

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 24 février 2006

Statuant sur le recours interjeté le 3 octobre 2005
(4F 05 186)

par

A., représenté par Me Louis Chaperon, Case postale 44, Rte de Riaz 28, 1630 Bulle,

contre

la décision sur réclamation rendue le 31 août 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, en matière

(responsabilité solidaire des époux)

Considérant :

En fait:

- A. A. vit séparé de fait de son épouse depuis l'été 2004.

Par courrier dont la date du 7 octobre 2005 a été biffée et comportant la date manuscrite du 3 août 2005, le Service cantonal des contributions a communiqué à A. ce qui suit:

"Conformément à l'article 13 de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD), un chapitre individuel a été ouvert pour chaque époux au 1^{er} janvier 2004, suite à votre séparation en 2003. Cependant, pour le règlement de l'impôt cantonal 2003, vous êtes solidairement responsable avec votre épouse du paiement de la totalité des impôts dus. Nous n'avons, par conséquent, pas à déterminer quelles étaient les charges de chaque époux à l'intérieur du couple, ni à répartir la charge fiscale.

*Aussi, nous attendons de votre part, **jusqu'au 31 août 2005**, le règlement complet ou une proposition de paiement en bonne et due forme pour le solde qui s'élève à **Fr. 2'357,15**. Passé ce dernier délai, une procédure légale d'encaissement sera ouverte à votre encontre personnelle. En cas d'insolvabilité reconnue par un acte de défaut de biens, une procédure identique pourrait être intentée contre votre épouse.*

Vous trouverez, en annexe, notre sommation du 26 juillet 2005 à laquelle nous vous invitons à donner suite, selon les dispositions précitées."

- B. Le 24 août 2005, A. a formé réclamation par l'intermédiaire de son mandataire en rappelant que la période fiscale 2003, durant laquelle il faisait toujours vie commune avec son épouse, avait fait l'objet de la taxation du 19 août 2004, laquelle n'avait été aucunement contestée. Il a relevé que, par sept versements de 363 francs, il s'était acquitté d'environ la moitié de l'impôt fixé à 5'078,15 francs pour la période fiscale 2003 par relevé du 13 septembre 2004 et que, conformément au texte de l'art. 13 LICD, la responsabilité solidaire des conjoints s'éteignait "pour tous les montants encore dus". C'est pourquoi il estimait que, dès sa séparation, il ne devait répondre de l'impôt 2003 encore dû "que jusqu'à concurrence de la part de l'impôt relative à ses propres éléments imposables", et qu'à l'instar de l'hypothèse où l'un des époux est insolvable durant la vie commune, la part de chaque époux devait être fixée par un "prononcé particulier sur la responsabilité". Il a ainsi fait valoir que la décision du 3 août 2005 refusant la détermination des parts respectives de lui-même et de son épouse à l'impôt 2003 contrevient à l'art. 13 LICD. Dans un dernier point, il a ajouté que dans

cette perspective, si l'imposition des allocations familiales perçues auprès de son propre employeur à hauteur de Fr. 3'240.00 ne saurait naturellement être remise en cause, celles-ci devaient être équitablement décomptées pour moitié à chaque époux, dès lors qu'elles n'étaient pas affectées au patrimoine de lui-même ou de son épouse mais au seul entretien de leur enfant.

Par décision dont la date du 7 octobre 2005 a été biffée et comportant la date manuscrite du 31 août 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a considéré qu'à partir du 1er janvier 2004 (date officielle de la séparation pour le fisc), les époux sont considérés comme ne vivant pas en ménage commun, avec pour conséquences l'ouverture d'un chapitre fiscal individuel pour chaque époux et l'annulation de la responsabilité solidaire. Il a relevé qu'en revanche, pour tous les impôts dus avant la date du 1er janvier 2004, les époux étaient considérés comme vivant en ménage commun, donc solidairement responsables. Le Service cantonal des contributions a indiqué que si le législateur avait voulu que la solidarité des époux soit éteinte pour les impôts encore dus avant la séparation, il aurait employé le terme "Lorsque les époux ne vivent (plus en ménage commun) et non "pas en ménage commun".

- C. Le 3 octobre 2005, A., toujours représenté par son avocat, a recouru en maintenant ses conclusions. Il ajoute pour le surplus, en citant le Tribunal fédéral, que le projet de loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) soumis aux Chambres était moins précis qu'il ne l'est actuellement, raison pour laquelle "on n'était pas au clair si l'exclusion de la responsabilité de l'art. 13 LIFD en cas de séparation s'appliquerait aussi pour les anciennes créances fiscales, nées pendant la durée de la vie commune; pour que le doute soit levé, on rajouta l'alinéa 2, qui supprime la responsabilité solidaire même pour les dettes d'impôts déjà échues". Il est d'avis que rien ne permet d'affirmer que le législateur fribourgeois aurait adopté la même disposition, à la virgule près, tout en voulant lui donner un sens plus restrictif contraire à sa lettre et peu compréhensible si l'on suivait le point de vue du Service cantonal des contributions. Il demande l'allocation d'une indemnité de partie de 600 francs.

Dans ses observations du 7 octobre 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il se réfère en outre à l'art. 144 al. 5 LICD prévoyant que les époux séparés ou divorcés conservent les droits et obligations des époux vivant en ménage commun pour les périodes fiscales antérieures à la séparation ou au divorce.

A. a fait part de ses contre-observations le 16 novembre 2005. Il estime que la référence à l'art. 144 al. 5 (relatif à la situation des époux séparés et divorcés dans la procédure) est hors de propos dans la mesure où elle

s'inscrit dans le cadre de dispositions procédurales du titre V de la loi. Il demande par ailleurs que l'indemnité de partie soit portée à 1'000 francs.

Le 30 novembre 2005, le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques. Il est d'avis qu'il n'est pas évident que la référence à l'art. 144 al. 5 LICD soit hors de propos avec la procédure d'encaissement même s'il est situé sous le titre V "Procédure". Il maintient sa position et expose que, dans la pratique, l'abandon de la solidarité des époux sur le compte commun exigerait une nouvelle taxation avec voies de droit pour chaque époux, car il serait inéquitable de réclamer une part purement comptable à chaque conjoint séparé, basée sur une taxation commune, sans tenir compte des charges assumées par chacun à l'intérieur du couple.

Une copie de ces observations a été transmise au mandataire de A. pour information.

En droit:

1. Le recours, déposé le lundi 3 octobre contre une décision du 31 août 2005 dont le délai de recours a échu le samedi 1^{er} octobre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1), 30 et 79 ss du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1). Partant, il est recevable.

2. a) Selon l'art. 66 al. 1 LICD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Dans ce cas, ils exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la loi de manière conjointe (art. 144 al. 1 LICD). Tant que les époux vivent en ménage commun, ils répondent solidairement du montant global de l'impôt (art. 13 al. 1 LICD).

En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 66 al. 2). Les époux séparés ou divorcés conservent les droits et obligations des époux vivant en ménage commun pour les périodes fiscales antérieures à la séparation ou au divorce (art. 144 al. 5 LICD). Lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants encore dus (art. 13 al. 2 LICD).

- b) L'autorité intimée a adressé au recourant, environ deux ans après sa séparation d'avec son épouse, une facture de 2'537.15 francs correspondant à près de la moitié de l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune 2003 des époux non encore acquitté. Il s'agit en l'occurrence d'une dette fiscale d'époux ayant été imposés globalement mais à laquelle ils ne répondent plus solidairement. Dans ce cas, l'autorité intimée estime qu'elle peut s'adresser au recourant au motif que conformément à l'art. 144 al. 5 LICD, le recourant et son épouse ont conservé les droits et obligations des époux vivant en ménage commun pour les périodes fiscales antérieures à leur séparation. Il convient donc d'examiner si cette disposition limite le champ d'application de l'art. 13 al. 2 LICD.
3. a) L'art. 144 al. 5 LICD a une teneur presque identique à celle de l'ancien art. 113^{bis} al. 4, introduit dans la législation fiscale cantonale par la modification de la loi sur les impôts cantonaux du 7 juillet 1972 (LIC) du 22 mai 1986 puis devenu l'art. 113a al. 5 lors de l'adaptation partielle de la loi fiscale cantonale à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14) le 21 juin 1994. Cette disposition s'inscrivait dans le cadre d'un système de responsabilité solidaire illimitée des époux ne prenant fin qu'à partir de l'imposition séparée des ex-conjoints (voir R. HARTL, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung, Zurich 1989, p. 177). Lors de l'adoption de cette disposition, le législateur entendait régler les droits et devoirs des époux en cas de séparation ou de divorce. C'est ainsi qu'il a prévu que, pour les taxations non encore entrées en force et qui concernaient des périodes fiscales antérieures à la dissolution du lien conjugal, les principes de procédure applicables aux époux vivant en ménage commun soient maintenus malgré le divorce ou la séparation. Le message accompagnant le projet de loi précisait qu'il était "sans importance de savoir, pour l'exercice des droits et devoirs des époux, s'ils vivent encore ensemble au moment de la procédure de taxation concernée. Seul est décisif le fait que l'élément dont il est question dans la procédure fiscale se soit réalisé durant l'union conjugale" (BGC 1986 vol. I p. 43).
- b) L'art. 13 al. 2 LICD a été introduit dans la loi fiscale cantonale plus récemment, en 2000, lors de la deuxième étape de l'harmonisation des impôts cantonaux directs. Cette disposition règle précisément l'étendue de la responsabilité des époux ne vivant pas en ménage commun pour le paiement des impôts encore dus. En tant que règle spéciale dérogeant, pour la procédure d'encaissement, au système relatif à la situation des époux dans la procédure, c'est bien cette disposition qui doit définir l'étendue de la responsabilité du recourant pour les paiements encore dus au moment de la séparation d'avec son épouse. D'autre part, lors de la première lecture du

projet de LICD devant le Grand Conseil, à la question de la députée C. Cotting de savoir si l'al. 2 de l'art. 13 signifiait que lorsqu'un couple se sépare, plus personne ne doit l'impôt pour la période fiscale en cours, le rapporteur a répondu que, dans un tel cas, chacun des époux est tenu de répondre au montant correspondant à sa part à l'impôt total et que donc chaque époux paiera son impôt sur sa part de revenu qui a provoqué l'impôt. Le Commissaire du gouvernement a ajouté que cela était parfaitement juste, que l'on parlait ici de responsabilité solidaire, laquelle était cassée avec la séparation, mais évidemment pas le devoir de payer sa part à l'impôt (Bulletin des séances du Grand Conseil: BGC 2000 p. 642). La volonté du législateur apparaît donc très claire, et la version allemande de l'art. 13 al. 2 LICD qui précise "Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung *auch* für alle noch offenen Steuerschulden", est également très claire. Il s'ensuit que l'interprétation littérale de l'autorité intimée selon laquelle celui-ci aurait usé de l'expression "plus en ménage commun" s'il entendait éteindre la responsabilité solidaire des époux pour les impôts encore dus avant la séparation ne saurait emporter la conviction de la Cour.

- c) Comme le relève à juste titre le recourant, l'art. 13 al 2 LICD a un contenu identique à celui de l'art. 13 al. 2 LIFD. La circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 14 du 29.7.1994 (publiée *in* Archives 63 p. 296 et à l'adresse Internet "<http://www.estv.admin.ch>" sous les onglets "Impôt fédéral direct, impôt anticipé, droits de timbre (DAT)" puis "Imprimés", "[Circulaires](#)" n° 14 [W95-014F](#)) relative à l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct précise à cet égard que la responsabilité solidaire des époux pour la totalité de l'impôt suppose que le couple marié vit effectivement en ménage commun. Dès que les époux vivent séparément en fait ou en droit, toute responsabilité solidaire est exclue. Cette exclusion ne vaut pas seulement pour les créances fiscales futures, mais aussi pour toutes les créances fiscales actuelles, car l'alinéa 2 stipule simplement "pour tous les montants d'impôt encore dus". Lorsque les époux vivent séparément, il n'y a pas de «solidarité rétroactive» pour les créances fiscales existantes. Après la séparation, chaque conjoint ne répond des créances fiscales nées avant la séparation que jusqu'à concurrence de la part de l'impôt totale relative à ses propres éléments imposables (P. AGNER / A. DIGERONIMO / H.-J. NEUHAUS / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 13 ch. 4 p. 48 s.). R. HARTL estime que la solution consistant à limiter la responsabilité des époux séparés ou divorcés à sa part à l'impôt total, est certainement contraire au système mais il la juge "bürgerfreundlich" et conforme au droit civil (voir également T. A. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Berne 1999, p. 222; B. BEHNISCH, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs-, und Steuerstrafverfahren, Berne 1992, p. 186). P. Locher précise que lors des travaux préparatoires devant le Parlement, la

question s'était posée de savoir si, en cas de séparation, l'exclusion de la solidarité des époux valait également pour les impôts taxés pendant la vie commune et non encore réglés. Ce point fût expressément réglé par le biais de l'alinéa 2 (Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 13 n. 14). L'on voit mal comment l'on pourrait logiquement s'écarter de cette interprétation que donne la doctrine de l'art. 13 al. 2 LIFD, dès lors que l'art. 13 al. 2 LICD a strictement le même contenu. Comme dans les cas d'insolvabilité de l'un des époux (art. 13 al. 1 2^{ème} phr. LICD équivalant à l'art. 13 al. 1 2^{ème} phr. LIFD), la répartition de l'impôt dû par l'un et l'autre époux en cas de séparation ou de divorce devra s'effectuer sur la base du revenu commun selon la taxation entrée en force (voir l'exemple de décompte de P. LOCHER, ad art. 13 n. 18 s. et de B. GREMINGER *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, ad art. 13 n. 9 et 6 s.).

- d) Dans un arrêt du 3 mai 1996 (ATF 122 I 139 consid. 4f traduit *in* RDAF 1997 II 192 ss, 202), le Tribunal fédéral n'a toutefois pas jugé anticonstitutionnel l'art. 5 al. 4 de la loi fiscale du canton d'Appenzell Rhodes Extérieures, alors que les autorités fiscales et le Conseil d'Etat ont interprété cette disposition légale comme laissant subsister la responsabilité solidaire pour toutes les dettes fiscales dues au moment de la séparation. Mais, à la différence de ce qui prévaut en droit fribourgeois, la législation de ce canton ne contenait pas de règle analogue aux art. 13 al. 2 LIFD et 13 al. 2 LICD. Très récemment, notre Haute Cour vient de rappeler qu'en matière de solidarité des époux, les cantons peuvent adopter des solutions différentes de celles prévues en droit fédéral (arrêt [2P.201/2005](#) du 13 janvier 2006 consid. 3.3 in fine).

Pour tous les motifs qui précèdent, le recours doit être admis. Le dossier est renvoyé au Service cantonal des contributions aux fins de procéder à une répartition de l'impôt dû pour la période fiscale 2003 entre le recourant et son épouse, de sorte que celui-ci ne réponde que de sa part à l'impôt relative à ses propres éléments imposables.

401.183;402.12