Cour fiscale. Séance du 11 décembre 1998. Statuant sur le recours interjeté le 3 novembre 1998 (**4F 98 184**) par **X.**, contre la décision sur réclamation rendue le 19 octobre 1998 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg relative à la retenue du trop perçu provenant de l'impôt cantonal et fédéral 1997; **(compensation; acte de défaut de biens)**

En fait:

A. Le 31 août 1990, la faillite de X. a été prononcée. Le 30 décembre 1993, à l'issue de la procédure de faillite, le Service cantonal des contributions s'est vu délivrer deux actes de défaut de biens de fr. 1'256.10 pour l'impôt cantonal et de fr. 725.50 pour l'impôt fédéral direct concernant les périodes fiscales 1987 à 1990.

B. Par lettre du 7 août 1998, après avoir dûment payé les acomptes fiscaux pour la période fiscale 1997/1998 et reçu le décompte final rectifié de l'impôt cantonal et fédéral direct pour l'année 1998, X. a contesté la pratique du Service cantonal des contributions qui consiste à transférer le solde d'acomptes trop perçu sur les impôts non payés contenus dans les actes de défaut de biens.

Le 19 août 1998, le Service cantonal des contributions a confirmé à X. que les extournes de fr. 79.20 et fr. 491.70 proviennent d'un trop perçu provenant de l'impôt cantonal et fédéral 1997. Il précise en outre qu'étant donné qu'il détient contre lui de multiples actes de défaut de biens, aucun remboursement n'est effectué par le secteur. Il précise qu'il n'a en aucun cas réclamé le solde des actes de défaut de biens pour l'instant.

Le 21 septembre 1998, X. a déposé une réclamation à l'encontre de la lettre du 19 août 1998. Il invoque l'illégalité de la pratique du Service cantonal des contributions qui s'octroie le droit d'extourner le trop perçu provenant de l'impôt cantonal et fédéral direct 1997 sur des anciennes factures 1987 contenues dans les actes de défaut de biens, alors qu'il reste une facture d'impôt 1998 ouverte. Il conclut implicitement au report du trop perçu sur le solde d'impôt 1998 et à la restitution du solde de fr. 158.30 en sa faveur.

C. Le 19 octobre 1998, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. A l'appui de sa décision, il invoque l'application de l'art. 265 al. 2 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et faillite. Il n'aurait ainsi pas requis de nouvelles procédures de poursuite contre le contribuable qui conteste être revenu à meilleure fortune. En outre, il aurait fait valoir son droit à la compensation des créances conformément aux art. 120 al. 1 et 123 al. 1

du Code des obligations. A cet égard, il cite la doctrine qui précise que l'Etat et les autres personnes de droit public peuvent procéder à la compensation d'une créance de droit public ou de droit privé leur appartenant envers une créance de droit public ou de droit privé de l'administré, sans l'accord de l'administré; il suffit qu'ils l'en informent.

D. Le 3 novembre 1998, X. a interjeté recours auprès du Tribunal administratif. Il s'oppose au rejet de la réclamation parce qu'il reste une facture d'impôt pour 1998 ouverte. Le trop perçu de fr. 570.90 devrait à son avis rembourser le solde d'impôt 1998 de fr. 413.- et intérêts et le solde après paiement de l'impôt 1998 devrait lui être restitué pour lui permettre de rembourser l'impôt communal 1998 dont la facture est encore ouverte.

E. Le 16 novembre 1998, le Service cantonal des contributions a déposé le dossier de la cause et ses observations sur recours. A son avis, aucun élément nouveau ne ressortant du recours, il maintient sa réclamation selon les délibérations de la décision attaquée et demande de rendre le jugement qui s'impose dans cette affaire.

Aucun autre échange d'écritures n'a été ordonné.

En droit:.

1. a) La compensation est une cause particulière d'extinction des obligations. Par définition, il s'agit d'un acte juridique unilatéral qui emporte l'extinction d'une dette par une contre-créance que le débiteur a contre son créancier (cf. Viktor Aepli, Zürcher Kommentar, Teilband V 1h, Zurich 1991, Vorb. ad art. 120 - 126 CO, n° 17 ss; Peter Gauch/Walter Schluep/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Zurich 1998, n° 3324 ss).

La compensation de droit privé est réglée par les art. 120 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO). En revanche, la compensation de créances de droit public est en principe réglée par le droit public. A cet égard, la pratique distingue les cas selon que l'une ou les deux parties à la compensation sont des entités de droit public. Lorsque le statut de l'une des parties relève du droit privé et que le statut de l'autre relève du droit public, la compensation opérée par l'entité de droit public est, en l'absence de dispositions légales contraires, admise. En revanche, la compensation ne peut être exercée par une personne privée à l'encontre d'une entité de droit public que lorsqu'une norme particulière l'autorise ou lorsque l'entité de droit public donne son accord. Les modalités et l'exécution de la compensation

sont réglées par les dispositions de droit privé dans la mesure où le droit public ne prévoit pas de dispositions particulières (cf. Aepli, loc. cit., n° 53 ainsi que les arrêts et auteurs cités en référence; cf. aussi Gauch/Schluep/ Schmid/Rey, loc. cit., n° 3366a).

En l'espèce, en l'absence de dispositions de droit public particulières, les deux parties admettent avec raison que les dispositions de droit privé doivent être appliquées par analogie.

b) En vertu de l'art. 120 al. 1 CO, la compensation ne peut avoir lieu qu'en présence de créances réciproques, de même espèce, et exigibles. En outre, la créance compensante doit pouvoir être déduite en justice. Enfin, la compensation ne peut être exercée que si elle n'est pas exclue par convention ou par la loi (cf. Aepli, loc. cit. n° 9 ss ad art. 120; Gauch/Schluep/ Schmid/Rey, loc. cit., n° 3330 ss).

En sus de la condition d'exigibilité, la créance compensante doit ainsi revêtir une autre qualité : elle ne saurait être sujette à exception. En effet, la compensation ne doit pas placer l'auteur de la compensation dans une situation meilleure que s'il devait faire valoir sa créance de manière séparée; à l'inverse, le débiteur compensé ne doit pas être placé dans une situation pire que s'il était tenu d'exécuter effectivement son obligation. Parmi les exceptions que peut faire valoir le débiteur compensé et qui font échec à la compensation, il existe en particulier l'exception de non retour à meilleure fortune prévue par l'art. 265 al. 2 de la loi fédérale du 11 avril 1889/16 décembre 1994 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP) (cf. Aepli, loc. cit., n° 88 ad art. 120 ainsi que les auteurs et arrêts cités en référence).

En vertu de l'art. 265 al. 2 LP, le débiteur doit avoir pu se refaire une nouvelle existence depuis la faillite, c'est-à-dire qu'il doit avoir acquis de nouveaux actifs auxquels ne correspondent pas de nouveaux passifs; il doit donc avoir acquis un nouvel actif net (ATF 109 III 94; Kurt Amonn/Dominik Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, Berne 1997, n° 29 et 31 ss ad § 48). Si tel n'est pas le cas, le débiteur soumis à une nouvelle poursuite peut faire opposition pour non retour à meilleure fortune (cf. à ce sujet Beat Gut/ Felix Rajower/ Brigitta Sonnenmoser, Rechtsvorschlag mangels neuen Vermögens, PJA 1998, p. 529 ss).

c) En l'espèce, l'autorité ne pouvait pas exercer la compensation entre les créances constatées dans les actes de défaut de biens du recourant et la créance de ce dernier en restitution du trop perçu de l'impôt payé pour la période fiscale 1997. On ne saurait en effet admettre que par ce moyen l'autorité intimée prive le recourant de la possibilité de faire valoir l'opposition pour non retour à meilleure fortune qui lui est aménagée par la loi. Contrairement à l'opinion de l'autorité intimée, le fait qu'aucune nouvelle poursuite n'ait été introduite ne modifie pas cette constatation. En effet, si l'on

voulait admettre sans autre la compensation dans ce cas, il y aurait violation de l'art. 265 al. 2 LP et le recourant se trouverait placé dans une situation pire que s'il avait été tenu d'exécuter effectivement son obligation.

Pour ces motifs, le recours est admis. Partant la décision sur réclamation du 19 octobre 1998 est annulée. Il est ordonné à l'autorité intimée de reporter le trop perçu de la période fiscale 1997 en paiement de la facture d'impôt de la période fiscale 1998 et de restituer le solde éventuel au recourant.

Par ces motifs,
la Cour fiscale
d é c i d e :

1. Le recours de X. est admis. Partant, la décision sur réclamation du 19 octobre 1998 est annulée.

2. Il est ordonné au Service cantonal des contributions de reporter le trop perçu de la période fiscale 1997 en paiement de la facture d'impôt de la période fiscale 1998 et de restituer le solde éventuel à X..

3. Il n'est prélevé aucun émolument de justice.

4. Le présent arrêt est communiqué:

   a) au recourant;

   b) au Service cantonal des contributions;

c) à l’Administration fédérale des contributions.