

Cour fiscale. Séance du 28 juin 2001. Statuant sur le recours interjeté le 16 octobre 2000 (**4F 00 121**) par **X.** contre la décision rendue le 25 septembre 2000 par l'**Office de la circulation et de la navigation**, route de Tavel 10, 1700 Fribourg, relative à la suppression dès le 1^{er} octobre 2000 de l'exonération partielle de l'impôt sur les véhicules; (**imposition des véhicules et des remorques; exonération en faveur des infirmes indigents**)

En fait:

- A. X. souffre d'une maladie invalidante grave. Depuis le 1^{er} janvier 1969, elle a bénéficié d'une exonération partielle (50%) de l'impôt afférent à son véhicule, justifiée par sa situation d'infirmes indigente.
- B. Par décision du 25 septembre 2000, l'Office de la circulation et de la navigation (ci-après: l'OCN) a supprimé, avec effet au 1^{er} octobre 2000, l'exonération de l'impôt pour le véhicule de X. L'OCN a motivé cette suppression en indiquant que X. ne remplissait plus la condition de l'indigence mentionnée par la loi et précisée par des directives émises le 10 janvier 1992 par la Direction de la justice, de la police et des affaires militaires (ci-après: la Direction). Il ressort en effet de ce texte qu'une personne est considérée comme indigente si son revenu imposable augmenté de 5% de sa fortune imposable est inférieur à fr. 40'000.- (exonération totale) ou fr. 50'000.- (exonération de 50%). Or, selon un avis de taxation du 14 février 2000 concernant X. et son époux, la somme du revenu imposable et du 5% de la fortune imposable du couple s'élevait à fr. 98'776.95.
- C. Le 8 octobre 2000, X. a interjeté recours auprès du Tribunal administratif. Elle conclut au moins implicitement à l'annulation de la décision supprimant l'exonération à 50% de l'impôt sur son véhicule. Elle justifie sa position en relevant qu'elle n'obtient personnellement qu'un revenu annuel de fr. 24'120.- avant déduction. Le montant de fr. 98'776.95 retenu dans la décision est dès lors injuste dans la mesure où il tient également compte de revenu de son mari, qui s'acquitte normalement de l'impôt sur le véhicule qu'il détient. Par ailleurs, elle relève que la prise en compte de la moitié de ce montant lui permettrait de remplir les conditions d'un exonération à 50%, tout en précisant que cette méthode serait également injuste à ses yeux, dans la mesure où elle pénaliserait les couples mariés. Enfin, elle reproche au

système adopté dans le canton de Fribourg de ne pas favoriser les personnes handicapées, alors que le canton de Berne prévoit l'exonération totale de l'impôt sur les véhicules détenus par ces personnes.

- D. Le 6 novembre 2000, l'OCN a produit le dossier de la cause et déposé de succinctes observations, concluant au rejet du recours et à la confirmation de sa décision du 25 septembre 2000.
- E. Dans ses contre-observations du 15 novembre 2000, X. s'est pour l'essentiel référée au contenu de son recours.

En droit:

- 1. a) Interjeté le 10 octobre 2000 (date du timbre postal) contre une décision de l'OCN du 25 septembre 2000, le recours l'a été dans le délai et les formes prescrits (art. 79 à 81 du code de procédure et de juridiction administrative, CPJA; RSF 150.1). La voie de droit utilisée par la recourante est en outre conforme aux indications de la décision attaquée.

Toutefois, l'art. 14a al. 1 de la loi sur l'imposition des véhicules automobiles et des remorques (ci-après: loi sur l'imposition des véhicules; RSF 635.4.1) prévoit que les décisions fixant l'impôt peuvent, dans les trente jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a pris la décision attaquée. Selon l'alinéa 2 de cette disposition, les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours au Tribunal administratif. Or, force est de constater que la procédure suivie en l'espèce ne correspond pas aux exigences légales en matière d'impôt sur les véhicules, en application desquelles une décision relative à l'exonération d'un véhicule doit également, préalablement à un recours de droit administratif, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'OCN. En conséquence, la cause devrait en principe être renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle rende une décision sur réclamation.

Néanmoins, pour des motifs d'économie de procédure et au vu du contenu des observations formulées par les parties, il se justifie en l'occurrence et exceptionnellement de ne pas renvoyer la cause à l'OCN.

- b) L'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules prévoit que la Direction de la police peut exonérer de l'impôt, partiellement ou en totalité, les véhicules d'infirmités indigents. Cette disposition, qui soumet l'exemption de l'impôt à la

double condition de l'indigence et de l'infirmité du contribuable, prévoit une véritable exonération, et non pas une simple remise de cet impôt. En dépit de sa formulation, elle accorde ainsi un droit à l'exonération partielle ou totale de l'impôt à toute personne qui remplit les deux conditions prescrites. En conséquence, le contribuable infirme et indigent au sens de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules dispose d'un intérêt digne de protection à ce qu'une décision lui refusant l'exonération soit annulée ou modifiée. La qualité pour recourir doit dès lors être reconnue à la recourante, conformément à l'art. 76 CPJA.

Partant, le recours est recevable.

- c) Selon l'art. 77 CPJA, le recours devant le Tribunal administratif peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a) et pour constatation inexacte et incomplète des faits pertinents (let. b). En outre, lorsque l'affaire concerne le domaine des contributions publiques, il peut aussi être formé pour inopportunité (art. 78 CPJA).
2. a) L'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules permet d'exonérer totalement ou partiellement le détenteur d'un véhicule à condition qu'il soit infirme et indigent.

Par arrêté du 17 août 1994, le Conseil d'Etat a approuvé la décision du Directeur de la Police déléguant au chef de l'OCN ou à son suppléant la compétence de rendre des décisions en matière d'exonération de l'impôt sur les véhicules en faveur des infirmes indigents. Cette délégation, qui se base sur l'art. 68^{ter} de la loi sur l'organisation du Conseil d'Etat et de ses Directions (RSF 122.0.1), réserve expressément les directives et instructions du Directeur de la Police.

Avant même la délégation de compétence susmentionnée, le 27 avril 1990, la Direction avait élaboré des directives internes concernant l'imposition des véhicules automobiles d'infirmes (ci-après: les directives). Le texte des directives avait été partiellement corrigé et précisé le 10 janvier 1992 et n'a plus été modifié jusqu'à ce jour.

- b) Les directives précisent à leur chiffre 3, sous la mention "calcul de l'exonération", la notion d'indigence contenue dans la loi. Elles distinguent également l'exonération totale de l'exonération partielle:

"Est considérée comme indigente toute personne pour laquelle le montant composé du revenu imposable et de 5% de la fortune n'atteint pas respectivement 40'000 ou 50'000 francs.

Une exonération totale est accordée aux personnes pour lesquelles ce montant se situe en dessous de 40'000 francs.

Une exonération de 50% est accordée aux personnes pour lesquelles ce montant se situe en dessous de 50'000 francs."

- c) La loi sur l'imposition des véhicules ne comporte pas de subdélégation du pouvoir réglementaire en faveur de la Direction. Celle-ci n'a donc pas en la matière un pouvoir réglementaire propre. Les directives qu'elle a édictées à l'attention de l'autorité d'application et sur lesquelles cette dernière s'est fondée pour statuer en l'espèce ont donc le caractère d'instructions internes (cf. ATF 117 Ib 225, consid. 4b, p. 231).

Selon la doctrine, de telles directives sont une forme d'ordonnance administrative dite interprétative, dont l'effet direct est purement interne, même si elles exercent sur les administrés des effets indirects. Il s'agit en réalité d'une codification de la pratique, qui a pour but d'orienter l'exercice de la liberté d'appréciation de l'autorité d'application dans le cadre de l'interprétation des concepts juridiques. En effet, dans la mesure où elles sont prises par l'autorité supérieure en vertu d'un rapport de subordination hiérarchique, l'autorité d'application ne peut pas renoncer à les appliquer, sauf en cas d'illégalité ou d'anticonstitutionnalité manifeste ou encore lorsque, du point de vue de la loi, la prise en considération d'une situation particulière s'impose (cf. P. MOOR, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 264-271).

Ce type de directive, qui permet de créer une pratique administrative uniforme, présente à ce titre une certaine utilité, mais n'a pas force de loi et ne lie ni les administrés, ni les tribunaux. Une directive ne peut pas non plus sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elle est censée concrétiser (ATF 117 Ib 225, consid. 4b, p. 231). En conséquence, dans la mesure où de telles directives facilitent aussi le contrôle juridictionnel en dotant le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, celui-ci les prendra en considération, mais s'en écartera dès qu'il considère que l'interprétation qu'elles donnent n'est pas conforme à la loi (cf. P. MOOR, op. cit, p. 268-271).

- d) En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante remplit la condition de l'infirmité.

Par contre, la constatation de l'indigence est litigieuse. En effet, après avoir relevé que le revenu fiscal résultant de l'avis de taxation commun de la recourante et de son mari était supérieur aux limites fixées par les directives, l'autorité intimée a conclu que cette condition n'était pas remplie. La recourante, quant à elle, reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir tenu compte de son seul revenu pour déterminer son indigence et ajoute qu'au cas où les revenus et la fortune globaux du couple devaient être pris en compte, il conviendrait alors au moins de les diviser par deux avant d'appliquer les limites fixées par les directives.

L'indigence est une notion indéterminée qui ne peut être appliquée sans concrétisation préalable. Il paraît ainsi nécessaire d'interpréter cette notion pour déterminer ensuite si les limites de fr. 40'000.- et fr. 50'000.- (revenu imposable + 5 % de la fortune imposable) énoncées par les directives permettent effectivement de la concrétiser.

3. a) Dans le langage courant, l'indigence signifie l'absence de ressources, le manque des choses les plus nécessaires à la vie (Le Petit Robert 1, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, Paris, 1991).
- b) Une interprétation historique de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules ne permet pas de préciser le sens de la notion d'indigence telle que la concevait le législateur lorsqu'il l'a introduite pour la première fois, dans la version de la loi datant de 1960. Ni le message accompagnant le projet de loi (BGC 1960, p. 228ss), ni les débats y relatifs (BGC 1960, p. 473ss) ne contiennent la moindre allusion à l'art. 5 al. 2.
- c) La notion d'indigence peut toutefois être précisée par une approche systématique. Sur le plan cantonal en effet, plusieurs textes, outre l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules, font référence à l'indigence comme condition à l'octroi d'une prestation gratuite ou à la renonciation par l'état à percevoir un montant qui lui est dû. Ces textes concernent des domaines aussi divers que l'émolument d'état civil, les primes de l'assurance scolaire en cas d'accident, l'impôt personnel communal, la distribution gratuite de nourriture à l'Hôpital cantonal, le paiement des droits d'enregistrement sur certaines donations entre vifs ou par décès, le denier cantonal de naturalisation, l'affiliation à l'assurance-maladie obligatoire des demandeurs d'asile et des personnes admises à titre provisoire et enfin la désignation d'un défenseur d'office en procédure pénale ou en matière de mesures de contrainte ou de privation de liberté à des fins d'assistance. Si la plupart de ces textes ne font aucune allusion à des critères objectifs permettant de déterminer la limite de l'indigence, les deux derniers exemples cités permettent toutefois de mieux circonscrire cette notion.

En matière d'assistance judiciaire tout d'abord, l'art. 36 du code de procédure pénale du 14 novembre 1996 (RSF 32.1) ne précise pas la notion d'indigence. Toutefois, cette disposition doit être interprétée systématiquement en relation avec l'art. 29 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), qui garantit l'assistance judiciaire gratuite à toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes, à moins que sa cause paraisse dépourvue de toute chance de succès, et en relation avec l'art. 1 de la loi du 4 octobre 1999 sur l'assistance judiciaire (RSF 136.1), qui précise que le droit à l'assistance judiciaire est accordé à celui qui ne possède pas les ressources suffisantes pour couvrir les frais d'une procédure sans s'exposer à la privation des choses nécessaires à son existence ou à celle de sa famille. Pour déterminer si une personne est indigente au sens des règles sur l'assistance judiciaire, il s'agit dès lors en pratique d'additionner toutes ses ressources avant de soustraire les dépenses nécessaires à son entretien et à celui de sa famille, afin de vérifier si le solde lui permet de prendre en charge les frais d'une procédure. Dans cette démarche, le minimum vital d'existence du droit des poursuites n'est toutefois pas à lui seul déterminant (P. ZEN-RUFFINEN, Assistance judiciaire et administrative: les règles minima imposées par l'art. 4 de la Constitution fédérale, *in* JdT 1989 I 34, p.38s).

L'arrêté du Conseil d'Etat du 26 mars 1996 (RSF 842.1.71) instituant l'affiliation à l'assurance-maladie obligatoire des demandeurs d'asile et des personnes admises à titre provisoire semble donner à la notion de l'indigence un contenu comparable lorsqu'il fait référence, dans son préambule, aux règles sur l'aide sociale en disposant que, pour les indigents, les cotisations sont remboursées au canton par la Confédération, en tant que prestations d'assistance. En effet, l'attribution de prestations d'assistance selon la loi du 14 novembre 1991 sur l'aide sociale (LASoc; RSF 831.0.1) est également soumise à la condition que la personne se trouve dans le besoin, à savoir qu'elle ne puisse subvenir à son entretien, d'une manière suffisante ou à temps, par ses propres moyens (art. 3 LASoc). Pour déterminer les dépenses nécessaires à l'entretien, l'autorité d'application se base sur des normes de calcul fixées par arrêté du Conseil d'Etat du 7 décembre 1999 (RSF 831.0.12), dont l'ordre de grandeur n'est pas sensiblement différent de celui du droit des poursuites.

Par ailleurs, la notion d'indigence peut également être comparée à d'autres critères développés par le droit fédéral en matière d'exonération.

Ainsi, l'art. 45 al. 2 de l'ordonnance du 6 octobre 1997 sur la radio et la télévision (ORTV; RS 784.401) prévoit l'exonération de la redevance de réception radio et télévision pour les personnes invalides à 50% au moins et les rentiers AVS, à condition que leur revenu soit modeste. Le Tribunal fédéral a précisé très récemment que cette notion ne doit pas être définie

trop restrictivement et que le revenu d'une personne âgée ou invalide au sens de l'art. 45 ORTV doit être qualifié de modeste à tout le moins lorsqu'il ne permet pas la couverture des besoins personnels minimums (arrêt du 5 janvier 2001 dans la cause V. contre Département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication, 2A.283/2000, consid. 3c).

L'art. 4 al. 1 let. a de la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (LTEO; RS 661) prévoit également la possibilité d'une exonération soumise à une limite de revenu. Est ainsi dispensée du paiement de la taxe toute personne qui, en raison d'un handicap physique ou mental majeur, dispose d'un revenu soumis à la taxe qui, après déduction supplémentaire de prestations d'assurances telles que l'assurance-invalidité (cf. art. 12 al.1 let. c LTEO) et de frais d'entretien occasionnés par le handicap, n'excède pas de plus de 100 pour cent son minimum vital au sens du droit des poursuites. La LTEO s'écarte ainsi du strict minimum vital pour fixer des limites beaucoup plus hautes au revenu ouvrant le droit à une exonération. Toutefois, cette réglementation ne peut influencer qu'indirectement l'interprétation de la notion d'indigence au sens de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules, dans la mesure où la LTEO n'indique pas que les limites de revenu qu'elle fixe correspondent à des notions plus abstraites telles que l'indigence ou le revenu modeste.

- d) Il ressort de l'ensemble de ces considérations d'ordre systématique qu'une personne doit être considérée comme indigente au sens de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules lorsqu'elle ne dispose pas des ressources suffisantes pour payer, en sus de ses frais d'entretien, l'impôt sur son véhicule. Cette approche est en outre confirmée par une interprétation téléologique de cette disposition, dont le but était vraisemblablement d'éviter qu'une personne handicapée soit privée des avantages offerts par l'utilisation d'un véhicule pour de seules raisons financières liées au paiement de l'impôt sur les véhicules. Vu le texte de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules, il n'est en effet pas soutenable de prétendre que le législateur ait voulu exonérer l'ensemble des personnes infirmes au sens de cette disposition, indépendamment de leur situation financière. A cet égard, le fait que certains cantons accordent une telle exonération générale en faveur des personnes handicapées ne permet pas d'interpréter la loi à l'encontre de son texte clair.
4. a) Au vu de l'interprétation systématique de la notion de l'indigence prévue à l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules, les limites prévues par les directives paraissent a priori favorables aux administrés, tant il est improbable qu'une personne dont le revenu annuel imposable (augmenté du

5% de la fortune imposable) approche fr. 40'000.-, voire fr. 50'000.-, ne puisse pas payer l'impôt sur son véhicule, sans s'exposer à la privation des choses nécessaires à son existence.

Toutefois, si cette affirmation est sans doute valable pour une personne disposant de telles ressources pour elle seule, il n'en va pas forcément de même si les montants susmentionnés doivent couvrir les besoins d'un couple, avec ou sans enfants, ou d'une famille monoparentale.

Or, les directives ne prévoient aucune différenciation entre célibataires et couples mariés ou familles monoparentales, alors même qu'elles se réfèrent expressément au revenu et à la fortune imposables, dont le calcul ne varie que très partiellement en fonction de la situation familiale du contribuable. En effet, si l'admission de certaines déductions dues à la situation familiale permettent de réduire les montants imposables, le fait que le contribuable soit marié ou non n'est pas pris en compte dans le calcul des montants imposables en tant que tels, mais uniquement par le splitting, qui ne vise que le taux d'imposition. Les directives ne précisent en outre pas si le montant à prendre en compte pour une personne mariée correspond à ses seuls revenu et fortune imposables à l'exclusion de ceux de son époux, aux revenus et fortune imposables du couple ou encore à la moitié des revenu et fortune imposables du couple. Dans sa pratique, l'OCN applique toutefois les limites des directives aux revenu et fortune imposables tels qu'ils ressortent de la déclaration fiscale, indépendamment de la situation familiale du contribuable.

- b) Dans cette mesure, les directives et leur application par l'OCN ne respectent pas le principe général de l'égalité devant la loi, désormais expressément garanti par l'art. 8 Cst. (voir A. AUER, G. MALINVERNI, M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Berne 2000, p. 482). En effet, en traitant deux situations dissemblables de manière identique, les directives omettent de faire une distinction qui s'impose, alors même que la situation de fait à laquelle se rapporte ce traitement semblable injustifié est importante (voir ATF 124 I 297, consid. 3b, p. 299).

A cela s'ajoute que le caractère lacunaire des directives les prive de leur fonction d'orientation de l'exercice de la liberté d'appréciation de l'autorité d'application. En particulier, le schématisme résultant de la prise en compte des seuls revenus et fortune imposables du contribuable, indépendamment du nombre de personnes que compte le ménage, ne fournit pas à l'autorité d'application des critères de décision rationnels, cohérents et continus. En conséquence, sans préjudice de la séparation des pouvoirs, la Cour de céans est néanmoins d'avis que la notion d'indigence figurant à l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules pourrait être précisée dans une

véritable disposition d'application de la loi, par exemple lors d'une prochaine révision de l'arrêté d'exécution de la loi (RSF 635.4.11).

- c) Il a été vu ci-dessus que le Tribunal administratif n'est pas lié par les directives et peut s'en écarter dès qu'il considère que l'interprétation qu'elles donnent n'est pas conforme à la loi. Cela est d'autant plus vrai lorsque des directives violent un principe constitutionnel tel que le droit à l'égalité devant la loi. Il convient dès lors d'examiner ci-après si la recourante, indépendamment du texte des directives, remplit la condition de l'indigence nécessaire à l'octroi d'une exonération de l'impôt sur les véhicules.
5. a) Il ressort de ce qui précède qu'une personne doit être considérée comme indigente au sens de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules lorsqu'elle ne dispose pas des ressources suffisantes pour payer, en sus de ses frais d'entretien nécessaires, l'impôt sur son véhicule.

Or, pour déterminer les ressources d'une personne mariée, il faut également prendre en compte sa créance d'entretien envers son époux, qui résulte du devoir d'assistance mutuel issu du mariage (art. 159 al. 3 du Code civil; RS 210). En effet, le devoir de l'Etat d'accorder certains avantages aux personnes indigentes, sous la forme d'une prestation ou de la dispense d'une taxe ou d'un impôt, est subsidiaire au devoir d'assistance entre époux (en matière d'assistance judiciaire, cf. ATF 119 la 11, consid. 3a).

- b) En l'espèce, l'avis rectifié de taxation ordinaire de la recourante et de son mari pour la période fiscale 1999/2000, daté du 14 février 2000, indique que la recourante a obtenu durant la période de calcul un revenu de fr. 23'880.- au titre de rente d'invalidité. Toutefois le revenu imposable des deux époux se chiffre à fr. 87'769.-. Quant à la fortune imposable du couple, elle s'élève à fr. 220'159.-. Vu la relative importance de ces montants, la recourante ne peut être considérée comme indigent au sens de l'art. 5 al. 2 de la loi sur l'imposition des véhicules, dans la mesure où sa créance d'entretien envers son époux lui permet de couvrir les besoins nécessaires à son existence, même calculés largement, sans remettre en cause le versement du montant finalement modeste correspondant à l'impôt sur son véhicule.
- c) Partant, la condition de l'indigence mentionnée à l'art. 5 al. 2 de la loi sur les véhicules n'est pas remplie, de telle sorte que le recourant ne pouvait pas prétendre à l'exonération de l'impôt sur son véhicule.

7. Pour ces motifs, le recours doit être rejeté dans le sens des considérants et la décision de l'autorité intimée confirmée.

En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif).

En l'espèce, il se justifie d'arrêter les frais de procédure à fr. 250.-.