



RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

ADM 107 / 2010 + AJ 108 / 2010

Président a.h : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Nathalie Brahier

ARRET DU 12 DECEMBRE 2011

en la cause liée entre

X.,

recourante,

et

le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

intimé,

relative à la décision sur opposition rendue par l'intimé le 6 juillet 2010 rejetant la demande de remise de la recourante concernant l'impôt d'Etat et l'IFD.

CONSIDÉRANT

En fait :

- A. Par courrier du 10 octobre 2008, complété par le formulaire de demande en remise d'impôt, X. (ci-après : la recourante) a présenté une demande de remise totale de "tous ses impôts arriérés" à la Commune municipale de Delémont. Il ressort du dossier que ladite demande porte sur les impôts d'Etat dus pour les années 2004 à 2007, pour un montant total de Fr 11'293.40, intérêts non compris, et sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) dû pour l'année 2007, soit Fr 65.- intérêts non compris (cf. notamment courrier de la Recette et Administration de district de Delémont du 5 novembre 2009).

Sa demande a été préavisée négativement le 3 décembre 2008 par la commune de Delémont, respectivement le secrétaire de la Commission des finances de Delé-

mont, ainsi que par le chef de la Recette et Administration de district le 16 décembre 2008.

Une entrevue a ensuite eu lieu le 21 septembre 2009 entre le Service des contributions (ci-après: l'intimé) et la recourante, de laquelle il ressort, au vu du budget tel que présenté par la recourante qui se solde par un déficit sans que les impôts courants ne soient acquittés, qu'une remise d'impôt ne pourra pas être accordée. L'intimé relève toutefois qu'un emprunt sur l'appartement dont l'intéressée est propriétaire lui permettrait d'assainir sa situation financière. Cette éventualité n'a toutefois pas pu se concrétiser, faute d'accord de la banque de la recourante, ce dont le Service des contributions a été informé le 8 mars 2010.

- B. Par décisions du 19 mars 2010, l'une portant sur l'impôt d'Etat pour les années 2004 à 2007 et l'autre sur l'IFD pour l'année 2007, l'intimé a rejeté la demande de remise.
- C. Il a confirmé sa position par décision sur opposition du 6 juillet 2010.

A l'appui de sa décision, dont les motifs valent tant pour les impôts d'Etat que pour l'IFD, l'intimé expose que le budget de la recourante, défini selon les règles en matière de minimum vital, laisse apparaître un excédent mensuel de Fr 812.80. La situation financière de la recourante n'est pas obérée et lui permettrait de rembourser ses arriérés d'impôt, tout en payant ses impôts courants, en moins de trois ans. Elle ne tomberait ainsi pas dans le dénuement en cas de paiement de l'impôt dû, raison pour laquelle la remise d'impôt, tant pour l'impôt d'Etat que pour l'IFD, doit être rejetée. Pour le surplus, l'intimé relève qu'une remise doit avoir pour objectif d'assainir la situation fiscale, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, dès lors que la recourante est encore redevable de la totalité des impôts 2008 et 2009 et de créances privées.

- D. Le 13 septembre 2010, la recourante a interjeté recours auprès de la Cour de céans contre la décision précitée. Elle conclut à l'annulation de ladite décision et, partant, à l'admission de sa demande de remise des impôts, y compris les frais et intérêts, encore dus jusqu'à et y compris l'année fiscale 2007, sous suite des dépens.

La recourante conteste tant la régularité formelle que matérielle de la décision attaquée. Elle invoque notamment la violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où la décision attaquée ne contient pas de décompte des revenus et charges, de sorte qu'il lui est impossible de savoir comment l'intimé parvient à un excédent de Fr 812.80. En tous les cas, si cet excédent devait être avéré, force est de constater qu'elle pourrait s'acquitter des impôts courants, ainsi que des impôts dus pour les années 2008 et 2009. Une remise d'impôt pour les années antérieures lui permettrait dès lors d'assainir sa situation financière. En revanche, si cet excédent ne devait pas être confirmé, une demande de remise d'impôt pourrait également être déposée pour les années 2008 et 2009, de sorte que la situation de la recourante au regard des impôts dus pour les années 2008 et 2009 est sans importance. Les

créanciers privés auxquels il est fait référence sont également sans pertinence dans la mesure où ces dettes sont soit contestées, soit peuvent être suspendues. Ainsi, au vu des charges dont elle doit impérativement s'acquitter, en particulier le 3^{ème} pilier, dès lors qu'il est lié à l'appartement dont elle est propriétaire, elle tomberait dans le dénuement en cas de paiement des arriérés d'impôts en sus des impôts courants.

En parallèle à son recours, elle a demandé à être mise au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite.

Par courrier du 24 novembre 2010, la recourante a produit un dossier de 23 pièces justificatives propres à établir sa situation financière dans le cadre du dépôt de sa demande d'assistance judiciaire gratuite.

En date du 15 octobre 2010, la recourante a en outre produit un courrier d'Y. confirmant la clôture de la créance n° 1.

- E. Dans sa réponse du 22 décembre 2010 au recours, l'intimé conclut à l'irrecevabilité du recours en tant qu'il porte sur l'IFD et au rejet du recours portant sur l'impôt d'Etat, partant à la confirmation de la décision sur opposition du 6 juillet 2010, le tout sous suite des frais et dépens.

En substance, l'intimé allègue que les fêtes ne sont pas applicables en matière d'IFD, de sorte que le recours est tardif sur ce point ; il doit donc être déclaré irrecevable. Concernant la partie du recours portant sur les impôts d'Etat, l'intimé fait valoir que le droit d'être entendue de la recourante, sous l'angle de l'exigence de motivation, n'a aucunement été violé, dès lors que la décision attaquée mentionne expressément les charges et revenus qui s'écartent du budget qu'elle a elle-même déposé le 15 septembre 2009. Pour le surplus, l'intimé constate, au vu des éléments apportés dans le recours, respectivement la demande d'assistance judiciaire gratuite, que l'excédent de revenu de la recourante s'élève en date du 24 novembre 2010 à Fr 1'383.15 et qu'elle ne se trouve dès lors pas dans une situation de dénuement, ce montant lui permettant de s'acquitter de ses impôts courants et de rembourser ses arriérés d'impôts dus pour les années 2004 à 2007 en moins d'un an. Ce solde disponible lui permettrait également de s'acquitter, en sus, de ses impôts dus pour les années 2008 à 2009 en moins de 36 mois. Pour le surplus, il ne ressort pas du dossier un motif grave propre à justifier une remise d'impôt au sens de l'article 14 de l'Ordonnance concernant la remise d'impôt.

L'intimé a par ailleurs conclu au rejet de la requête à fin d'assistance judiciaire, sous suite des frais et dépens, faute de chance de succès du recours.

- F. Par courrier du 11 janvier 2011, la recourante allègue que son fils, Z., s'est vu refuser l'octroi d'une bourse d'étude pour les années 2010/2011, les impôts courants, dont le montant mensuel est de Fr 257.15, sont payés, le montant des primes d'assurance-maladie, déduction faite des subsides s'élèvent à Fr 381.15 pour la recou-

rante et ses deux enfants, la voiture est utilisée par la recourante et ses deux enfants, les gains accessoires des enfants ne doivent pas être pris en compte, les frais de transports publics de la recourante s'élèvent à Fr 275.- par mois et, finalement, sa fille, A., a déposé une demande de prestations auprès de l'office de l'assurance-invalidité.

Elle produit, à l'appui de ses dires, un dossier de 7 pièces justificatives complémentaires.

- G. Par courrier du 20 janvier 2011, l'intimé relève que les documents produits par la recourante ne modifient pas les conclusions prises dans la décision sur opposition du 6 juillet 2010, qui doit dès lors être intégralement confirmée. Il précise que le montant de Fr 500.- pris en compte en tant que revenu, correspond au revenu de Z. et non à une éventuelle bourse, la recourante n'établit pas qu'un véhicule est indispensable à l'obtention de son revenu et que si les gains des enfants de la recourante devaient être retirés de son budget, il conviendrait dès lors d'en tenir compte dans les charges liées aux enfants.
- H. Des renseignements ont été fournis par la Recette et administration de district le 16 juin 2011 concernant le montant des arrérages d'impôt de la recourante.

En droit :

1. Le recours est dirigé contre la décision de l'intimé du 6 juillet 2010 rejetant la demande de remise des impôts d'Etat pour les années 2004, 2005, 2006 et 2007 et de l'IFD pour l'année 2007 déposée par la recourante le 10 octobre 2008.

La décision attaquée porte ainsi tant sur l'IFD que sur l'impôt d'Etat.

2. Il convient en premier lieu de déterminer si les décisions de l'intimé peuvent faire l'objet d'un recours devant la Cour de céans.
- 2.1 Il est précisé, en préambule, que la procédure cantonale s'applique tant en ce qui concerne l'impôt d'Etat que l'IFD. En effet, conformément à l'article 4 de l'ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ci-après ordonnance fédérale ; RS 642.121), dans sa version en vigueur au moment du dépôt de la demande de remise (cf. art. 29 de l'ordonnance fédérale), l'autorité cantonale de remise statue sur les requêtes tendant à la remise de l'IFD d'un montant inférieur à Fr 5'000.- par année fiscale. En pareil cas, les cantons règlent l'organisation de leur autorité de remise ainsi que la procédure, dans la mesure où le droit fédéral ne le fait pas (art. 6 de l'ordonnance fédérale).

Au cas particulier, dans la mesure où la demande de remise porte sur l'IFD 2007, lequel s'élève à Fr 65.-, intérêts non compris, il convient de faire application de la procédure cantonale.

- 2.2 Il ressort de l'article 186 de la Loi d'impôt (ci-après : LI ; RSJU 641.11) que le Service des contributions statue sur la demande en remise d'impôt ; sa décision est sujette à opposition et à recours conformément au Code de procédure administrative, soit à recours auprès de la Cour administrative (art. 160 let. b et 162 al. 2 let. c Cpa a contrario). L'ordonnance concernant la remise d'impôt (ci-après : ordonnance cantonale ; RSJU 641.741), prévoit toutefois que la décision de remise est sujette à opposition (art. 27), puis à recours administratif auprès du Gouvernement (art. 29).

Cette contradiction s'explique en raison des modifications législatives cantonales intervenues le 1^{er} septembre 2009 à la suite de l'entrée en vigueur du nouvel article 29a Cst. (garantie de l'accès au juge). En effet, en raison de ces nouvelles exigences imposées par le droit fédéral, le Parlement jurassien a restreint les recours administratifs au Gouvernement, de sorte que désormais peuvent en principe être seuls déférés au Gouvernement les recours portant sur des décisions ayant un caractère politique prépondérant (art. 162 et 172 Cpa). L'article 186 LI, qui prévoyait, dans son ancienne teneur, un recours administratif au Gouvernement, renvoie d'ailleurs désormais au Code de procédure administrative. L'ordonnance concernant la remise d'impôt n'a toutefois pas été modifiée sur ce point, ce qui constitue une inadvertance manifeste du législateur.

En vertu des motifs qui précèdent et en application des principes généraux selon lesquels la loi supérieure déroge à la loi inférieure et la loi postérieure à la loi antérieure, la compétence de l'autorité de remise et des autorités de recours contre une décision de remise d'impôts se détermine dès lors selon l'article 186 LI.

Pour le surplus, tant pour l'IFD que pour l'impôt d'Etat, la présente affaire ne revêt pas un caractère politique prépondérant au sens de l'article 162 al. 2 let. c Cpa (ATF 136 I 42 consid. 1.5.3).

Il s'ensuit que la compétence de la Cour administrative pour connaître du présent litige est donnée, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les parties.

3. Il reste à déterminer, si les autres conditions de recevabilité sont remplies, et plus particulièrement si le délai de recours a été respecté, ce qui est contesté par l'intimé s'agissant de l'IFD.

En vertu du droit cantonal, la décision de remise d'impôt d'Etat et fédéral est sujette à opposition et à recours auprès de la Cour de céans. En l'occurrence, le mémoire de recours a été déposé auprès de la Cour administrative le 13 septembre 2011, soit dans le délai légal de trente jours (art. 121 Cpa), compte tenu des fêtes judiciaires et de la notification de la décision attaquée, le 19 juillet 2010, selon l'intimé. De l'avis de ce dernier, il n'y a pas de fêtes s'agissant de l'IFD. Cette question peut être laissée ouverte, compte tenu du sort du recours sur ce point.

Pour le surplus, le recours a été déposé dans les formes légales (art. 126s Cpa). Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

4. La recourante invoque une violation de son droit d'être entendue.
- 4.1 Le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision; elle peut toutefois se limiter aux points essentiels pour la décision à rendre (ATF 130 II 530 consid. 4.3, 473 consid. 4.1). La motivation doit être suffisante pour permettre à la personne touchée par la décision de l'attaquer à bon escient. Il suffit, en règle générale, que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Ainsi, l'autorité n'est pas tenue de discuter de manière détaillée de tous les arguments soulevés par les parties, ni de réfuter expressément chacun de ceux-ci (BROGLIN, Manuel de procédure administrative, 2009, n. 218).
- 4.2 En l'espèce, la recourante se plaint de ne pas pouvoir attaquer la décision du 6 juillet 2010 à bon escient, du fait que celle-ci ne contient pas de décompte précis quant au calcul du budget effectué par l'intimé.

A la lecture de la décision attaquée, il apparaît que l'intimé a retenu un excédent de revenus de Fr 812.80 en se référant au budget actuel de la contribuable, respectivement en se basant, d'une part sur un revenu mensuel de Fr 5'595.20, soit Fr 5088.50 que la recourante a admis réaliser comme salaire, augmenté de Fr 506.70 qu'elle reçoit à titre de bourse pour son fils, et d'autre part sur les charges inhérentes à son entretien et à celui de ses enfants conformément aux règles applicables en matière de minimum vital. Dans une note de bas de page, il est relevé quelles sont les charges invoquées par la recourante qui n'ont pas été retenues. Il est également précisé dans la partie en fait de la décision attaquée que la recourante a remis à l'autorité fiscale un budget actualisé de sa situation lors de l'entretien du 21 septembre 2009 (consid. E de la décision attaquée). La recourante, assistée d'un avocat, était dès lors en mesure de comprendre le décompte précis aboutissant à un excédent de revenus mensuel de Fr 812.80, dans la mesure où l'intimé précise expressément pour quel poste et pour quel motif il s'écarte du budget présenté par la recourante. On peut ainsi discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'intimé et la recourante était en mesure d'attaquer cette dernière à bon escient.

Par conséquent, le droit d'être entendue de la recourante n'a pas été violé et ce grief doit être rejeté.

5. Sur le fond est litigieuse la question du refus de la remise de l'impôt d'Etat pour les périodes fiscales 2004, 2005, 2006 et 2007, ainsi que l'IFD pour l'année 2007.
6. *Ad Impôts d'Etat*
- 6.1 A teneur des articles 185 LI et 6 de l'ordonnance cantonale, le contribuable a droit à une remise, totale ou partielle, de la dette fiscale lorsqu'il est tombé dans le dénuement ou lorsque le paiement entraînerait pour lui des conséquences très dures.

- 6.1.1 Les règles cantonales doivent être interprétées à la lumière du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont une teneur identique à celui-ci, mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID, dont le but est notamment de tendre, pour les impôts directs, à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) et à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) des pratiques (RF 60/2005, p. 122 ss). Dans cette perspective et compte tenu du fait que les articles 185 LI et 6 de l'ordonnance cantonale sont, pour l'essentiel, identiques à l'article 167 LIFD traitant de la remise de l'IFD, il y a lieu de s'inspirer, dans le cas d'espèce, des avis doctrinaux et de la jurisprudence fédérale rendus en la matière. Il convient néanmoins de tenir compte des particularités cantonales. En ce sens, il sied de relever que les articles 185 LI et 6 de l'ordonnance cantonale prévoient que la remise est accordée si le contribuable est tombé dans le dénuement ou si le paiement entraînerait pour lui des conséquences très dures, alors que l'article 167 LIFD considère que ces deux conditions sont cumulatives.
- 6.1.2 La remise de l'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt. Les raisons d'un tel renoncement doivent être recherchées dans la personne du débiteur, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation (TAF A-6466/2008 du 1^{er} juin 2010 consid. 4.1). Afin de garantir les principes d'égalité de traitement (art. 8 Cst.) et d'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.), la remise d'impôt doit néanmoins rester une mesure exceptionnelle, raison pour laquelle elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p. 497 ss). Elle a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la renonciation, à titre exceptionnel, à tout ou partie de la créance d'impôt. La remise doit essentiellement profiter au contribuable lui-même et non à ses créanciers (art. 3 de l'ordonnance cantonale).
- 6.2 Le premier motif de la remise d'impôt est l'existence d'une situation de dénuement (art. 186 LI et art. 6 ordonnance cantonale). Selon l'article 7 de l'ordonnance cantonale, le contribuable est dans le dénuement lorsque ses seules ressources ne lui permettent pas de couvrir ses besoins élémentaires, en particulier lorsqu'il bénéficie du soutien de l'aide sociale (al. 1). La remise est réduite ou refusée si le contribuable s'est volontairement mis dans une situation telle qu'il ne peut acquitter ses impôts (al. 2).

Constitue également une situation de dénuement celle où le contribuable ne peut payer intégralement sa dette fiscale dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été ramené au minimum vital (TAF A-6466/2008 du 1^{er} juin 2010 consid. 4.7 et la jurisprudence citée).

S'il existe une telle situation de dénuement, il appartient à l'autorité de déterminer quelles sont les causes qui l'ont amenée. En effet, si les difficultés financières sont

la cause du comportement volontaire du recourant, la demande de remise devra être rejetée (art. 7 al. 2 de l'ordonnance cantonale).

Par ailleurs, la remise ne sera pas accordée, même en cas de situation de dénuement, lorsque le contribuable est obéré ou en faillite (art. 3 al. 2 de l'ordonnance cantonale).

Le terme obéré se rapproche de la notion d'insolvabilité qui suppose l'incapacité prolongée du débiteur de satisfaire ses créanciers. Dans une telle hypothèse, il se justifie de refuser la demande étant donné que le but d'assainissement poursuivi par la remise ne peut pas être atteint. Aussi, lorsque le Service des contributions, après examen complet de la situation financière du contribuable, arrive à la conclusion que l'intéressé n'est plus en mesure de faire durablement face à ses engagements (dettes privées et fiscales) et que la renonciation à la créance fiscale ne lui permettrait pas d'assainir sa situation financière, il doit alors rejeter purement et simplement la demande de remise, avant même d'examiner la question de l'existence d'une situation de dénuement (Journal des débats du Parlement de la République et canton du Jura, No 5 — 2002, p. 132s).

- 6.3 Le second motif de remise est réalisé lorsque le paiement des impôts entraînerait des conséquences très dures (art. 186 LI et art. 6 ordonnance cantonale). L'article 6 al. 2 de l'ordonnance cantonale précise que le paiement implique des conséquences très dures quand le contribuable tomberait dans le dénuement en cas de paiement de l'impôt (let. c) ou quand il peut justifier d'autres motifs graves au sens de l'article 14 (let. d).

Le motif de remise, tel qu'il est précisé à l'article 6 al. 2 de l'ordonnance cantonale, ne peut être défini indépendamment du motif lié à l'existence d'une situation de dénuement (art. 7 de l'ordonnance cantonale), puisqu'ils s'enchevêtrent dans une large mesure. Ainsi, des conséquences très dures peuvent ressortir de causes ayant trait à la situation de dénuement ou résulter, par exemple, de l'aggravation continue des circonstances financières depuis la taxation. De telles conséquences existent ainsi notamment si la capacité économique du contribuable est entravée considérablement par des événements particuliers, comme des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage, une maladie prolongée, de sorte que le paiement de l'impôt dû représente pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa situation financière et qui ne peut pas équitablement être exigé de lui (TAF A-699/2009 du 23 décembre 2009 consid. 2.7.1).

Pour le surplus, l'article 14 de l'ordonnance cantonale stipule que l'existence d'une situation choquante découlant de l'application des dispositions légales en vigueur, qui apparaît ni voulue, ni prévue par le législateur, peut notamment être constitutive d'autres motifs graves et déboucher sur une remise d'impôt.

- 6.4 Pour fonder sa décision, l'autorité examine la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble, au moment où la décision est prise (cf. art. 18 de

l'ordonnance cantonale). Dès lors, la situation économique du contribuable doit être examinée au moment où le jugement est rendu, de sorte que les changements intervenus depuis la décision de taxation sur laquelle porte la demande de remise, ainsi que les perspectives d'avenir sont prises en considération (cf. art 3 al. 1 de l'ordonnance fédérale ; TAF A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.8).

6.5 Dans le cadre de l'examen de la situation économique, l'autorité détermine en outre 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 des poursuites, sans toutefois prendre en compte les dépenses alléguées par le requérant (TAF A-6866/2008 du 2 mars 2011 consid. 2.7).

6.6 La capacité financière de la recourante doit dès lors être examinée conformément aux règles et principes applicables en matière de calcul du minimum vital au sens du droit des poursuites (cf. Circulaire n°23 de la Cour des poursuites et faillites du Tribunal cantonal).

S'agissant des revenus, il est tenu compte, en plus des revenus mensuels de la recourante, de la contribution patronale à la caisse maladie et des allocations familiales perçues. En revanche, les contributions provenant du revenu des enfants mineurs qui vivent en ménage commun avec le débiteur doivent être d'abord déduites du minimum vital commun de la famille. Cette déduction doit correspondre, dans la règle, au tiers du montant du revenu net des enfants, mais au maximum au montant de base valable pour eux (Circulaire n°23, op. cit., ch. IV, § 2 ; ATF 104 III 77). Ainsi, les montants de Fr 166.70 pour Z. et Fr 300.- pour A. (PJ 33 de la recourante) doivent être déduits du montant de leur minimum vital. Il sied de noter que la bourse d'étude de Z. a été supprimée pour les années 2010/2011, raison pour laquelle il n'en est pas tenu compte.

S'agissant des charges, les dépenses dépassant celles correspondant aux frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit des poursuites n'ont pas à être retenues dans le budget (Circulaire n° 23 précité). Dès lors et contrairement à ce que prétend la recourante, les charges liées au téléphone et à la télévision ne doivent pas être prises en compte, celles-ci étant incluses dans le montant de base. La jurisprudence admet également qu'un modeste montant est compté dans l'entretien de base du débiteur pour ses besoins culturels et ses activités de loisir, parmi lesquelles on range l'entretien d'un animal domestique, respectivement la taxe pour les chiens (TF 5A_696/2009 du 3 mars 2010 consid. 3.2). Les dettes privées ne peuvent être prises en compte sous peine de favoriser les créanciers privés au détriment des créances publiques (ATF 102 III 17 et art. 3 de l'ordonnance). Les primes à payer pour des assurances non obligatoires ne peuvent également pas être prises en compte (ATF 134 III 323 consid. 3). La recourante étant propriétaire du logement qu'elle occupe avec ses enfants, les charges immobilières à budgétiser sont les intérêts hypothécaires (sans l'amortissement), les

taxes de droit public et les coûts moyens d'entretien (cf. Circulaire n° 23, op. cit., ch. II, § 1). Concernant les frais de véhicules, le seul critère à prendre en compte est la nécessité dudit véhicule pour l'exercice de sa profession ce qui n'est pas le cas en l'espèce ; la recourante habitant Delémont, n'en a pas besoin pour se rendre à son travail dans cette localité et se déplace avec les transports publics pour aller travailler chez B. SA à C., frais de transports publics qui sont, eux, portés au budget. En ce qui concerne les frais de repas, il y a lieu de tenir compte d'un montant de Fr 110.- à titre de frais de repas pris à l'extérieur, ce qui correspond à onze repas à Fr 10.-, dès lors que la recourante travaille à 50 % chez B. SA et qu'elle n'a fourni aucun justificatif pour ces frais (Circulaire n° 23, ch. II, § 4 let. b). Quant aux frais médicaux (franchises et participation), ils doivent être pris en compte, dans la mesure où la recourante fait face à des frais plus élevés que d'ordinaire et qu'il est prévisible que de tels frais se représentent à l'avenir (Circulaire n° 23, ch. II, § 8). De plus, A. étant dans l'attente d'une décision AI et la santé de la recourante étant fragile, les frais médicaux ne devraient pas baisser à court terme.

Au vu des éléments qui précèdent, la situation financière de la recourante se présente comme suit :

Revenus

Salaire c/o B. SA (PJ 1)	Fr	2'151.05
(y.c. contribution patronale à la caisse maladie)		
Part du 13 ^{ème} salaire	Fr	169.30
Salaire c/o W. (PJ 2)	Fr	1'827.30
Part du 13 ^{ème} salaire	Fr	152.30
Allocation pour enfant (PJ 33)	Fr	<u>300.00</u>
Total	Fr	4'599.95

Charges

Montant de base de la recourante	Fr	1'350.00
Montant de base pour Z. (- 1/3 du revenu, PJ 33)	Fr	433.30
Montant de base pour A. (- 1/3 du revenu, PJ 33)	Fr	300.00
Intérêts hypothécaires (PJ 4)	Fr	463.45
Frais d'entretien de l'immeuble (PJ 33)	Fr	100.00
Charges PPE (PJ 5)	Fr	322.00
Taxe immobilière (PJ 6)	Fr	25.10
Taxe ordures ménagères (PJ 7)	Fr	5.65
Prime LAMal 2011 de la recourante (- subside, PJ 26)	Fr	209.05
Prime LAMal 2011 A. (- subside, PJ 29 et lettre du 11.1.11)	Fr	111.05
Prime LAMal 2011 Z. (- subside, PJ 27 et 28)	Fr	51.05
Franchises, participations 2009 de la recourante (PJ 16)	Fr	54.85
Franchises, participations 2009 de A. (PJ 21)	Fr	191.00

Assurance ménage (PJ 9)	Fr	16.30
Assurance RC privée (PJ 10)	Fr	23.85
Frais de déplacements professionnels (PJ 30)	Fr	275.00
Frais de repas hors du domicile	Fr	110.00
Frais d'étude pour Z. (PJ 33)	Fr	<u>200.00</u>
Total		Fr 4'251.65

Ramenée au minimum vital, la situation financière de la recourante, impôts dus et courants non compris, présente un excédent mensuel de **Fr 348.30**.

6.7 L'excédent de revenu mensuel de la recourante étant de Fr 348.30, on ne peut pas d'emblée conclure qu'elle se trouve dans une situation de dénuement, dans la mesure où ses ressources lui permettent de couvrir ses besoins élémentaires. Ceci d'autant plus qu'il a été tenu compte, à l'instar de l'intimé, des charges des enfants de la requérante, bien que ceux-ci fussent déjà majeurs au moment où la décision a été rendue.

Cet excédent mensuel de revenus, ne permet toutefois pas à la recourante d'honorer intégralement sa dette fiscale en sus de ses impôts courants dans un avenir plus ou moins rapproché, de sorte que le paiement de l'entier du montant faisant l'objet de la présente demande de remise d'impôts représenterait pour elle un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière (cf. consid. 6.2 ; TAF A-6466/2008 du 1^{er} juin 2010 consid. 4.7). La situation de dénuement apparaît ainsi réalisée.

Toutefois, il ressort du dossier que la recourante ne fait plus face à ses obligations courantes depuis quelques années déjà, puisque, en sus des impôts dus pour les années 2004 à 2007 faisant l'objet de la présente procédure, les impôts d'Etat dus pour les années 2008 (Fr 2'358.65) et 2009 (Fr 3'174.15), ainsi que pour l'IFD dû pour les années 2008 (Fr 34.-) et 2009 (Fr 102.-), demeurent impayés. Il est à cet égard précisé qu'aucun acompte n'a été versé (cf. courrier du 16 juin 2011 de la recette et administration de district de Delémont). Les impôts dus pour l'année 2010 ont en revanche été payés.

Il suit de ce qui précède qu'une remise d'impôts ne permettrait pas à la recourante d'assainir durablement sa situation financière. En effet, quand bien même elle s'acquitte de ses impôts courants, il faudrait lui accorder une remise de ses impôts pour les années 2008 et 2009, ce qui contrevient aux buts et à la nature d'une telle mesure qui doit rester exceptionnelle et doit permettre d'assainir durablement la situation financière du requérant.

Il ressort en outre du dossier, qu'en sus des charges retenues dans le budget ci-dessus, la recourante doit faire face à des dettes privées, telles qu'un emprunt privé à raison de Fr 250.- par mois (cf. budget du 15 septembre 2009) et une assurance privée 3^{ème} pilier A représentant environ Fr 192.- par mois (PJ 33). Ces montants

mensuels ne sont pas négligeables au vu du faible montant disponible par mois dont dispose la recourante. Une remise d'impôts ne permettrait ainsi pas, pour ces motifs également, d'assainir durablement la situation financière de la recourante.

Par ailleurs, il n'apparaît pas que d'autres motifs graves au sens de l'article 14 de l'ordonnance cantonale soient réalisés, soit notamment l'existence d'une situation choquante découlant de l'application des dispositions légales en vigueur qui n'apparaît ni voulue ni prévue par le législateur. En effet, les taxations fiscales 2004 à 2007 de la recourante ont été fixées conformément aux prescriptions légales de la LI sans qu'il apparaisse aucune particularité susceptible de justifier une remise d'impôt. La recourante ne fait, au demeurant, pas valoir d'erreur dans l'application de la LI ni dans ses taxations.

6.8 Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il porte sur l'impôt d'Etat.

7. *Ad IFD*

7.1 Concernant la demande de remise d'IFD pour l'année 2007, il est renvoyé à ce qui précède, étant en outre rappelé que selon l'art. 167 al.1 LIFD, deux conditions cumulatives doivent être satisfaites, soit l'existence d'une situation de dénuement **et** les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt.

7.2 Or en l'espèce, dans la mesure où l'IFD pour l'année 2007 porte sur la somme de Fr 65.-, intérêts non compris, on ne saurait considérer que le paiement de cette somme, au vu du budget établi ci-dessus, entraînerait des conséquences très rigoureuses pour la recourante.

Le recours doit dès lors être également rejeté en tant qu'il concerne la remise de l'IFD.

8.

8.1 Compte tenu du sort du recours, les frais de la procédure doivent être mis à la charge de la recourante (art. 219 al. 1 Cpa). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens à la recourante qui succombe (art. 227 al. 1 Cpa), ni à l'intimé (art. 230 al. 1 Cpa ; ATF 126 V 144). Il est précisé que la gratuité de la procédure prévue aux articles 185 al. 3 LI et 167 al. 4 LIFD ne s'applique pas à la procédure de recours (MICHAEL BEUSCH, *in*: MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS [Editeurs], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2b, 2 2e éd., Bâle 2008, N. 48a ad art. 167 LIFD).

8.2 La recourante a requis le bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite pour la présente procédure devant la Cour de céans.

8.2.1 Aux termes de l'article 29 al. 3 Cst., toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes a droit, à moins que sa cause paraisse dépourvue de toute chance de succès, à l'assistance judiciaire gratuite. Elle a en outre droit à l'assistance gra-

tuite d'un défenseur, dans la mesure où la sauvegarde de ses droits le requiert. Selon la jurisprudence développée en matière civile, pénale et administrative, l'assistance d'un avocat peut s'avérer indispensable à cause de la complexité de l'affaire ou des questions à résoudre, des connaissances juridiques insuffisantes du requérant ou encore de l'importance des intérêts en jeu (ATF 129 III 392 consid. 3.b et les références citées).

Une personne est indigente lorsqu'elle n'est pas en mesure d'assumer les frais de la procédure sans porter atteinte au minimum nécessaire à son entretien et à celui de sa famille. Pour déterminer l'indigence, il convient de prendre en considération l'ensemble de la situation financière du requérant au moment où la demande est présentée, celui-ci devant indiquer de manière complète et établir autant que faire se peut ses revenus, sa situation de fortune et ses charges. Il y a lieu de mettre en balance, d'une part, la totalité des ressources effectives du requérant et, d'autre part, l'ensemble de ses engagements financiers. Concernant ces derniers, seules les charges réellement acquittées sont susceptibles d'entrer dans le calcul du minimum vital. L'autorité compétente doit éviter de procéder de façon trop schématique, afin de pouvoir prendre en considération tous les éléments importants du cas particulier. Elle peut certes partir du minimum vital du droit des poursuites, mais elle doit tenir compte de manière suffisante des données individuelles en présence (ATF 135 I 221 consid. 5.1 ; RJJ 2008, p. 183, consid. 3.2 et les références).

- 8.2.2 Il est renvoyé au budget établi ci-dessus s'agissant des revenus et charges mensuels de la recourante admissibles dans le calcul de l'assistance judiciaire, étant précisé qu'il convient de majorer de 25 % le montant mensuel de base (circulaire n° 9 du Tribunal cantonal concernant l'octroi de l'assistance judiciaire gratuite, let. A 2b) et d'y ajouter le montant des impôts courants (Fr 257.15, PJ 25) étant admis que ceux-ci sont régulièrement payés (cf. circulaire op. cit., let. C 2h). Le budget mensuel de la recourante ne lui permet pas de faire face aux frais judiciaires, même si l'on ne tient pas compte de sa fille A., majeure et n'étant pas en formation, de sorte qu'elle doit être considérée comme indigente.

On ne saurait prétendre que le recours était d'emblée dénué de chances de succès. Toutefois, dans le cadre de la présente procédure de remise, la recourante avait essentiellement pour tâche d'établir sa situation financière. On ne saurait donc affirmer que l'affaire posait des questions complexes ou nécessitait des connaissances juridiques qui réclamaient l'intervention d'un avocat. Si les intérêts en jeu peuvent être considérés comme importants, la simplicité de la cause permettait à la recourante de se dispenser aisément des services d'un mandataire professionnel.

Il suit de ce qui précède qu'il y a lieu d'admettre partiellement la requête à fin d'assistance judiciaire gratuite et de mettre la recourante au bénéfice de cette assistance, laquelle sera limitée aux seuls frais judiciaires de la procédure de recours.

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

met

la recourante au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite pour la procédure de recours, toutefois limitée aux frais de la procédure ; pour le surplus,

rejette

le recours tant en ce qui concerne l'impôt d'Etat que l'IFD ;

met

les frais judiciaires de la présente procédure, par Fr 500.-, à la charge de la recourante, sous réserve de l'assistance judiciaire dont elle bénéficie ;

dit

qu'il n'est pas alloué de dépens ;

réserve

les droits de l'Etat en cas de retour à meilleure fortune conformément à l'article 232 al. 4 Cpa ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

ordonne

la notification du présent arrêt :

- à la recourante, X. ;
- à l'intimé, Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- à l'Administration fédérale des contributions, Case postale, 3003 Berne.

Porrentruy, le 12 décembre 2011

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. :

La greffière :

Daniel Logos

Nathalie Brahier

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours constitutionnel subsidiaire au Tribunal fédéral (art. 83 lit. M et 113 LTF). Le recours constitutionnel subsidiaire s'exerce aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*