

Dieser Text ist ein Vorabdruck. Es können noch redaktionelle Änderungen vorgenommen werden. Verbindlich ist die Version, die im Bundesblatt [www.admin.ch/bundesrecht/00568/](http://www.admin.ch/bundesrecht/00568/) veröffentlicht wird.

13.000

## **Message concernant la loi sur la remise de l'impôt**

du ...

---

Madame la Présidente,  
Monsieur le Président,  
Mesdames et Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet de loi fédérale relative à la nouvelle réglementation concernant la remise de l'impôt (loi sur la remise de l'impôt), en vous proposant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Ueli Maurer  
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

---

## Condensé

***La Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR) doit être supprimée. Dorénavant, toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct seront examinées par les cantons.***

*Le projet fait partie des dispositions prises par le Département fédéral des finances (DFF) pour simplifier le système fiscal. Il confère aux cantons la compétence de statuer sur toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct. Ainsi, la CFR peut être abrogée. Les cantons désignent l'autorité cantonale compétente pour la remise de l'impôt fédéral direct.*

*La décision concernant la demande en remise de l'impôt fédéral direct ouvre au contribuable et à l'Administration fédérale des contributions (AFC) les mêmes voies de droit que celle concernant la demande en remise de l'impôt cantonal sur le revenu ou sur le bénéfice. Afin de garantir la cohérence de la jurisprudence dans toute la Suisse pour les questions de principe, le Tribunal fédéral statuera dorénavant en dernière instance sur les demandes en remise, à condition que l'affaire soulève une question juridique de principe ou soit particulièrement importante pour d'autres motifs.*

*Enfin, la modification de loi proposée permet également d'adapter sur le plan formel certaines dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) au droit comptable révisé dans le code des obligations.*

*Le projet n'a de conséquences majeures ni sur les finances ni sur le personnel de la Confédération, des cantons et des communes.*

# Message

## **1**                    **Grandes lignes du projet**

### **1.1**                  **Contexte**

#### **1.1.1**                **Procédure de remise**

D'après l'art. 102, al. 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>1</sup>, la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR) se compose d'un président et d'un vice-président désignés par le Tribunal fédéral, d'un représentant de la Confédération et d'un représentant du canton. Elle prend sa décision en composition restreinte à trois membres, à la majorité. Le secrétariat est assuré par l'Administration fédérale des contributions (AFC). L'art. 102, al. 4, LIFD constitue la base légale de l'ordonnance du 19 décembre 1994 sur les demandes en remise d'impôt<sup>2</sup>. La CFR statue sur les demandes qui portent sur une remise de l'impôt fédéral direct d'un montant d'au moins 5000 francs par année, dans la mesure où la demande a été déposée avant le 1<sup>er</sup> juillet 2009 (art. 29 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Les demandes qui ont été déposées après cette date sont examinées par la CFR si elles sollicitent une remise de l'impôt fédéral direct d'au moins 25 000 francs par année fiscale (art. 4, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, dans sa teneur du 2 juin 2009). Les autres demandes en remise sont examinées par les autorités cantonales de remise. L'art. 167 LIFD et l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt règlent, dans les grandes lignes, les conditions et la procédure pour la remise de l'impôt.

Dans le cadre du programme d'allégement budgétaire 2004 (PAB 04), le Conseil fédéral, dans son message du 22 décembre 2004<sup>3</sup> adressé au Parlement, a proposé un programme d'abandon de tâches (PAT) au sein de l'administration fédérale. Par arrêté du 13 avril 2005, le Conseil fédéral a ensuite décidé de la mise en œuvre du catalogue de mesures prévu. L'une de ces mesures doit être mise en application par l'AFC et concerne l'attribution aux seuls cantons de la compétence de statuer sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct. Un premier pas en ce sens a été fait avec la modification d'ordonnance du 2 juin 2009 citée précédemment, qui a relevé la limite de 5000 à 25 000 francs. Les économies de personnel qui découlent du PAT ont déjà été réalisées.

#### **1.1.2**                **Possibilité de vérifier les décisions de remise**

L'entrée en vigueur dans la Constitution de la garantie de l'accès au juge (cf. art. 29a Constitution fédérale<sup>4</sup>, Cst.) et la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale ont permis de garantir les voies de recours juridiques dans le domaine de la remise de l'impôt fédéral direct. Le pouvoir de la CFR et des autorités cantonales de remise de statuer sans appel sur la remise de l'impôt fédéral direct a été supprimé

1    RS 642.11

2    RS 642.121

3    FF 2005 693

4    RS 101

avec l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral<sup>5</sup> (LTAF), qui abroge l'art. 167, al. 3, LIFD. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, les décisions de la CFR peuvent être attaquées devant le Tribunal administratif fédéral. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, les décisions des cantons sur les remises de l'impôt fédéral direct peuvent être renvoyées à une instance judiciaire cantonale de recours (cf. le délai de deux ans accordé aux cantons à l'art. 130, al. 3, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF]<sup>6</sup>).

La loi ne prévoit pas la possibilité de renvoyer les décisions de remise cantonales de dernière instance au Tribunal administratif fédéral.<sup>7</sup> Les recours en matière de droit public formés devant le Tribunal fédéral contre des décisions cantonales de dernière instance sur des remises d'impôt ne sont pas non plus recevables (art. 83, let. m, LTF). En revanche, les recours constitutionnels subsidiaires portés devant le Tribunal fédéral sont en principe recevables (art. 113 LTF); est exclu en l'occurrence, par manque de légitimation en la matière, uniquement le grief d'arbitraire, car de l'avis du Tribunal fédéral il n'existe pas de droit à la remise de l'impôt fédéral direct. D'autres griefs constitutionnels, en particulier ceux relatifs au droit procédural, sont toutefois admis.<sup>8</sup> Le Tribunal administratif fédéral s'est toutefois prononcé clairement en faveur d'un droit à la remise de l'impôt. Certes, le Tribunal fédéral est seul pour statuer. Mais, s'il était désigné compétent, il devrait s'accommoder de cette jurisprudence, d'autant plus que, dans la doctrine moderne, la majorité est favorable à un droit à la remise de l'impôt.<sup>9</sup>

Il n'existe encore aucun précédent permettant de déterminer si l'AFC peut, selon le droit en vigueur, elle aussi renvoyer des décisions cantonales de remise de l'impôt fédéral direct à une instance de recours cantonale indépendante de l'administration.

L'AFC n'a toutefois pas la possibilité, à l'heure actuelle, de porter la décision de remise cantonale de dernière instance devant le Tribunal fédéral ou le Tribunal administratif fédéral.

Les tableaux suivants indiquent l'ordre des instances d'après le droit en vigueur pour l'impôt fédéral direct (schéma 1) et pour les impôts cantonaux (schéma 2):

**Schéma 1:            procédure de remise en ce qui concerne l'impôt fédéral direct**

**Schéma 1.1:        procédure en cas de demandes en remise d'au moins  
25 000 francs par année fiscale**

1 <sup>re</sup> instance	<i>CFR</i>
2 <sup>e</sup> instance	Recours de droit administratif auprès du <i>Tribunal administratif fédéral</i>

<sup>5</sup> RS 173.32; voir FF 2005 3875, 3933; pour les explications: FF 2001 4238 s. et 4382.

<sup>6</sup> RS 173.110

<sup>7</sup> Cf. art. 33, let. i, LTAF; pour les explications: FF 2001 4049, 4187.

<sup>8</sup> Arrêt du Tribunal fédéral 2D\_54/2011 du 16 février 2012, consid. 1, avec renvoi à l'arrêt du Tribunal fédéral 2D\_27/2011 du 26 juillet 2011, consid. 1.

<sup>9</sup> ATAF 2009/45 = Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3663/2007 du 11 juin 2009, consid. 2.2

**Schéma 1.2: procédure en cas de demandes en remise de moins de 25 000 francs par année fiscale**

Ci-après sont listées toutes les étapes de la procédure qui peuvent avoir lieu dans les différents cantons. La procédure telle qu'elle est menée dans chaque canton varie toutefois considérablement. La moitié des cantons environ prévoit par exemple une procédure de réclamation.

1 <sup>re</sup> instance	<i>Autorité administrative cantonale</i>
2 <sup>e</sup> instance	Évt. procédure de réclamation ou de recours administratif auprès d'une <i>autorité administrative cantonale</i> (si la réclamation ou le recours administratif est prévu).
3 <sup>e</sup> instance	Recours auprès de la 1 <sup>re</sup> autorité judiciaire de recours (souvent la <i>commission cantonale de recours en matière fiscale</i> )
4 <sup>e</sup> instance	Recours auprès de la 2 <sup>e</sup> autorité judiciaire de recours ( <i>tribunal administratif cantonal</i> )
5 <sup>e</sup> instance	Recours constitutionnel subsidiaire auprès du <i>Tribunal fédéral</i> en cas de non-respect des garanties de procédure constitutionnelles

**Schéma 2: procédure de remise en ce qui concerne les impôts cantonaux**

Contrairement à ce qu'il en est pour l'impôt fédéral direct, il importe peu pour les impôts cantonaux (et communaux) que la demande en remise porte sur un montant supérieur ou inférieur à 25 000 francs par année fiscale. Selon le montant toutefois, la décision de première instance appartient à une autorité différente. Pour les demandes en remise de l'impôt cantonal, le canton des Grisons, par exemple, répartit les compétences comme suit: l'administration fiscale cantonale est compétente pour les demandes qui portent sur des montants jusqu'à 5000 francs par requérant et par année, le département des finances de celles qui concernent des montants compris entre 5001 et 50 000 francs et le Conseil d'Etat de celles qui portent sur des montants supérieurs (art. 156, al. 3, de la loi du 8 juin 1986 sur les impôts du canton des Grisons<sup>10</sup>).

Le déroulement de la procédure est grandement semblable à celui du schéma 1.2. Il y a toutefois une exception lorsqu'il s'agit de contestations des décisions des tribunaux administratifs cantonaux. Si le canton concerné prévoit un droit à la remise dans sa législation, les recours constitutionnels subsidiaires peuvent être formés devant le Tribunal fédéral sans autre restriction. Le canton de Berne par exemple prévoit un tel droit à la remise de l'impôt (art. 240, al. 5, et 240b, al. 1, de la loi du 21 mai 2000 sur les impôts du canton de Berne<sup>11</sup>).

Le Tribunal fédéral examine donc les cas de remise du canton de Berne, dans le cadre des recours constitutionnels subsidiaires, pour déterminer aussi du point de vue matériel si les conditions pour la remise de l'impôt sont remplies.

<sup>10</sup> Bündner Rechtsbuch (BR) 720.000.

<sup>11</sup> Recueil systématique des lois bernoises (RSB) 661.11.

Instances 1 à 4	Selon le schéma 1.2
5 <sup>e</sup> instance	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Recours constitutionnel subsidiaire auprès du <i>Tribunal fédéral</i> en cas de non-respect des garanties de procédure constitutionnelles, ou</li> <li>– Recours constitutionnel subsidiaire global auprès du <i>Tribunal fédéral</i> (si le droit à la remise de l'impôt est prévu dans la législation cantonale)</li> </ul>

## 1.2 Nouvelle réglementation proposée

La nouvelle réglementation prévoit de supprimer la CFR et d'attribuer désormais la compétence de statuer sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct aux cantons. Pour leur part, les cantons désignent seuls l'autorité cantonale compétente pour la remise de l'impôt fédéral direct. Ils peuvent désigner l'autorité qui est déjà compétente pour la demande en remise de l'impôt cantonal. Mais ils peuvent également désigner deux autorités distinctes pour traiter l'impôt fédéral direct d'une part, et les impôts cantonaux et communaux d'autre part. Dans ce cas, lors de l'appréciation de la demande en remise de l'impôt fédéral direct, il convient de prendre en compte les impôts cantonaux et communaux dus pour lesquels une demande a également été déposée.

Le requérant et l'AFC disposent des mêmes voies de droit pour recourir contre la décision de remise de l'impôt fédéral direct et contre la décision de remise de l'impôt cantonal sur le revenu et sur le bénéfice. A cet effet, l'AFC peut exiger que les décisions concernant les demandes en remise lui soient notifiées. Les décisions de remise rendues par la dernière instance cantonale en matière d'impôt fédéral direct, mais aussi en matière d'impôt cantonal et communal, doivent pouvoir être contestées devant le Tribunal fédéral, dans la mesure où il s'agit d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs.

Sur la base de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, les nouvelles dispositions de la LIFD décrivent les conditions requises pour une remise de l'impôt fédéral direct. Mais elles prévoient aussi des motifs prépondérants pour lesquels la remise n'est pas justifiée, en dépit du dénuement du contribuable, tels que les créances de créanciers tiers ou certains comportements du contribuable s'opposant à une remise de l'impôt.

## 1.3 Explication et appréciation du projet

### 1.3.1 Attribution aux cantons de la compétence de statuer sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct

D'après le droit en vigueur, les cantons ont déjà la compétence de fixer et de percevoir les impôts directs. Les demandes en remise de l'impôt fédéral direct sont examinées soit par les cantons, soit (dans la mesure où la demande porte sur un montant d'au moins 25 000 francs par année) par la CFR. Le traitement de toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct par les cantons à l'avenir permet d'éliminer

efficacement cette dualité de la procédure. La nouvelle réglementation de la compétence devrait s'appliquer à toutes les demandes en cours au moment de l'entrée en vigueur de la loi modifiée.

### **1.3.2 Instruments de surveillance et procédure de recours**

D'après l'art. 102, al. 2, LIFD en vigueur, l'AFC doit veiller à l'application uniforme de cette loi. Cela comprend aussi le fait de vérifier, dans le cadre de son activité de surveillance, que les cantons examinent les demandes en remise de l'impôt fédéral direct de façon correcte et uniforme sur le plan national. D'après la nouvelle réglementation, pour effectuer sa tâche de contrôle, l'AFC doit pouvoir exiger que des décisions de remise (décisions administratives et décisions du tribunal; art. 103, al. 1, let. e, LIFD) lui soient notifiées. Cela lui permet, au besoin, de former recours devant une instance cantonale indépendante de l'administration et ensuite, éventuellement, de saisir le Tribunal fédéral comme dans la procédure de taxation. L'AFC ne peut toutefois emprunter cette voie de recours que lorsqu'il s'agit d'une question juridique de principe ou d'un «cas particulièrement important» pour d'autres motifs (art. 167g, al. 5, LIFD en relation avec l'art. 83, let. m, LTF; cf. à ce propos les explications concernant l'art. 83, let. m, LTF).

### **1.3.3 Autres réglementations possibles**

La possibilité d'introduire un droit à la remise tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux (cf. ch. 1.1.2), d'une part, et de fixer des conditions de remise homogènes, d'autre part, a été examinée. Dans le même temps, on s'est penché sur le moyen d'uniformiser les compétences, l'ordre des instances et les procédures concernant la remise de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux dans l'ensemble de la Suisse.

Cette proposition de loi aurait permis d'harmoniser la nature et le nombre des instances sur le plan national et de réduire ce dernier au minimum. Elle aurait toutefois présenté l'inconvénient de nécessiter des changements organisationnels et juridiques importants dans les cantons. Globalement, suite à la suppression de la CFR, les cantons devront traiter au total 50 demandes en remise supplémentaires par an. Par conséquent, les dépenses liées aux adaptations organisationnelles et légales requises ne se justifieraient guère ou seraient disproportionnées au vu du nombre restreint de procédures supplémentaires que chaque canton aurait à mener.

On a considéré aussi une option consistant à prévoir comme condition pour recourir devant le Tribunal fédéral un montant minimal sur lequel porterait la demande en remise de l'impôt. Par rapport au critère du «cas particulièrement important», elle aurait mieux uniformisé la législation en matière de remise de l'impôt et aurait permis de mieux garantir les voies de droit. Cependant, cet aménagement aurait par ailleurs également augmenté la charge de travail du Tribunal fédéral.

Aucune de ces différentes propositions n'a été retenue étant donné les désavantages jugés trop conséquents qu'elles comportent.



### **1.3.4 Consultation préalable du Tribunal fédéral, du Tribunal administratif fédéral et de la présidence de la CFR**

En tant qu'organes concernés, le Tribunal fédéral, le Tribunal administratif fédéral ainsi que le président et le vice-président de la CFR ont été invités à donner leur avis sur le projet, conformément à l'art. 11, al. 2, de l'ordonnance du 17 août 2005 sur la consultation.<sup>12</sup>

Le Tribunal fédéral a, pour l'essentiel, approuvé le projet. Dans le détail, il estime que la loi sur la remise de l'impôt ouvre comme il se doit la voie juridique à un recours devant le Tribunal fédéral, qui devrait en principe être appelé à se prononcer sur les questions juridiques importantes dans tous les domaines du droit afin de garantir l'unité de la jurisprudence à l'échelle de la Suisse. Selon lui, la compétence accordée au Tribunal fédéral est conforme au régime fédéral. En cas de recours contre une décision d'un canton, la compétence de trancher devrait toujours revenir au Tribunal fédéral, et non pas au Tribunal administratif fédéral, qui a été conçu pour statuer sur les décisions des autorités administratives fédérales. Il ajoute que, lorsqu'il s'agit de décisions cantonales, il faut éviter qu'il y ait deux voies de recours différentes à l'échelon fédéral. Enfin, le Tribunal fédéral approuve la limitation du recours à des *cas particulièrement importants*, comme c'est le cas pour l'entraide pénale internationale (art. 84 LTF).

Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à donner son avis. Le président et le vice-président de la CFR ont approuvé le projet dans son ensemble.

### **1.3.5 Résultats de la procédure d'audition**

Presque tous les participants et 25 cantons en particulier approuvent l'abrogation de la CFR. Seul un canton s'est prononcé contre le transfert des tâches de la Confédération aux cantons et, partant, contre l'abrogation de la CFR. Les autres points du projet ont également recueilli des majorités plus ou moins nettes. La proposition présentée dans le projet soumis à l'audition, selon laquelle l'autorité compétente pour la remise de l'impôt cantonal statue sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct a été accueillie favorablement par les cantons dans lesquels il existe déjà une telle organisation pour les demandes en remise de l'impôt. Deux cantons dans lesquels aujourd'hui deux autorités distinctes statuent sur les demandes en remise d'impôt, l'une en matière d'impôt cantonal, l'autre en matière d'impôt fédéral direct, ont clairement rejeté la modification proposée. De même, d'autres cantons dans lesquels les communes ont compétence en la matière ont souligné qu'il ne fallait pas modifier les compétences cantonales actuelles.

Une majorité a approuvé l'institution du Tribunal fédéral comme dernière instance dans les affaires ayant trait à la remise de l'impôt, tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice. La limitation de l'accès au Tribunal fédéral à des questions juridiques de principe ou à des cas particulièrement importants pour d'autres motifs a également été largement approuvée. Une majorité a également approuvé le contenu des autres dispositions de la LIFD (par ex. les conditions et la procédure pour la remise de l'impôt). Enfin, les

<sup>12</sup> RS 172.061.1

avis sont partagés quant à savoir s'il convient d'inscrire dans la loi les motifs de refus de la remise de l'impôt et diverses autres dispositions déjà prévues par l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt.

## **1.4 Mise en œuvre**

L'art. 167f LIFD, dans la teneur proposée, contient la norme relative à la délégation de compétence pour l'adoption d'une ordonnance. Cette norme est nécessaire car l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur est fondée sur l'art. 102, al. 4, LIFD, lequel doit être abrogé. D'autres détails, en particulier concernant les conditions de remise, les motifs de refus et la procédure de remise, seront réglés dans l'ordonnance, qui doit être révisée.

## **2 Commentaire des articles**

### **2.1 Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral**

*Art. 42, al. 2, 2<sup>e</sup> phrase*

Les affaires ayant trait à la remise de l'impôt peuvent être portées jusque devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles soulèvent une question juridique de principe ou portent sur un cas particulièrement important pour d'autres motifs (cf. explications concernant l'art. 83, let. m). L'art. 42, al. 2, règle la procédure. Il faut par conséquent exposer dans le mémoire la raison pour laquelle la condition prévue à l'art. 83, let. m, est remplie. Il incombe à la partie recourante d'exposer pour quel motif et dans quelle mesure la condition est remplie. Ce n'est pas au Tribunal fédéral de rechercher les motifs permettant d'entrer en matière sur le recours.<sup>13</sup>

Au lieu d'ajouter à la deuxième phrase de l'art. 42, al. 2, un renvoi interne supplémentaire à l'art. 83, let. m, («art. 83, let. m, 84 ou 84a»), ces renvois ont été supprimés en faveur d'une formulation abstraite.

*Art. 83, let. m*

La législation actuelle exclut les recours de droit public devant le Tribunal fédéral contre des décisions qui concernent l'octroi d'un sursis de paiement ou la remise de contributions (cf. art. 191, al. 3, Cst., en relation avec l'art. 83, let. m). Si une autorité de recours cantonale indépendante de l'administration statuait en dernière instance sur les cas de remise, une jurisprudence uniforme sur le plan national ne serait plus garantie après l'abrogation de la CFR. C'est pourquoi, en vertu de l'art. 83, let. m, le Tribunal fédéral doit connaître en dernière instance des affaires ayant trait à la remise de l'impôt d'après la LIFD et le droit cantonal et communal en la matière, si elles soulèvent une question juridique de principe ou sont *particulièrement importantes* pour d'autres motifs. Cette notion existe aussi dans le domaine de l'entraide pénale internationale (art. 84 LTF).

<sup>13</sup> Cf. Heinz Aemisegger/Marc Forster, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (éd.), *Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz*, Bâle 2008, n. 33 ad art. 84 LTF.

La condition du caractère particulièrement important d'une affaire concerne d'une part les affaires en matière de remise qui soulèvent *des questions juridiques de principe* et d'autre part celles qui, en soi, sont d'une grande importance et doivent être jugées par la plus haute cour.<sup>14</sup>

La condition du caractère particulièrement important de l'affaire doit cependant être admise avec circonspection,<sup>15</sup> et le Tribunal fédéral dispose d'une marge d'appréciation étendue pour évaluer si la condition est remplie.<sup>16</sup> Une question juridique de principe est soulevée si l'arrêt la concernant peut permettre de guider la pratique et si, en raison de son importance, elle doit être examinée par la plus haute cour. On peut citer comme exemples de questions juridiques de principe:

- une question juridique sur laquelle le Tribunal fédéral n'a pas encore statué et sur laquelle plusieurs tribunaux cantonaux ont statué de façon différente, cette appréciation divergente ne pouvant être acceptée;<sup>17</sup>
- une question juridique déjà examinée par le Tribunal fédéral et critiquée dans la doctrine dominante.<sup>18</sup>

Un cas est par exemple aussi considéré comme étant particulièrement important lorsqu'il porte atteinte à des *principes élémentaires concernant la procédure*. Au demeurant, l'interprétation de la notion juridique du cas particulièrement important, qui n'est pas définie, relève de la jurisprudence du Tribunal fédéral.<sup>19</sup> Le jugement de l'instance judiciaire supérieure devrait garantir une jurisprudence uniforme et une plus grande sécurité juridique, notamment dans le domaine de la remise de l'impôt, dans lequel la garantie des voies de droit ne s'applique que depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2007, respectivement le 1<sup>er</sup> janvier 2009, après le délai transitoire de deux ans accordé aux cantons.

*Motifs de recours dans le cadre de l'impôt fédéral direct:* dans le cadre des *affaires de droit public*, le recours peut être formé devant le Tribunal fédéral pour violation du droit fédéral et du droit international (art. 95, let. a et b, LTF). En ce qui concerne la remise de l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral pourra examiner si les dispositions en matière de remise de la LIFD et de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt ont été enfreintes, mais seulement s'il s'agit d'un cas particulièrement important.

*Motifs de recours dans le cadre des impôts cantonaux et communaux:* de même, la LHID ne règle pas *matériellement* la remise de l'impôt (cf. commentaire de l'art. 73, al. 1, LHID). Le droit fiscal cantonal non harmonisé est porté devant le Tribunal fédéral uniquement si son application peut contrevenir au droit fédéral (art. 95, let. a, LTF). Pour l'essentiel, il est possible de faire valoir que la décision contestée enfreint les droits et principes constitutionnels. Le Tribunal fédéral ne peut ainsi procéder à un examen exhaustif.<sup>20</sup> En vertu de l'art. 73, al. 1, LHID modifié, le contribuable, l'autorité cantonale et l'AFC ne pourront former recours en matière de droit public qu'en cas de violation de la Constitution – en particulier pour vice de procé-

<sup>14</sup> Cf. Heinz Aemisegger/Marc Forster, op. cit., n. 29 ad art. 84 LTF.

<sup>15</sup> ATF 133 III 493, consid. 1.1, et commentaires.

<sup>16</sup> ATF 134 IV 156, consid. 1.3.1, et commentaire.

<sup>17</sup> Cf. Beat Rudin, loc. cit., n. 32 ad art. 85 LTF.

<sup>18</sup> Cf. Beat Rudin, loc. cit., n. 33 ad art. 85 LTF.

<sup>19</sup> Cf. Markus Schott, loc. cit., n. 44 ad art. 95 LTF.

<sup>20</sup> Cf. Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_702/2012 du 19 mars 2013, consid. 2.6, et les références (citées).

de l'arbitraire. Etant donné que la protection contre l'arbitraire, par exemple, est réglée au niveau du droit fédéral (art. 9 Cst.), toute application arbitraire d'un droit cantonal constitue une violation du droit fédéral. Mais là également, il est nécessaire que le Tribunal fédéral estime que l'affaire est particulièrement importante.

L'autorité cantonale et l'AFC ont qualité pour recourir dans les affaires de droit public en matière de remise des impôts cantonaux et communaux en vertu de l'art. 89, al. 2, let. d, LTF en relation avec l'art. 73, al. 1 et 2, LHID. La qualité pour recourir prévue par l'art. 89, al. 1, LTF, en particulier l'intérêt digne de protection, ne s'applique qu'au contribuable.

*Rapport avec le recours constitutionnel subsidiaire:* si le caractère particulièrement important d'un cas n'est pas reconnu, seul le contribuable peut former un recours constitutionnel subsidiaire en vertu de l'art. 115 LTF. Dans le cadre du recours constitutionnel subsidiaire, le recours ne peut être formé qu'en cas de violation des droits constitutionnels (art. 116 LTF). Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, le contribuable ne peut invoquer l'interdiction de l'arbitraire dans le cadre d'un recours constitutionnel subsidiaire que si le droit fédéral ou le droit cantonal lui accorde un droit à la remise de l'impôt. Tel n'est pas le cas pour l'impôt fédéral direct (cf. ch. 1.1.2).

*Art. 132a* Disposition transitoire relative à la modification du ...

L'art. 132a fixe le droit transitoire relatif aux procédures devant le Tribunal fédéral. Les décisions en dernier recours de tribunaux cantonaux et du Tribunal administratif fédéral concernant la remise de l'impôt qui ont été prononcées avant l'entrée en vigueur de cette modification ne peuvent donc pas être attaquées devant le Tribunal fédéral (cf. le commentaire des dispositions transitoires des art. 205d et 207b LIFD).

## **2.2 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct**

*Art. 28, al. 1, et 62, al. 1*

Les deux modifications constituent une adaptation pure et simple des notions au nouveau droit comptable (art. 957 ss du code des obligations; CO<sup>21</sup>), entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013.<sup>22</sup> L'ancien art. 957 CO était fondé sur l'obligation d'inscription au registre du commerce: toute personne qui avait l'obligation d'inscription au registre du commerce avait aussi l'obligation de tenir une comptabilité commerciale.

Le nouvel art. 957 CO énumère à l'al. 1 quelles entreprises ont l'obligation de tenir une comptabilité commerciale et de présenter des comptes. L'al. 2 mentionne les entreprises pour lesquelles une comptabilité simplifiée suffit. Sur la base de cette modification, l'adaptation des notions avec renvoi au nouvel art. 957 CO est nécessaire.

<sup>21</sup> RS 220

<sup>22</sup> RO 2012 6679; FF 2008 1407.

C'est la raison pour laquelle l'expression «à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial» est remplacée par la formulation «en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957, al. 2, CO». La tenue d'une comptabilité simplifiée nécessite l'établissement d'un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et des apports privés (cf. le commentaire de l'art. 125, al. 2).

#### *Art. 102, al. 4*

Etant donné que toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct sont désormais examinées par les cantons, la CFR et par conséquent l'art. 102, al. 4, peuvent être supprimés.

#### *Art. 103, al. 1, let. e*

Cette disposition permet à l'AFC de remplir sa fonction de surveillance. L'AFC peut exiger que lui soient notifiées des décisions en matière de remise d'impôt (décisions administratives, décisions sur réclamation, décisions sur recours administratif et décisions du tribunal). Ce droit dont dispose l'AFC découle déjà des art. 111, al. 2, et 112, al. 4, LTF. L'objectif visé par l'ajout d'une lettre e à l'art. 103, al. 1, est de compléter la liste. On garantit de cette manière la transparence de la loi. L'AFC ne doit pas se faire notifier toutes les décisions de remise. Elle peut, par exemple, se limiter à demander la notification des décisions qui portent sur un montant minimal qu'elle définira.

#### *Art. 125, al. 2*

Cette disposition contient elle aussi l'adaptation des notions au nouveau droit comptable (cf. le commentaire des art. 28, al. 1, et 62, al. 1). L'expression «en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957, al. 2, CO» remplace l'expression «à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial».

Le droit en vigueur prévoit (à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial) qu'il faut joindre à la déclaration, en plus d'un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Sur la base de l'art. 957, al. 2, CO, l'adaptation des notions est nécessaire. Dorénavant, il faut joindre à la déclaration un relevé des recettes et des dépenses ainsi qu'un relevé de l'état de la fortune. En outre, il faudra comme aujourd'hui joindre à la déclaration un relevé des prélèvements et apports privés, nécessaire pour une taxation correcte du contribuable. La comptabilité simplifiée suit le principe de régularité de la tenue des comptes (art. 957a, al. 2, CO) par analogie, à savoir l'enregistrement intégral, fidèle et systématique de toutes les transactions et autres faits et la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable, ainsi que l'adaptation à l'activité commerciale et la traçabilité des enregistrements comptables.

#### *Art. 167*                      Conditions

L'art. 167 porte désormais un titre puisqu'il n'est plus le seul article du chapitre 4 (Remise de l'impôt).

Le contenu de l'al. 1 correspond à l'actuel al. 1 de l'art. 167.

Le nouvel al. 2 correspond à l'art. 1, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. Il s'agit d'un principe fondamental du droit en matière de remise de l'impôt, d'après lequel il faut assainir la situation du contribuable en tenant compte de tous les créanciers. En ce cas, la Confédération ne peut pas renoncer unilatéralement à ses créances en faveur des autres créanciers (principe dit de la «symétrie des sacrifices»). Cette disposition importante est dorénavant inscrite dans la loi.

La précision apportée à l'al. 3 constitue une nouveauté. Elle permet de définir que les amendes au sens de l'al. 1 et les rappels d'impôts peuvent faire l'objet d'une remise uniquement dans des cas exceptionnels particulièrement fondés. Ainsi les exigences quant à la remise pour des amendes et, d'une manière générale, quant à la remise pour les rappels d'impôt sont particulièrement élevées. Par conséquent, les *amendes* pour une infraction aux obligations de procédure (art. 174) ou pour soustraction d'impôt (art. 175 à 180) peuvent faire l'objet d'une demande en remise de l'impôt. La remise d'une amende n'est accordée que lorsqu'elle se justifie non pas uniquement par une situation de détresse «simple» dans le sens d'une disproportion par rapport à la capacité financière, mais parce que le paiement de l'amende constitue un risque pour la subsistance du contribuable. En revanche, la loi prévoit clairement que les amendes pour des délits tels que l'usage de faux (art. 186) et le détournement de l'impôt à la source (art. 187) ne sont pas susceptibles de remise conformément aux règles de la LIFD.<sup>23</sup>

Conformément à la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, le rappel d'impôt n'est pas une sanction pénale et la créance de droit public qu'il constitue n'est par conséquent pas différente de la créance fiscale à proprement parler.<sup>24</sup> Toutefois, dans le cadre de la procédure de perception et de remise de l'impôt, il y a lieu de tenir compte du fait que les rappels d'impôt concernent souvent des créances qui auraient déjà dû être payées auparavant dans le cadre d'une taxation ordinaire. Il est donc permis d'exiger des efforts extraordinaires pour amortir cette dette, même sur plusieurs années. Cela vaut par exemple pour le rappel d'impôt en cas de dénonciation spontanée non punissable du contribuable, parce qu'il est renoncé à la poursuite pénale à condition que le contribuable «s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû» (cf. art. 175, al. 3, let. c, LIFD pour les personnes physiques et art. 181a, al. 1, let. c, LIFD pour les personnes morales). Il serait donc contradictoire si, au lieu de cela, le contribuable soumettait immédiatement une demande en remise de l'impôt.

Si la mesure est particulièrement stricte en ce qui concerne l'examen des demandes en remise d'impôt ayant trait à une amende pour contravention ou à un rappel d'impôt, elle ne l'est pas au point que la remise soit d'emblée exclue. Ici aussi, il en va plutôt de l'évaluation globale de la situation dans un cas particulier.

Le nouvel al. 4 correspond à l'art. 13 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. Il prévoit que l'autorité de remise n'entre pas en matière sur les demandes en remise déposées après la notification du commandement de payer. Elle vise à empêcher que la demande en remise d'impôt ne soit utilisée à tort comme un moyen pour gagner du temps. Si, après avoir envoyé la facture et le rappel, l'autorité d'encaissement a décidé d'ouvrir une procédure de poursuite, on ne peut plus exiger d'elle qu'elle exécute une procédure de remise. Pour des raisons de transparence et

<sup>23</sup> Cf. Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2b, 2. éd., Bâle 2008, n. 10 s. ad art. 167 LIFD.

<sup>24</sup> ATAF 2009/45, consid. 3.1.2.3.

parce que la conformité à la loi était contestée dans la pratique, cette disposition sera désormais inscrite dans la loi.

Le contenu du nouvel al. 5 correspond à l'art. 2, al. 3, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. Dans les cas d'imposition à la source, il est nécessaire de tenir compte du fait que le débiteur de l'impôt et le sujet fiscal de la prestation imposable (le contribuable) ne sont pas une seule et même personne. La remise de l'impôt à la source n'est admissible que pour *le contribuable* lui-même, et ce également lorsque les impôts ont déjà été payés (cf. art. 7, al. 3, let. a, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Le contribuable assujéti à l'impôt à la source, par exemple le sportif d'un club, doit remplir les conditions de la remise, à savoir être dans le dénuement ou subir un cas de rigueur grave. Les motifs de la demande en remise ne peuvent donc pas se fonder sur la situation financière du club de sport. Par contre, une remise au sens de l'al. 5 (comme aujourd'hui d'après l'art. 2, al. 3, de l'ordonnance sur les demandes en remise de l'impôt) n'est pas prévue pour *le débiteur* de la prestation imposable (les substituts fiscaux). Un débiteur de l'impôt n'est par conséquent pas habilité à déposer une demande en remise. Au moment de la retenue de l'impôt à la source sur le revenu du travail imposable, il détient le pouvoir de disposition et revêt donc une fonction de «fiduciaire». C'est pourquoi la non-retention coupable de l'impôt à la source constitue une soustraction consommée au sens de l'art. 175, tandis que l'utilisation à ses propres fins du montant retenu à la source constitue un détournement de l'impôt à la source au sens de l'art. 187. La notion de contribuable de l'art. 167, al. 1, ne comprend pas le débiteur au sens du droit sur l'impôt à la source.

#### *Art. 167a* Motifs de refus

Pour évaluer si l'on est en présence d'un cas de rigueur, on se fonde en premier lieu sur la situation économique actuelle. En vertu du droit en vigueur, l'autorité de remise est déjà tenue de vérifier si un contribuable a cédé volontairement des sources de son revenu ou des éléments de sa fortune (cf. art. 3, al. 1 à 3, et 12, al. 2, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Ces dernières années, une pratique s'est développée dans ce domaine que l'on pourrait résumer par la notion de «bien-fondé de la remise».<sup>25</sup> Par l'énumération non exhaustive d'exemples d'états de fait ne fondant pas une remise de l'impôt, cette pratique est inscrite dans la loi. Pour que la remise lui soit accordée, le requérant doit présenter sa situation économique présente et passée, et justifier qu'elle n'a pas adopté de comportement contraire à l'intérêt général, par exemple en accordant la préférence à d'autres créanciers.

#### *Art. 167b* Autorité de remise

L'al. 1 prévoit que les cantons désignent l'autorité cantonale compétente pour statuer sur la demande en remise de l'impôt fédéral direct. Souvent, ce devrait être l'autorité qui est également compétente pour la demande en remise de l'impôt cantonal. On évite ainsi en général que la décision de remise qui concerne les impôts cantonaux sur le revenu et sur le bénéfice soit en contradiction avec celle qui

<sup>25</sup> En ce qui concerne le bien-fondé de la remise («Erlasswürdigkeit»), voir par ex. l'arrêt du Tribunal fédéral 2D 54/2011 du 16 février 2012, consid. 3.4, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1758/2011 du 26 mars 2012, consid. 2.7 et 3.1.1, et l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.316/2003 du 19 décembre 2003, consid. 4.3.

concerne l'impôt fédéral direct. Le texte de la loi tient cependant compte des intérêts des cantons qui ont désigné des autorités différentes pour la perception et pour la remise des impôts cantonaux et de l'impôt fédéral direct. En ce cas, lors de l'examen de la situation économique du contribuable qui a soumis la demande en remise, l'autorité compétente pour la remise de l'impôt devra tenir compte des autres impôts à payer, si une demande en remise a également été soumise pour ces derniers. Les autorités de remise compétentes conservent leur autonomie de décision.

L'al. 2 correspond partiellement à l'actuel art. 6 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. La fixation de la procédure relève en principe de l'autorité cantonale. C'est pourquoi les dispositions relatives à la procédure réglées jusqu'à présent dans une ordonnance du département seront dorénavant inscrites dans la loi.

#### *Art. 167c*                    Contenu de la demande en remise

L'art. 167c reprend des parties de l'art. 167, al. 2, du droit en vigueur et de l'art. 8, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, ainsi que le contenu de l'art. 8, al. 2, de cette même ordonnance. Il s'agit d'une disposition procédurale importante qui doit être réglée au niveau de la loi. Si la demande est insuffisamment fondée ou si des éléments de preuve déterminants font défaut, en vertu de l'article 167d, il convient d'accorder au requérant la possibilité de fournir les motifs ou les éléments de preuve manquants.

#### *Art. 167d*                    Droits et obligations de procédure du requérant

Les al. 1 et 2 fixent les droits et obligations de procédure du requérant. Cela concerne en particulier les art. 113 à 118 et 124 à 126.

L'al. 2 correspond en principe au droit en vigueur (cf. art. 18, al. 2, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Dorénavant, sur la base de l'art. 13, al. 2, de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)<sup>26</sup>, il est nécessaire que le requérant refuse de prêter le concours nécessaire qu'on peut attendre de lui pour qu'une décision d'irrecevabilité soit rendue. Cette disposition confère à l'autorité un certain pouvoir d'appréciation: cette dernière peut rendre une décision d'irrecevabilité ou une décision matérielle fondée sur le dossier. Si, malgré rappel et sommation, le requérant *refuse* de prêter concours, la disposition permet à l'autorité de remise de clore la procédure par une décision d'irrecevabilité, sans devoir rendre une décision matérielle motivée portant sur l'obligation de collaboration, le devoir d'instruction et sur l'examen de toutes les preuves.

L'al. 3 correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 167, al. 4, lequel prescrit que la procédure de remise est en principe gratuite. La nouvelle disposition clarifie que seules la décision administrative et, le cas échéant, la décision sur réclamation concernant la demande en remise sont gratuites, ce qui correspond à la pratique actuelle. La deuxième phrase de l'al. 3 permet, comme jusqu'à présent, de mettre à la charge du requérant une partie ou l'entier des frais si sa demande est manifestement infondée.



*Art. 167e* Moyens d'enquête des autorités de remise

Le contenu de cette disposition correspond à l'actuel art. 19 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. L'autorité de remise peut recourir, par exemple, aux moyens d'enquête suivants: exiger des renseignements, consulter les livres comptables et se faire présenter des justificatifs (cf. art. 123, al. 2, et 126, al. 2). Au vu de la révision du droit pénal fiscal, dont la consultation a été lancée le 29 mai 2013, il convient d'indiquer que la tournure «tous les moyens d'enquête prévus par la présente loi» ne signifie pas qu'à l'avenir il sera possible de recourir aux moyens d'enquête prévus par la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif.<sup>27</sup>

*Art. 167f* Dispositions d'exécution

Cet article contient la délégation de compétences au DFF pour édicter l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt (cf. aussi les explications contenues aux ch. 1.4 et 5.3 concernant la mise en œuvre du projet ou la délégation de compétences législatives).

*Art. 167g* Procédure de recours

Conformément à l'al. 1, le requérant dispose des mêmes voies de droit pour recourir contre les décisions concernant les demandes en remise de l'impôt fédéral direct que celles concernant les décisions relatives aux demandes en remise des impôts cantonaux. Par exemple, si un canton prévoit dans le cadre de la remise de l'impôt cantonal une procédure de réclamation ou une procédure de recours interne à l'administration, celle-ci s'applique aussi à la remise de l'impôt fédéral direct, et ce même dans les cas dans lesquels la demande en remise des impôts cantonaux et la demande en remise de l'impôt fédéral direct ne sont pas traitées par la même autorité.

En vertu de l'al. 2, outre le requérant, l'AFC a également qualité pour recourir. Elle dispose des mêmes voies de droit que le requérant. L'AFC doit pouvoir remplir son devoir de surveillance et faire en sorte que la jurisprudence soit homogène dans toute la Suisse en ce qui concerne la LIFD. Tout comme dans la procédure de taxation, l'AFC ne doit pas participer à toutes les procédures devant les instances cantonales (art. 111, al. 2, LTF). Le fait que l'AFC renonce à intenter recours devant les instances cantonales ne signifie pas qu'elle perd son droit de recourir devant les instances suivantes.<sup>28</sup>

Le Tribunal fédéral étant la dernière autorité de recours prévue, les cantons doivent instituer des tribunaux supérieurs (cf. art. 86, al. 2, LTF). L'al. 3 prévoit un droit de recours pour l'autorité de remise. C'est en général elle qui a rendu la première décision et, le cas échéant, la décision sur réclamation. En raison de son intérêt juridiquement protégé et selon les voies de recours cantonales, l'autorité de remise peut former recours contre toute décision sur recours administratif et toute décision prise par une instance cantonale indépendante de l'administration.

<sup>27</sup> RS 313.0

<sup>28</sup> Cf. Ulrich Cavelti, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, 2. éd., Bâle 2008, n. 3 ad art. 141 LIFD.

L'al. 4 prévoit que les dispositions des art. 132 à 135 et 140 à 145 relatives à la procédure s'appliquent par analogie. On vise ainsi à ce que les mêmes principes, pour l'essentiel, s'appliquent à la procédure de taxation comme à la procédure de remise d'après la LIFD. Qu'elles s'appliquent par analogie signifie également que les cantons qui, par exemple, ne prévoient pas de procédure de réclamation dans le cadre de la remise de l'impôt cantonal ne doivent pas en introduire une dans le cadre de la remise de l'impôt fédéral direct (cf. également le commentaire de l'al. 1).

D'après l'al. 5, le requérant, l'autorité de remise et l'AFC peuvent recourir devant le Tribunal fédéral contre la décision de la dernière instance cantonale lorsqu'il s'agit d'un cas qui relève du droit public. Il faut toutefois qu'il s'agisse d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs. La restriction du droit de recours découle de l'art. 83, let. m, LTF (cf. les explications à ce propos). Le droit de recourir de l'AFC, toutefois, se fonde déjà sur l'art. 89, al. 2, let. a, LTF. Il est néanmoins repris dans la LIFD pour garantir la meilleure transparence possible aux justiciables.

#### *Art. 170*                      Séquestre

Cette disposition subit uniquement des adaptations formelles suite à l'introduction, à l'art. 167, al. 4, de l'abréviation «LP». Cette dernière peut par conséquent être reprise à l'art. 170, al. 1 et 2.

#### *Art. 205d et 207b*

Les art. 205d, al.1, et 207b, al. 1, fixent la réglementation transitoire en ce qui concerne la procédure de remise en première instance après que la CFR aura été supprimée. Le projet de loi s'applique à toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct pendantes devant la CFR ou le canton à la date de son entrée en vigueur. L'art. 205d concerne les demandes des personnes physiques et l'art. 207b celles des personnes morales.

Les art. 205d, al. 2, et 207b, al. 2, portent sur la réglementation transitoire des instances de réclamation et de recours administratif et sur celle des tribunaux administratifs. Les procédures de réclamation et de recours contre des décisions déjà prononcées au moment de l'entrée en vigueur de la modification de loi en question sont traitées d'après la procédure et la répartition des compétences actuelles. La date de la décision fait foi. Par exemple, les recours pendants devant le Tribunal administratif fédéral sont traités par ce dernier (cf. commentaire de l'art. 132a LTF). Cette délimitation garantit la sécurité du droit et la cohérence des voies de droit, en ce sens qu'une procédure de réclamation ou de recours sera traitée selon les mêmes règles de procédure du début à la fin.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Cf. également à ce sujet la disposition de l'art. 81 PA, aménagée de manière identique par analogie: Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (éd.), *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich 2009, n. 1 ss ad art. 81 PA, et les références, entre autres aux dispositions transitoires, aménagées de manière identique, des art. 53, al. 1, LTAF et 132, al. 1, LTF.

## **2.3                                   Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes**

*Art. 42, al. 3 et 4*

Les modifications de l'al. 3 sont identiques à celles de l'art. 125, al. 2, LIFD. Nous renvoyons donc au commentaire de cette disposition.

L'al. 4 contient la dernière phrase de l'al. 3 du droit en vigueur.

*Art. 73, al. 1*

Quant à l'art. 73, al. 1, il a été complété, afin que dorénavant il soit possible de former un recours de droit public devant le Tribunal fédéral contre les décisions de la dernière instance cantonale indépendante de l'administration en matière de remise des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice. Ont qualité pour former recours le contribuable, l'autorité compétente en vertu du droit cantonal et l'AFC (cf. art. 73, al. 2, du droit en vigueur en relation avec l'art. 73, al. 1). La tournure «conformément à la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral» utilisée à l'al. 1 limite l'accès au Tribunal fédéral aux questions juridiques de principe et aux autres cas particulièrement importants (cf. à ce sujet et concernant les autres conditions de recours le commentaire de l'art. 83, let. m, LTF).

La remise d'impôt en tant qu'institution ne fait pas non plus l'objet d'une norme dans la LHID révisée. Le projet ne modifie ni le droit d'harmonisation matériel ni la procédure devant les instances cantonales en ce qui concerne la remise des impôts cantonaux ou communaux. En vertu de la nouvelle loi, il sera possible dans certains cas de former, en plus du recours constitutionnel subsidiaire, un recours de droit public devant le Tribunal fédéral.

## **3                                       Conséquences**

### **3.1                                   Conséquences financières**

Les représentants des administrations cantonales et de l'AFC à la CFR ne reçoivent aucune rémunération. Le président et le vice-président de la CFR ont été nommés par le Tribunal fédéral. En 2012, ils ont perçu des indemnités d'environ 10 000 francs au total. Ces frais disparaîtront avec la révision de la loi.

Entre 2001 et 2010, la CFR a traité en moyenne environ 210 demandes par année. Depuis, cette moyenne est nettement inférieure: avec le rehaussement de la limite, mentionné précédemment, au 1<sup>er</sup> juillet 2009 (cf. ch. 1.1.1), la CFR n'aura que 50 nouvelles demandes au plus à traiter chaque année jusqu'à l'entrée en vigueur de la présente modification législative. L'attribution aux seuls cantons de la compétence de décision entraînera une légère augmentation de la charge de travail des autorités cantonales de remise.

## **3.2 Conséquences sur l'état du personnel**

Les postes de l'AFC réservés au secrétariat de la CFR ont déjà été supprimés précédemment, dans le cadre du programme d'abandon des tâches. Cette suppression a permis de réduire l'effectif de 2,4 postes. Avec l'abrogation de la CFR, les rapports contractuels avec son président et son vice-président pourront prendre fin.

Les cantons auront à traiter davantage de demandes en remise de l'impôt fédéral direct en première instance. Sur l'ensemble de la Suisse, cela devrait se traduire par un supplément de travail de 50 demandes au plus par année. Cette hausse n'aura pas de conséquences majeures sur l'état du personnel et s'accompagnera d'un avantage pour les cantons: ils pourront mieux coordonner les décisions de remise en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal.

Le supplément de travail pour le Tribunal fédéral devrait rester modéré étant donné qu'il ne doit statuer que sur des questions juridiques de principe ou d'autres cas particulièrement importants.

## **4 Relation avec le programme de la législature**

Le projet n'a été annoncé ni dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015<sup>30</sup>, ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015<sup>31</sup>. L'administration s'est engagée à renoncer à cette tâche dans le cadre du réexamen des tâches de la Confédération (cf. ch. 1.1.1).

## **5 Aspects juridiques**

### **5.1 Constitutionnalité**

L'art. 128 Cst. confère à la Confédération le droit de percevoir un impôt fédéral direct. Cela implique que la Confédération détient également la compétence de déterminer sur le plan matériel les motifs légaux d'extinction des créances fiscales. La réglementation concernant la remise de l'impôt constitue un motif d'extinction, parallèlement à la prescription (art. 120 et 121 LIFD) et à l'absence de perception (art. 36, al. 3, ou 214, al. 3, LIFD). Si une remise est accordée, la créance fiscale déjà entrée en force est définitivement éteinte. Comme la remise implique l'existence d'un impôt entré en force, la question de la remise de l'impôt se pose régulièrement dans le cadre de la procédure de perception. Les impôts sont fixés et perçus par les cantons (art. 128, al. 4, Cst.). Dans la mesure où il s'agit de la structure du droit procédural en matière de remise, il y a lieu de mentionner le principe suivant: l'art. 129 Cst. dispose que la Confédération doit s'occuper de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Cette harmonisation porte notamment sur le droit de procédure. Pour ce qui est des questions fondamentales, le projet propose de n'instituer qu'une seule autorité de dernière instance afin de garantir, tant pour les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice que pour l'impôt fédéral direct, une pratique uniforme dans toute la Suisse en matière de remise d'impôt.

<sup>30</sup> FF 2012 349

<sup>31</sup> FF 2012 6667

## **5.2                           Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse**

Les obligations internationales de la Suisse ne sont pas touchées par la modification de loi proposée.

## **5.3                           Délégation de compétences législatives**

La loi délègue au DFF la compétence d'édicter des dispositions d'exécution (cf. art. 167f LIFD). Cette disposition est nécessaire parce qu'elle concerne des règles dont le degré de détail dépasserait le plan de la loi. La délégation couvre notamment *les conditions* d'octroi de la remise fiscale, *les motifs de refus*, ainsi que *la procédure de remise*.

Les art. 167 et 167a LIFD concernant les conditions d'octroi et les motifs de refus sont déjà très détaillés.

Les art. 167b à 167e et 167g LIFD concernant la procédure sont également détaillés. Au vu des principes définis dans ces dispositions légales, l'autorisation de légiférer est suffisamment définie, de sorte que les détails supplémentaires ont leur place dans l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt édictée par le DFF.

L'énumération de l'art. 167f LIFD n'est pas exhaustive, ce qui est mis en évidence par le terme «notamment». Comme jusqu'ici, l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt règle par exemple les fondements liés aux aspects temporels de la décision de remise, ainsi que la délimitation entre la procédure de remise et le droit des poursuites.