

NE_GERICHTE CDP.2014.278 vom 7. April 2015

NE Tribunal cantonal, 2015-04-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.278

FR: NE_GERICHTE CDP.2014.278 du 7 avril 2015

IT: NE_GERICHTE CDP.2014.278 del 7 aprile 2015

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

a) A teneur de l'article 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 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). Sur le plan du droit cantonal, l'article 242 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 LPJA (al. 4). 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 LIFD 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. b) 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 (ATAF 2009/45 cons. 2.2 et les références citées; 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 Cst. féd., la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, la remise n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (Oberson, Droit fiscal suisse, 2012, p. 573 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). 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 concernant le traitement des demandes de remise des impôts directs cantonal et communal du 1^{er} novembre 2000 (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]). L a 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 in : Revue fiscale [RF] 5/2008 p. 380 ss et Revue de la société des juristes bernois [RJB] 2008, p. 643; cf. aussi 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 [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 . Dès lors, 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. aussi 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 non publié 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'impôt direct, à son contrôle (sur tous les points ci-dessus, cf. RJN 2010, p. 427-428).

E. 3

a) En l'espèce, afin d'évaluer la capacité financière du recourant, le département a établi une liste de ses dépenses et de ses revenus pour l'année 2013. Il a ainsi retenu un revenu net de 58'605 francs, soit 4'883.75 francs mensuel. Les charges mensuelles ont été arrêtées à 2'405.15 francs, comprenant le forfait mensuel pour l'entretien d'une personne vivant seule de 977 francs (art. 2 al. 2 de l'arrêté fixant les normes pour le calcul de l'aide matérielle; RSN 831.02), un loyer de 615 francs, des primes d'assurance-maladie de 646.50 francs et des dépenses professionnelles pour 166.65 francs. La différence mensuelle entre les revenus et les charges du contribuable s'élevant à 2'478.60 francs par mois, l'intimé a considéré que cette somme était suffisante pour permettre au recourant de s'acquitter de sa dette fiscale. La décision querellée – datée du 1^{er} octobre 2014 – a ainsi pris en considération la situation financière du recourant pour l'année 2013, sans tenir compte des modifications importantes quant au revenu, alléguées par l'intéressé dans le cadre de sa demande de remise, lesquelles seraient intervenues dès le début de l'année 2014. Selon les déclarations du recourant, en lien avec le budget qu'il a établi le 27 août 2014 à la demande du Service des contributions, il a bénéficié des indemnités journalières de l'assurance-chômage pendant toute l'année 2013 et a émargé à l'aide sociale dès le mois de juin 2014, après avoir vécu sur ses économies du mois de février au mois de mai 2014. b) La manière de procéder de l'intimé pose la question du moment déterminant pour évaluer la situation financière du contribuable qui demande une remise, situation qui concrétise la condition du dénuement. A cet égard, l'article 3 al. 1 de l'Ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les demandes de remise d'impôt; RS 642.121) et l'article 3 al. 1 in fine du règlement prévoient qu'est déterminante la situation du contribuable au moment où la décision est prise 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). Par conséquent, la prise en compte du revenu du recourant pour l'année 2013 alors que ce dernier bénéficiait encore des indemnités journalières de l'assurance-chômage n'est pas déterminante pour apprécier sa capacité à s'acquitter d'impôts taxés définitivement le 14 août 2014. En effet, selon les déclarations du recourant, après avoir épuisé son droit aux indemnités journalières de chômage, il a émargé aux services sociaux. La situation que l'autorité fiscale devait prendre en considération, en présence d'une demande de remise datée du 18 août 2014, était celle qui prévalait à ce moment-là. L'argument de l'égalité de traitement entre contribuables (art. 8 Cst. féd.) soulevé par l'intimé entre manifestement 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, à savoir le 18 août 2014, que l'autorité devait examiner la situation, ce qu'elle n'a pas fait (cf. arrêt de la CDP du 15.12.2014 [CDP.2013.195] cons. 4) Cela étant précisé, il n'est pas possible, à la lecture du dossier, de connaître la situation financière du recourant à cette période, de même que le moment à partir duquel il a cessé de bénéficier des indemnités journalières de l'assurance-chômage pour passer dans le régime de l'aide sociale. Il convient donc de renvoyer le dossier à l'intimé pour qu'il complète l'instruction sur ce point et détermine sur cette base si la condition du dénuement est remplie, respectivement, les conséquences qu'entraînerait le paiement de l'ICC et l'IFD pour le recourant. Après avoir déterminé les facteurs relevant, il incombera à l'autorité précédente de rendre une nouvelle décision.

E. 4

Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'intimé pour instruction complémentaire et nouvelle décision. Il est statué sans frais, l'Etat n'en payant pas et la procédure étant gratuite (art. 242 al. 3 LCdir; 20 du règlement; 167 al. 4 LIFD). Le recourant, qui n'a pas procédé par l'intermédiaire d'un mandataire autorisé (art. 5 al. 1 LPJA) et qui n'allègue pas de frais particuliers, n'a pas droit à des dépens.

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 1erjanv. 2007 (RO200610692197;FF20014000).

1L'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.

2L'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 de poursuite (art. 93 de la LF du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite, LP1).

3Si 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.

1RS281.1

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