francs jusqu'à fin 2013 et de 1'619 francs dès le 1^{er} janvier 2014, il n'est pas exclu que la recourante, même compte tenu d'un loyer usuel, satisfasse aux conditions de la remise. Il incombe au Service intimé de déterminer les facteurs relevant et de rendre une nouvelle décision. Par ailleurs, l'autorité déterminera si la recourante, qui soutient bénéficier de l'aide sociale, ce que l'office de l'aide sociale de la Ville de Neuchâtel dément, bénéficie de prestations complémentaires.

E. 6

Le recours est admis et le dossier renvoyé à l'intimé pour qu'il statue à nouveau après avoir actualisé les données de fait nécessaires à sa décision. Il est statué sans frais, l'Etat n'en payant pas et la procédure étant gratuite (art. 242 al. 3 LCdir; 167 al. 4 LIFD; 20 du règlement).

E. 31

4La 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.

1Abrogé par le ch. 57 de l'annexe à la L du 17 juin 2005 sur le TAF, avec effet au 1^{er}janv. 2007 (RO200610692197;FF20014000).

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