

F1 24 63 (CCR 2023/27)

ARRÊT DU 20 SEPTEMBRE 2024

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Didier Bourgeois, juge assesseur ;

en la cause

X _____, recourant

contre

DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DE L'ENERGIE, autorité attaquée

(Impôts communaux et cantonaux ; période fiscale 2021)

recours contre la décision sur réclamation du 23 mars 2023

Faits

A. X _____, né en 1949, séparé, est actuellement domicilié à A _____, sur la commune de B _____. En 2021, il a perçu une rente d'invalidité de la SUVA de 19'257 fr. 60 ainsi qu'une rente AVS de 22'994 fr. Ses revenus mensuels s'élevaient ainsi à 3517 fr. (42'201 fr. 60/12).

Le 14 juillet 2022, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation du contribuable pour la période fiscale 2021. Il a retenu un revenu imposable net de 38'504 fr. pour l'impôt cantonal et communal (ICC), respectivement de 39'026 fr. pour l'impôt fédéral direct (IFD), et aucune fortune imposable. La commune de C _____, où X _____ était précédemment domicilié, lui a notifié le bordereau d'impôt 2021 le 16 août 2022. Ces décisions sont entrées en force faute d'avoir été contestées.

B. Le 5 septembre 2022, X _____ a déposé une demande de remise des ICC pour les périodes fiscales 2021 et 2022. En substance, il a fait valoir qu'il devait assumer des frais médicaux, non pris en charge par la SUVA, consécutifs à un accident dont il avait été victime en 1977. Il a expliqué qu'il ne bénéficiait pas de subventions pour le paiement des primes d'assurance-maladie et que les fins de mois étaient difficiles. Dans le questionnaire annexé à sa requête, il a indiqué avoir des créanciers qui n'abandonnaient pas les créances contre lui. Il a également précisé avoir privilégié d'autres créanciers depuis la facturation des impôts dus.

Le 21 septembre 2022, la Commission de remise a procédé au calcul du minimum vital du contribuable. Parvenant à un disponible mensuel de 831 fr. (total des revenus mensuels de 3517 fr. – total du minimum vital mensuel de 2686 fr.), elle a considéré que l'intéressé apparaissait en mesure de solder sa dette fiscale de 3843 fr. 70 (1925 fr. 05 pour l'impôt cantonal + 1909 fr. 65 pour l'impôt communal) dans un délai de 12 mois. Au terme de son préavis du 26 septembre 2022, qui notait qu'une remise avait été déjà accordée pour les années fiscales 2018 à 2020, elle a proposé de refuser la demande.

Le 13 octobre 2022, la commune de C _____ s'est ralliée à cette proposition.

Reprenant à son compte l'analyse de la Commission de remise, le Département des finances et de l'énergie (DFE) a, par décision du 10 novembre 2022, refusé la demande de remise de l'impôt cantonal pour l'année fiscale 2021, en précisant que la commune concernée n'était, en conséquence, conformément à l'art. 219 al. 2 let. b LF, pas autorisée à accorder une remise de l'impôt communal.

C. Le 11 novembre 2022, X _____ a formé réclamation contre ce prononcé. Il a expliqué qu'il faisait face à de sérieux problèmes de santé et ne parvenait pas à assumer ses frais médicaux. Il a précisé que la caisse de compensation AVS ne prenait pas en charge ses frais de lunettes. Il sollicitait dès lors une remise pour l'année 2021 tout en assurant s'employer à s'acquitter des impôts 2022. Le 3 janvier 2023, il a spontanément déposé divers documents (rendez-vous médical, rapport médical daté du 23 novembre 2022, extrait de son compte postal au 31 décembre 2012, présentant un découvert de 1860 fr. 63).

Le 8 février 2023, la Commission de remise a relevé que le contribuable n'avait fourni aucun justificatif concernant ses factures médicales, maintenu que ses ressources financières dépassaient le minimum vital et rappelé qu'il avait déjà bénéficié d'arrangements de paiement par le passé, sans tenir ses engagements. Les remises précédemment accordées n'avaient ainsi pas suffi à améliorer sa situation. Dans ces conditions, le refus signifié le 10 novembre 2022 devait être maintenu.

Par décision du 23 mars 2023, le DFE a rejeté la réclamation pour les motifs exposés au considérant 2.5 de l'arrêt.

D. Le 25 mars 2023, X _____ a porté sa cause devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (ci-après : CCR) en réitérant en substance ses précédents arguments. Il a indiqué ne plus être en mesure d'exercer un emploi susceptible d'améliorer sa situation financière. Endetté, il a allégué accuser un retard de trois mois dans le paiement des primes d'assurance-maladie, des impôts communaux et cantonaux et d'autres dettes personnelles. Il s'est également plaint de ne pas avoir les moyens financiers de rendre visite à sa fille de 50 ans, qui résidait à D _____ avec un enfant autiste.

Le 10 mai 2023, le DFE a conclu au rejet du recours.

Le 17 mai 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'échange d'écritures.

Par courrier du 23 mai 2023, le contribuable a encore versé en cause un lot de pièces complémentaires.

Le 1^{er} juin 2023, la CCR a relevé le caractère tardif de ces pièces, précisant qu'il serait statué postérieurement sur leur recevabilité.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

Le lendemain, l'intéressé s'est adressé au Tribunal cantonal en résumant sa situation.

E. Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président soussigné a informé le recourant que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il a également prononcé la clôture de l'instruction, précisant que, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Elle est en particulier compétente pour statuer sur les recours contre les décisions sur réclamation rendues en matière de remise de l'impôt (art. 167a al. 3 LF). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 25 mars 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Il convient d'entrer en matière (art. 150a et 167a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 167a LF).

2.

2.1 L'art. 167 LF dispose que tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention peuvent être remis au contribuable qui est tombé dans le dénuement ou qui, pour toute autre raison, se trouve dans une situation telle que leur paiement aurait pour lui des conséquences très dures.

2.2 En droit fédéral, la réglementation de la remise est détaillée dans l'ordonnance du 12 juin 2015 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 ; ci-après : l'Ordonnance). Celle-ci vise essentiellement à une

application uniforme, sur le plan matériel, de la LIFD, notamment par la concrétisation des notions visées à l'art. 167 al. 1 LIFD (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7041/2015 du 26 octobre 2016 consid. 4.2).

Le canton du Valais n'a pas édicté de dispositions spéciales d'application concernant les remises d'impôt. Même si la teneur des dispositions cantonales et fédérales n'est pas absolument identique, l'Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt peut toutefois servir de référence, au moins par analogie, en matière d'impôts cantonaux et communaux (cf. p. ex. décision de la CCR du 22 avril 2021 en l'affaire M.K. consid. 2b).

2.3

2.3.1 La première condition d'une remise – l'existence d'une situation de dénuement – est concrétisée à l'art. 2 de l'Ordonnance. Selon cette disposition, une personne physique est dans le dénuement lorsque ses moyens financiers ne suffisent pas à subvenir au minimum vital au sens de la législation sur les poursuites pour dettes et la faillite (al. 1 let. a) ou lorsque la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à sa capacité financière (al. 1 let. b). Il y a disproportion par rapport à la capacité financière en particulier 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 réduit dans les limites du raisonnable (al. 2).

2.3.2 L'autorité examine 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. 2 al. 3 de l'ordonnance en relation avec l'art. 93 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP, RS 281.1]). Les dépenses alléguées par le requérant ne sont pas décisives (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7041/2015 précité consid. 4.5.1).

2.3.3 Sont en particulier considérées comme causes conduisant à une situation de dénuement pour une personne physique, une aggravation sensible et durable de la situation économique de la personne depuis l'année fiscale à laquelle se rapporte la demande en remise, en raison de charges extraordinaires découlant de l'entretien de la famille ou d'obligations d'entretien (art. 3 al. 1 ch. 1 de l'Ordonnance), de coûts élevés de maladie, d'accident ou de soins qui ne sont pas supportés par des tiers (ch. 2), ou d'un chômage prolongé (ch. 3). Il en va de même d'un surendettement important dû à

des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle de la personne et pour lesquelles elle n'a pas à répondre (art. 3 al. 1 let. b de l'Ordonnance).

Selon l'art. 3 al. 2 de l'Ordonnance, si la situation de dénuement est due à d'autres causes, l'autorité de remise ne peut renoncer aux prétentions légales de la Confédération au bénéfice d'autres créanciers. Lorsque d'autres créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut être accordée dans les mêmes proportions dans la mesure où cela contribue à un assainissement durable de la situation économique de la personne (cf. art. 167 al. 2 LIFD). Sont notamment considérées comme d'autres causes les engagements par cautionnement (let. a), les dettes hypothécaires élevées (let. b), les dettes fondées sur le petit crédit en raison d'un niveau de vie excessif (let. c), les pertes commerciales ou pertes de capital élevées, pour les indépendants, lorsque cet état de fait met en danger l'existence économique de la personne (let. d). L'art. 3 al. 3 de l'Ordonnance précise finalement que les pertes de revenus et les dépenses déjà prises en compte dans la taxation ou le calcul de l'impôt ne sont pas reconnues comme étant des causes de dénuement. Cela vaut en particulier pour les fluctuations usuelles du revenu du contribuable.

2.4 S'il est possible de tenir compte de la situation économique du requérant au moyen de facilités de paiement (art. 166 LIFD), l'autorité de remise rejette la demande totalement ou en partie et recommande à l'autorité cantonale compétente d'accorder un sursis ou des paiements échelonnés (art. 13 al. 3 de l'Ordonnance). Dans sa jurisprudence, la CCR a retenu qu'il n'y avait pas lieu de donner suite à la demande de remise d'impôt du contribuable lorsque les dettes fiscales pouvaient être remboursées dans un délai d'une année et demie à deux ans (cf. p. ex. décisions de la CCR du 3 septembre 2020 en l'affaire R.M. consid. 2d et du 19 février 2014 en l'affaire S. et T.A. consid. 2e).

2.5 En l'espèce, l'autorité intimée a confirmé le rejet de la demande de remise au motif que le contribuable ne se trouvait pas dans une situation de dénuement au sens de l'art. 167 LF. Ses ressources financières dépassaient les frais d'entretien déterminés selon les lignes directrices pour le calcul du minimum vital au sens du droit des poursuites. Les impôts dus correspondaient à la capacité contributive du recourant et une remise d'impôt lui avait été déjà accordée pour les périodes fiscales précédentes. Le paiement de la dette fiscale sur une période échelonnée ne le menacerait pas de dénuement, sa situation globale lui permettant de faire face à l'ensemble de ses dettes fiscales à moyen ou long terme (cf. p. 2 de la décision sur réclamation).

Le recourant n'entreprend pas de critiquer cette appréciation. Il se limite à arguer céans d'une situation financière difficile et à prétendre devoir faire face à d'importants coûts de santé, sans toutefois le démontrer. Dans le cadre de la présente procédure, il a certes produit quelques pièces nouvelles. Il s'agit cependant de confirmations de rendez-vous (p. 25 et 26 du dossier du TC/CCR) en vue d'une opération des yeux, d'un décompte de prestations daté du 9 mai 2023 mettant à sa charge un montant de 189 fr. 70 (p. 24 du dossier du TC/CCR), d'un avis de l'Hôpital du Valais lui réclamant une déclaration en lien avec un accident du 25 mai 2022 (p. 3 du dossier du TC/CCR), à propos duquel aucune précision n'est cependant donnée, ainsi que d'une sommation de paiement du 20 février 2023 pour les primes d'assurance maladie (p. 4 du dossier du TC/CCR), sans indication du montant concerné. Ces pièces ne permettent donc pas de retenir que le recourant devrait assumer d'importants coûts médicaux susceptibles de le conduire à une situation de dénuement. Pour le reste, l'on ne voit pas, à l'examen du dossier, qu'il y ait matière à s'écarter des calculs effectués par la Commission de remise aboutissant à un solde mensuel disponible de 831 fr. Il n'y donc pas lieu de se départir de l'appréciation de l'autorité intimée selon laquelle le recourant devrait pouvoir régler sa dette fiscale de 3843 fr. 70 de manière échelonnée, ni, en corollaire, de qualifier le montant dû de disproportionné par rapport à sa capacité financière.

Dans ces conditions, eu égard au principe d'égalité devant l'impôt et à la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, le refus de l'autorité intimée d'octroyer une remise des impôts cantonaux et communaux doit être confirmé. Cette conclusion se justifie d'autant plus que le recourant a bénéficié d'une remise d'impôt pour les périodes fiscales précédentes, sans respecter les accords passés, et qu'il a expressément reconnu avoir privilégié d'autres créanciers.

3.

3.1 Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

3.2 Des frais exceptionnellement réduits, arrêtés à 400 fr. au vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence à des prestations, sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 et 2 LPJA). Il n'est pas alloué de dépens (art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais réduits, par 400 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué au recourant, au Département des finances et de l'énergie, à Sion, à la commune de C _____, et à l'Administration fédérale des contributions, à Berne.

Sion, le 20 septembre 2024