

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 7 avril 2006

Statuant sur le recours interjeté le 22 juillet 2005
(4F 05 146)

par

A. B., à D., représentée par la fiduciaire Fiduservice SA, Rte de Beaumont 20, 1709 Fribourg,

contre

la décision sur réclamation rendue le 5 juillet 2005 par la **Conseil communal de C.**, relative à sa demande d'assainissement financier,

(encaissement des impôts communaux; concordat)

Considérant :

En fait:

- A. A. B., née le 29 octobre 1939 et divorcée, a déposé auprès de la Commune de C., le 18 avril 2005, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, une demande portant sur le rachat de deux actes de défaut de biens et l'assainissement de trois poursuites en cours totalisant 12'058,60 francs. Elle a proposé de verser pour solde de tout compte une somme de 1'205,85 francs.

Par courrier du 9 mai 2005, le Service des finances de la Commune de C. (ci-après: le Service des finances) a communiqué à A. B. que dans sa séance du 4 mai 2005, le Conseil communal avait refusé l'assainissement proposé et l'a informée que les procédures d'encaissement en cours étaient maintenues.

Le 21 juin 2005, la Direction des finances du canton de Fribourg a accepté de A. B. le versement d'un dividende de 10% pour le rachat de 7 actes de défaut de biens "pour autant que les impôts définitifs et exécutoires 2003, l'impôt pour prestation en capital 2004 ainsi que les acomptes provisoires 2004 soient intégralement payés".

Le 22 juin 2005, A. B. s'est une nouvelle fois adressée à la Commune de C. par l'intermédiaire de sa fiduciaire pour demander le réexamen de la décision lui refusant l'assainissement proposé. Elle s'est notamment référée à cette occasion à la réponse positive de la Direction des finances.

A sa demande, le Service des finances de la Commune l'a avisée, le 4 juillet 2005, que le montant encore dû à la Commune de C. s'élevait à 6'697,60 francs et était composé des montants suivants:

- impôts communaux 1992, 1993 et 1994
(ADB 706878 relancé → ADB 930226, relancé → P. 1018988) 5'392.85
- + frais de poursuite en cours 180.00
- impôts communaux 2003 (2^{ème} rappel) 56.75
- acomptes impôts communaux 2004 60.00

• contribution immobilière 2003, P. 1021431	489.00
+ frais de poursuite	30.00
+ 5% intérêts de retard dès le 10.07.2004	
contribution immobilière 2004	489.00
<hr/>	
Total dû	<u>6'697.60</u>

Par lettre du 8 juillet 2005, le Service des finances l'a informée que le Conseil communal, dans sa séance du 5 juillet 2005, avait maintenu son refus de l'assainissement proposé.

- B. Par acte du 22 juillet 2005, A. B., toujours représentée par sa fiduciaire, a interjeté recours contre le refus du Conseil communal au motif que la décision de la Direction des finances du canton de Fribourg aurait force obligatoire pour la Commune de C. Elle fait valoir que, "bien qu'il ne s'agisse pas d'une remise proprement dite, (...) les règles relatives à la remise sont applicables par analogie à ce plan d'assainissement qui concerne le rachat des actes de défaut de biens, pour la Commune de C. d'une poursuite de CHF 5'392,85 francs pour un acte de défaut de biens du 28 mai 1997 pour des impôts communaux 1992 – 1994". Elle ajoute que cette remise aurait sans doute été acceptée si la Commune de C. avait confié l'encaissement de ses impôts à l'Etat. A. B. précise encore que son plan d'assainissement a abouti, qu'elle est en train de régler ses créanciers et que, la Commune de C. étant le seul créancier à n'être pas entré en matière, elle versera à cette commune la somme de 1'124,75 francs pour les créances 2003 et 2004. Elle conclut à ce qu'il soit demandé à la Commune de C. d'adhérer à son projet d'assainissement et de remettre l'acte de défaut de biens contre paiement d'un dividende de 10%.

Dans ses observations du 25 août 2005, le Conseil communal a conclu au rejet du recours en relevant que l'art. 212 de la loi sur les impôts cantonaux ne peut pas s'appliquer par analogie au cas d'espèce, que la Direction des finances qui statue sur les demandes de remise sur la base du préavis de l'autorité communale ne l'a pas fait en l'occurrence, et que la décision de cette autorité ne contient pas la mention selon laquelle il s'agirait d'une décision sur remise ayant force obligatoire dans la même mesure pour les impôts communaux, ecclésiastiques et scolaires. Le Conseil communal observe qu'il est libre d'accorder des facilités de paiements et demande à cet égard qu'il soit fait application de la règle de l'art. 211 al. 4 de cette même loi, laquelle précise que les décisions concernant les facilités de paiement ne peuvent pas être contestées au moyen des voies de droit ordinaires. Il a joint à sa détermination des copies du commandement de payer la créance de 5'392,85 francs auquel A. B. s'est opposée le 8 novembre 2004, de

l'ordonnance du Président du Tribunal civil de la Sarine du 3 février 2005 prononçant la mainlevée provisoire de cette opposition, ainsi que de la réquisition de continuer la poursuite formée par la Commune le 8 juin 2005.

Le 22 septembre 2005, A. B. a fait valoir que sa situation de propriétaire ne lui conférait aucune fortune nette et ne la protégerait pas du dénuement. Elle expose qu'en cas de vente forcée de son appartement de C., le produit réalisé ne devrait pas dépasser le maximum des dettes existantes et qu'elle s'est résolue à vendre son immeuble de D. dont elle espère que le produit devrait être supérieur à la somme des dettes afin de pouvoir réduire la dette sur l'appartement de C. Elle ajoute que dans le meilleur des cas, elle ne pense pas pouvoir diminuer la dette en-dessous de la valeur vénale (170'000 francs) mais qu'elle s'est résolue à vendre son immeuble de D. et qu'en cas de vente de cet immeuble, elle déménagera dans l'appartement de C., ce qui lui permettra de bénéficier d'un appartement à un prix en rapport avec sa situation financière. Elle est d'avis que sa requête n'est pas assimilable à une demande de facilités de paiement mais bien à une demande de remise.

Le 27 octobre 2005, le Conseil communal a déposé ses ultimes remarques. Il relève qu'il est logique que les valeurs fiscales figurant dans l'avis de taxation de A. B. soient inférieures aux valeurs marchandes et par conséquent aux dettes contractées sur ces immeubles. Il ajoute que les établissements bancaires n'ont pas pour habitude de grever les immeubles de la totalité de la valeur marchande et qu'une réserve de 20% est généralement constituée. Et de rappeler que la contribuable a différentes sortes de revenus, soit une rente AVS, une rente provenant du 2^{ème} pilier et une rente provenant du 3^{ème} pilier, soit 58'453 francs.

A. B. a fait part à son tour de ses ultimes remarques le 15 novembre 2005. Les valeurs marchandes de ses deux immeubles sont de 170'000 francs pour l'immeuble de C. et de 470'000 francs pour l'immeuble de D., des valeurs qui ont été confirmées par la Banque cantonale. Pour l'immeuble de C., la dette hypothécaire et l'abaissement OFL restant à rembourser dépassent largement la valeur de l'objet. Quant à l'immeuble de D., le financement accordé par la Banque cantonale s'élève à 90% de la valeur vénale, une exception qui a été rendue possible par l'engagement de ses deux enfants en qualité de co-débiteurs solidaires.

Une copie de ces remarques a été transmise à la Commune de C. pour information le 16 novembre 2005.

En droit:

1. Le recours du 22 juillet 2005 formé contre la décision sur réclamation du 5 juillet 2005 a été interjeté dans le délai légal et les formes prescrites. Partant, il est recevable en la forme.

2. a) Selon l'art. 212 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) auquel renvoie l'art. 1 al. 4 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO, RSF 632.1), 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 décision sur remise a force obligatoire dans la même mesure pour les impôts communaux, ecclésiastiques et scolaires (al. 3). Il est statué sur la demande à titre définitif; la décision peut être subordonnée à des conditions, comme des versements par acomptes ou l'obtention de garanties (al. 4). L'art. 1 al. 4 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO, RSF 632.1) prévoit que les règles générales de la LICD sont applicables par analogie, sous réserve notamment de dispositions particulières contenues dans la LICO.

- b) En vertu du principe de la légalité, le fisc ne peut accorder une remise qu'aux conditions prévues par un texte législatif. En règle générale, et c'est le cas dans le canton de Fribourg, les lois fiscales n'instituent pas un droit à la remise car elles laissent à l'autorité compétente la faculté de refuser la remise en vertu du très large pouvoir d'appréciation qui lui est reconnu (par l'utilisation du verbe pouvoir et non devoir, "Kann-Vorschriften") (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 1998, p. 227).

La jurisprudence et la doctrine confirment qu'en l'absence d'une disposition légale créant un droit à la remise, la décision de remise n'est pas susceptible de recours (Arrêt du Tribunal fédéral du 20 décembre 1996 traduit et résumé *in* RDAF 1997 p. 623; ATF 122 I 373 ainsi que arrêt [2P.84/2003](#) du 16 avril 2003; ATA non publié du 18 avril 1998 dans la cause A.S.).

3. a) En l'espèce, la décision de la Direction des finances ont la recourante demande qu'elle déploie ses effets également au niveau communal, par une application analogique de l'art. 212 al. 3 LICD, a la teneur suivante:

"La Direction de Finances du canton de Fribourg, vu la demande de rachat d'actes de défaut de biens du 23 mai 2005, considérant que Mme A. B. désire assainir définitivement sa situation financière, décide d'accepter le versement d'un dividende de 10% pour le rachat des actes de défaut de biens nos 913121 -

912488 - 815026 - 815380 - 815021 - 783611 - 716878 pour autant que les impôts définitifs et exécutoires 2003, l'impôt pour prestation en capital 2004 ainsi que les acomptes provisoires 2004 soient intégralement payés. Si tel n'est pas le cas, l'ensemble de la procédure sera annulé".

Il ressort clairement de ce qui précède que la Direction des finances n'a pas accordé une remise d'impôt à la recourante. La décision ne répond nullement à la demande d'une telle remise et ne contient aucune référence à cette procédure. Et comme l'a relevé l'autorité intimée, la Direction des finances n'a sollicité de sa part aucun préavis, alors que la procédure de remise d'impôt le prévoit pourtant expressément. Par ailleurs, il importe de rappeler qu'en vertu du principe de la légalité, le fisc ne peut accorder une remise qu'aux conditions prévues par un texte législatif (J.-M. RIVIER, p. 226). Il n'appartient donc pas au juge d'étendre le champ d'application de l'art. 212 LICD, lequel définit les conditions de la remise. Même si la recourante tente d'obtenir de l'autorité intimée qu'elle renonce à des montants encore dus et vise ainsi à obtenir une remise de sa dette, le plan d'assainissement proposé n'équivaut pas à une demande de remise d'impôt, et la décision de la Direction des finances ne constitue pas une décision de remise d'impôt. Il s'ensuit qu'il n'existe pas de décision cantonale de remise d'impôt qui aurait un effet direct pour la Commune.

La décision dont se prévaut la recourante est une convention passée entre la recourante et la Direction des finances uniquement. Selon les pièces annexées au recours, le projet d'assainissement proposé prévoyait le versement d'un dividende qualifié par le représentant de la recourante de "nettement supérieur comparé à un dividende uniforme dans un concordat extrajudiciaire traditionnel". Cette convention s'inscrit donc apparemment dans le cadre d'un concordat contractuel, rien au dossier n'indiquant qu'il s'agirait en l'occurrence d'un règlement amiable des dettes au sens des art. 333 ss de la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP, RS 281.1). Ce type de concordat est constitué de l'ensemble des conventions passées entre le débiteur et chacun de ses créanciers. La procédure étrangère à la LP, est fondée uniquement sur le droit des obligations. Le concordat contractuel ne peut lier que les parties aux différents contrats et ses effets sont déterminés par le contenu des conventions qui porte sur la remise ou l'atermoiement conventionnels des dettes du débiteur (W. A. STOFFEL, Voies d'exécution, Poursuite pour dettes, exécution de jugements et faillite en droit suisse, Berne 2002, p. 338).

- b) Il reste donc à examiner s'il existe un droit pour la recourante d'obtenir de la part de la Commune une convention analogue à celle qu'elle a passée avec la Direction de finances. Or, aucune disposition légale ne reconnaît à un contribuable le droit de racheter un acte de défaut de biens. La Commune

est donc libre, en procédant à une pesée des intérêts dans le cadre d'une saine gestion de ses affaires et en veillant au respect du principe de l'égalité de traitement, d'accepter ou non un tel rachat. Aussi, même si l'on appliquait les dispositions sur la remise d'impôt par analogie, force est de constater qu'il n'existe pas non plus de droit pour la recourante à obtenir de l'autorité intimée qu'elle accepte de céder l'acte de défaut de biens en cause contre le versement d'un dividende de 10%. La recourante a certes un intérêt de fait à obtenir l'assainissement proposé; mais comme cet intérêt n'est pas juridiquement protégé, elle n'a pas qualité pour agir au sens de l'art. 76 let. a du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1), conformément à la jurisprudence précitée (voir consid. 2b). Partant, le recours est irrecevable.

401.183; 401.184; 407