



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC
Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé, des droits de timbre

État-major Législation et division Droit, octobre 2013

Audition relative à la loi fédérale sur l'abrogation de la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (loi sur la remise fiscale)

Rapport sur les résultats

Condensé

Généralités

Pratiquement tous les participants à l'audition et 25 cantons notamment approuvent la suppression de la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR). Les autres points de l'avant-projet ont également rassemblé des majorités, mais dans des proportions diverses.

Loi sur le Tribunal fédéral (LTF)

Les participants à l'audition approuvent en majorité l'institution du Tribunal fédéral comme dernière instance de recours en matière de remise, tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice. La limitation aux cas particulièrement importants a aussi recueilli une large approbation. Enfin, une majorité s'est dégagée contre un élargissement du recours au Tribunal fédéral pour d'autres impôts.

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Les participants à l'audition approuvent en majorité la teneur des nouvelles dispositions de la LIFD. Les cantons dont l'organisation prévoit déjà qu'une seule instance juge les demandes en remise de l'impôt cantonal approuvent la proposition dans l'avant-projet soumis à l'audition que cette instance soit également compétente pour juger les demandes en remise de l'impôt fédéral direct. Deux cantons, dans lesquels les remises de l'impôt cantonal et celles de l'impôt fédéral direct sont jugées par des autorités différentes ont cependant clairement rejeté la nouvelle réglementation proposée. Enfin, il n'y a pas d'unanimité sur la question de savoir si les motifs d'exclusion d'une remise et une partie des dispositions contenues actuellement dans l'ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) sur les demandes en remise d'impôt doivent être inscrits désormais dans la loi.

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Dans leur avis sur les modifications de la LTF, les participants à l'audition ont admis en majorité l'ouverture de la voie du recours de droit public au Tribunal fédéral également pour les impôts cantonaux et communaux. Ils ont du même coup approuvé la modification correspondante de la LHID.

1. Situation

Dans le cadre du programme d'allégement budgétaire 2004 (PAB 04), le Conseil fédéral a proposé, dans son message au Parlement (FF 2005 693), un programme d'abandon des tâches (PAT) au sein de l'administration fédérale. Par arrêté du 13 avril 2005, le Conseil fédéral a décidé de mettre en œuvre le catalogue de mesures prévu. L'une de ces mesures, que l'Administration fédérale des contributions (AFC) est tenue de réaliser, est 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 du 2 juin 2009 de l'ordonnance du DFF du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, RS 642.121) qui a relevé la limite de la compétence des autorités cantonales de remise de 5000 à 25 000 francs. La suppression ultérieure de la CFR a été annoncée dans le cadre de cette modification de l'ordonnance.

Les participants à l'audition pouvaient se prononcer sur l'avant-projet de loi et proposer des modifications ou des compléments.

La procédure d'audition a duré du 16 novembre 2012 au 20 février 2013. L'AFC a reçu en tout 31 avis justifiés matériellement (26 des cantons, 5 des tribunaux, du président et du vice-président de la CFR ainsi que d'autres participants à l'audition).

2. Avis reçus

2.1 Cantons

Tous les cantons.

2.2 Partis

Aucun parti n'a remis un avis.

2.3 Tribunaux / autorités financières / autres

Tribunal fédéral, président de la CFR, vice-président de la CFR, Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances, Centre Patronal (CP). Le Tribunal administratif fédéral a renoncé expressément à donner son avis.

2.4 Abréviations

Cantons	Abréviation des cantons
TF	Tribunal fédéral
TAF	Tribunal administratif fédéral
CFR	Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct
CDF	Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances
CP	Centre Patronal

3. Avant-projet soumis à l'audition

L'avant-projet de loi soumis à l'audition prévoit de transférer aux cantons la compétence de juger toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct et de supprimer la CFR.

Néanmoins, afin d'assurer un traitement uniforme des demandes en remise de l'impôt fédéral direct, il est proposé ce qui suit:

- L'autorité compétente pour remettre les impôts cantonaux sur le revenu et sur le bénéfice statue également sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct.
- L'AFC peut exiger que certaines décisions en matière de remise d'impôt lui soient notifiées.
- L'AFC peut recourir contre les décisions de remise auprès d'une instance cantonale de recours indépendante.
- Pour garantir une jurisprudence uniforme dans toute la Suisse, le Tribunal fédéral statue dorénavant en dernière instance sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux, toutefois uniquement lorsqu'il s'agit d'un «cas particulièrement important».

4. Résultats de l'audition

4.1 Généralités

Condensé

Les participants à l'audition approuvent la ligne générale de l'avant-projet. En particulier, ils approuvent (à une exception près) la suppression de la CFR et, en général, les autres modifications proposées.

La suppression de la CFR n'est pas contestée par les participants à l'audition qui se sont exprimés sur ce point. Seul OW préconise de maintenir la CFR. Par ailleurs, deux points ont principalement été contestés:

- Plusieurs participants à l'audition défendent le point de vue que les motifs d'exclusion d'une remise et une partie des dispositions de l'ordonnance actuelle du DFF sur les demandes en remise d'impôt ne doivent pas être inscrits dans la loi, mais dans cette ordonnance ou dans une circulaire. D'autres voix préconisent en revanche une réglementation légale détaillée. Elles fondent leur avis sur le principe de la légalité et sur une meilleure uniformité de la pratique.
- Quelques cantons dont l'organisation prévoit que la remise est de la compétence de plusieurs instances, par exemple une autorité cantonale pour la remise de l'impôt fédéral direct et une autorité communale pour la remise des impôts cantonaux et communaux, souhaitent maintenir cette organisation qui a fait ses preuves.

Les modifications et les compléments relatifs à l'avant-projet de loi et au rapport explicatif proposés par les participants à l'audition sont énumérés en détail ci-après. Ils sont présentés selon la numérotation du recueil systématique du droit fédéral et de la structure des lois concernées par la révision.

4.2 Loi sur le Tribunal fédéral (LTF)

Condensé

L'institution du Tribunal fédéral comme dernière instance de recours en matière de remise d'impôt – tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice – est admise en majorité, mais avec la limitation aux «cas particulièrement importants» prévue dans l'avant-projet faisant l'objet de l'audition. La majorité des participants à l'audition rejette par contre l'ouverture de la voie de recours à d'autres impôts.

4.2.1 Mémoires (art. 42, al. 2)

Le TF est en principe d'accord avec cette disposition. Il propose cependant une modification rédactionnelle: *«Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable qu'à la condition de soulever une question juridique de principe ou de constituer un cas particulièrement important, il faut exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée.»*

4.2.2 Ouverture de la voie du recours au Tribunal fédéral (art. 83, let. m)

Approbation

Les participants à l'audition approuvent en majorité l'ouverture proposée de la voie du recours au Tribunal fédéral tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux (AG, BL, BS, FR, GE, GL, NE, SG [en principe], SH, SO, SZ, TI, UR, VD, VS, ZH; TF, président de la CFR, vice-président de la CFR, CP). BE et TG ne l'approuvent que pour l'impôt fédéral direct. AR et la CDF l'approuvent implicitement.

Justification et propositions:

AR, CDF: La compétence actuelle du TAF limitée à une partie du domaine des impôts directs est discutable.

GE, SZ, ZH, CP: La jurisprudence du Tribunal fédéral uniformise l'interprétation et l'application des prescriptions régissant la remise dans l'ensemble de la Suisse et institue une plus grande sécurité juridique.

Le TF constate avec satisfaction que la proposition qu'il a faite dans le cadre de la préaudition des tribunaux a été prise en considération. Dans le cadre de la présente audition, le TF attire l'attention sur les modifications apportées entretemps à la LTF.

Rejet

BE (pour les impôts cantonaux et communaux), GR, JU (en principe), LU, NW, TG (pour les impôts cantonaux et communaux) et ZG.

Justification et propositions:

GR: Le recours au TF n'est certes admis que pour les cas particulièrement importants, mais cette possibilité devrait entraîner une augmentation importante des recours car il s'agit d'un moyen de droit ordinaire. La protection juridique actuelle est suffisante.

JU: Une importante charge d'instruction et de jugement pèserait sur le TF.

LU: Les cas de remise ne sont justiciables que dans une mesure limitée. L'autorité de remise dispose d'une grande marge d'appréciation qui est respectée en pratique par les tribunaux. Remplacer l'appréciation de l'autorité de remise par celle d'un tribunal n'a pas sens.

NW est contre un élargissement de la voie de recours. S'il est admis, il faut le limiter aux cas particulièrement importants.

ZG: La possibilité d'un recours au Tribunal cantonal est suffisante.

4.2.3 Cas particulièrement important (art. 83, let. m)

La majorité des participants à l'audition est d'accord avec l'ouverture de la voie de recours au TF. Les participants à l'audition approuvent aussi en majorité la limitation de la recevabilité du recours aux «cas particulièrement importants».

Justification et propositions:

GE, NE: Cela permet d'éviter une surcharge du TF.

JU est contre l'ouverture de la voie de recours au TF. Si elle est admise, elle ne doit pas être limitée aux cas particulièrement importants.

SZ: Cette condition de recevabilité n'assure ni une protection juridique égale et complète pour tous les cas de remise ni une pratique juridique uniforme à l'échelon de la Suisse.

TI: La notion doit être clarifiée en pratique et interprétée d'une manière uniforme.

VD: Il n'existe pas de droit à la remise, c'est pourquoi l'autorité de remise dispose d'une grande marge d'appréciation. Une limitation d'accès est donc justifiée.

TF: D'un point de vue rédactionnel, il serait naturel, vu les développements récents, d'adopter le même texte pour les questions de remise d'impôt que celui que le Parlement a adopté pour l'assistance administrative à des fins fiscales (art. 84a LTF). C'est pourquoi la let. m de l'art. 83 devrait être formulée comme suit: *«Le recours est irrecevable contre: m. les décisions sur le sursis de paiement ou la remise de contributions, sauf si la remise de l'impôt fédéral direct ou de l'impôt cantonal ou communal sur le revenu ou sur le bénéfice pose une question juridique de principe ou s'il s'agit d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs.»*

CP: La notion doit être définie plus précisément comme c'est le cas à l'art. 84, al. 2, LTF.

4.2.4 Ouverture de la voie du recours au TF pour d'autres impôts (art. 83, let. m)

Approbation

AG, BL, GE, GL, SZ, TI, UR; président de la CFR, vice-président de la CFR.

Justification et propositions:

AG: Pour les impôts sur les gains immobiliers, les impôts sur les successions et les donations, les impôts à la source ainsi que les impôts sur le bénéfice et sur le capital.

BL: Pour les impôts sur les successions et les donations, l'impôt sur les gains immobiliers et les droits de mutation.

GE: Dans ce canton, il est possible d'élever une réclamation et de former un recours contre tous les genres de procédures de remise d'impôt.

GL: Les voies de recours relatives à la procédure de remise devraient être entièrement uniformisées.

JU: Si la voie du recours au TF est ouverte, elle doit également être ouverte pour l'impôt sur les successions et les donations ainsi que pour le rappel d'impôt.

LU: Si la voie de recours est ouverte pour les impôts cantonaux directs, il faut éviter une division de l'accès au TF relative à la remise des impôts sur la fortune ou sur le capital (uniquement recours constitutionnel subsidiaire).

SZ: Pour l'impôt sur la fortune, l'impôt sur le capital et l'impôt sur les gains immobiliers (cf. art. 2, al. 1, LHID), les frais et les amendes. L'al. 1 de l'art. 73 LHID devrait être adapté en conséquence.

TI: Pour l'impôt sur la fortune, l'impôt sur les retraits anticipés de la prévoyance, les impôts sur les successions et les donations et l'impôt sur les gains immobiliers.

UR: Pour l'impôt sur les gains immobiliers ainsi que pour l'impôt sur les successions et les donations.

ZH: Par manque de bases décisionnelles, il faut laisser la question sans réponse. Toutefois, ce canton constate qu'en principe, le renvoi concernant les compétences et la procédure ne devrait pas se limiter à la remise des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice, mais toujours «à l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune ainsi que sur le bénéfice et le capital».

Président de la CFR: Pour la TVA.

Vice-président de la CFR: Pour d'autres impôts fédéraux et, éventuellement, pour les impôts cantonaux prescrits par la loi sur l'harmonisation des impôts.

Rejet

BE, BS, FR, GR, NE, NW, SH, SO, TG, VD, VS, ZG; CP.

4.2.5 Disposition transitoire (art. 132a)

Aucun participant à l'audition ne s'est prononcé sur cette disposition.

4.3 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Condensé

La majorité des participants à l'audition approuve la teneur des nouvelles dispositions de la LIFD (en particulier celles concernant les conditions de la remise et la procédure). La suppression de la CFR est approuvée pratiquement sans exception. En revanche, il n'y a pas d'unanimité sur la question de savoir si les motifs d'exclusion d'une remise et une partie des dispositions contenues actuellement dans l'ordonnance du DFF sur les demandes en remise d'impôt doivent être inscrits désormais dans la loi. Par ailleurs, les cantons dont l'organisation prévoit déjà qu'une seule instance juge les demandes en remise de l'impôt cantonal approuvent la proposition que cette instance soit également compétente pour juger les demandes en remise de l'impôt fédéral direct. Deux cantons, dans lesquels les remises de l'impôt cantonal et celles de l'impôt fédéral direct sont jugées par des autorités différentes rejettent cependant la nouvelle réglementation proposée et, par conséquent, une modification de leur organisation interne qui leur donne satisfaction.

4.3.1 Remarques générales sur les modifications de la LIFD

Commentaires favorables et complémentaires

BS estime bienvenu que les règles juridiques les plus importantes régissant la remise ne soient plus inscrites dans une ordonnance mais dans une loi. Cela place l'application du droit sur une base sûre. Il manque toutefois une disposition d'après laquelle seuls les impôts fixés et dus définitivement peuvent faire l'objet d'une demande en remise.

SG: L'avant-projet de loi correspond en tout point à la conception de ce canton et remplit les conditions d'une procédure de remise uniforme, efficiente et fondée sur le droit.

SZ: L'art. 27, al. 1 de l'ordonnance du DFF sur les demandes en remise d'impôt d'après lequel le dépôt de la demande en remise ne suspend pas la perception de l'impôt devrait également être repris dans la loi.

Commentaires défavorables

GR: La suppression de la CFR est prise pour prétexte pour introduire dans la loi des réglementations très détaillées régissant la remise de l'impôt.

TG est du même avis que les GR. Il ne voit pas non plus pourquoi les dispositions proposées sont inscrites dans la LIFD alors que d'autres restent au niveau de l'ordonnance. TG a remis

un nouveau projet concernant l'art. 167. Les articles 167a à f sont à supprimer et à introduire dans une ordonnance.

4.3.2 Suppression de la CFR (art. 102, al. 4)

Approbation

AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH; président de la CFR, vice-président de la CFR, CDF, CP.

Justification et propositions:

BS, GE, GL, GR, JU, NE, NW, SO, SZ, TI, UR, VS, ZG, ZH; CDF, CP: Cette suppression est objectivement fondée et simplifie la procédure. Elle n'occasionne pas de charge supplémentaire notable.

AR: Les compétences actuelles dans un domaine où le législateur a confié l'exécution aux cantons sont déplacées.

BL: Pendant une période transitoire, l'autorité cantonale de remise devrait pouvoir demander un avis pour les cas qui relevaient auparavant de la compétence de la CFR.

TG: La répartition des compétences cantonales doit cependant être laissée aux cantons.

Rejet

OW rejette la suppression de la CFR. Pour l'ensemble de la Suisse, la modification de la loi ne concerne qu'une cinquantaine de demande qui portent vraisemblablement sur des cas complexes. Cet avant-projet législatif ne constitue donc pas un véritable abandon des tâches, mais une délégation aux cantons impliquant une charge administrative supplémentaire de la Confédération pour surveiller l'application uniforme de la loi par les cantons.

4.3.3 Surveillance (art. 103, al. 1, let. e)

AG et le CP approuvent expressément cette disposition.

Commentaires complémentaires:

TI: L'AFC doit exercer ses droits de surveillance et veiller à un traitement uniforme des demandes en remise dans les cantons.

VD: L'AFC ne doit pouvoir exiger des décisions de remise que dans des cas particuliers.

4.3.4 Conditions d'une remise de l'impôt (art. 167)

4.3.4.1 Objet (art. 167, al. 1)

Les participants à l'audition ont pris position en particulier sur l'éventualité d'une pratique plus sévère en matière de remise du rappel d'impôt et de l'amende en rapport avec lui.

Commentaires favorables

Les participants à l'audition suivants approuvent en principe une pratique plus sévère en matière de remise, que ce soit pour le rappel d'impôt et/ou pour l'amende: AG, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, LU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG; vice-président de la CFR. Il est proposé parfois d'exclure entièrement une remise pour les amendes et les rappels d'impôt (BS, GE, NE). Pour ce qui est du *rappel d'impôt*, il a également été proposé de renoncer à une appréciation plus sévère (AG, ZH, vice-président de la CFR).

Justification et propositions:

AG: D'après sa nature juridique, le *rappel d'impôt* ne doit pas être considéré comme une créance de droit public particulière différente de la créance d'impôt d'origine, c'est pourquoi des critères plus rigoureux ne sont pas justifiés. Toutefois, il faut apprécier la responsabilité du requérant à sa juste valeur et la possibilité de constituer des réserves pour les montants en question à partir de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. Si la constitution de réserves a été omise, il convient d'en tenir compte par exemple pour déterminer la durée supportable du remboursement. Il faut établir des critères plus sévères pour la remise d'une *amende* consécutive à une soustraction d'impôt, car la situation personnelle et financière du contribuable a déjà été prise en compte pour fixer le montant de l'amende.

BS: En cas de soustraction d'impôt, une remise devrait être entièrement exclue car, du point de vue du contribuable honnête, il serait incompréhensible que la remise diminue le risque pour le coupable de devoir répondre de ses infractions.

GE: Une remise devrait toujours être exclue en cas de soustraction d'impôt.

LU est d'accord avec cette disposition, mais considère que l'énumération détaillée des «exceptions particulièrement justifiées» dans la loi est superflue.

NE n'approuve pas la remise des amendes et des rappels d'impôt, car les personnes concernées auraient profité pendant des années d'une économie d'impôt durant lesquelles elles auraient pu payer correctement leurs impôts.

SZ: Celui qui n'a pas respecté ses obligations de procédure ne devrait pas pouvoir bénéficier de la mansuétude de la remise d'impôt. La situation économique du contribuable est en effet prise en compte dans la fixation de la peine. Il est permis d'exiger des efforts extraordinaires pour amortir cette dette, même durant plusieurs années.

TG: Une pratique plus restrictive est indiquée pour les amendes, qu'elles soient ou ne soient pas en relation avec des rappels d'impôt. Le texte de la loi doit être adapté en conséquence («rappels d'impôt et amendes fiscales»).

ZG: Celui qui est responsable de sa propre détresse ne devrait obtenir une remise de l'impôt qu'à des conditions plus difficiles. La règle située au niveau de la loi sert la sécurité juridique.

Commentaires défavorables

JU: Les conditions de la remise de l'impôt ordinaire sont déjà sévères. C'est pourquoi il serait difficile de fixer des conditions encore plus sévères.

ZH: Le rappel d'impôt n'est rien d'autre qu'un impôt perçu ultérieurement dans le cadre d'une procédure en révision ou en rappel d'impôt. On ne voit donc pas pourquoi il devrait être traité autrement que l'impôt perçu en procédure ordinaire.

Président de la CFR: La remise est une institution de la procédure de perception: elle ne devrait donc pas dépendre d'un comportement du contribuable dans le cadre de la taxation.

Vice-président de la CFR: Il ne faut pas prévoir une pratique plus rigoureuse du moins pour le rappel d'impôt, car il s'agit du montant de l'impôt trop peu perçu dû en vertu de la loi.

CP: Il faut examiner l'ensemble de la situation du contribuable. C'est pourquoi il ne faut pas prévoir une pratique plus sévère pour les amendes et le rappel d'impôt.

Exemples de «cas particulièrement important»

AG, FR, NW, SH: Si le maintien de l'amende menace l'existence économique du requérant.

BE: Aucun cas de ce genre connu jusqu'à présent.

GE: Un rappel d'impôt taxé sans prononcé d'une amende en cas de violation du délai de blocage des art. 19, al. 2 et 61, al. 2 et 4, LIFD.

GL: Frais de maladie importants et imprévisibles ou capacité de discernement fortement diminuée.

SG: Assainissement des dettes selon les art. 293 ss. LP.

SO: En cas de production d'un certificat médical prouvant que le requérant n'était pas en mesure de remplir ses obligations.

SZ: Si la responsabilité du contribuable n'est que légère ou s'il est prouvé que le comportement répréhensible est imputable principalement à un représentant. De plus, l'existence économique du contribuable doit être menacée.

TG: En plus des conditions «générales», il devrait y avoir une dureté particulière.

TI: Exceptionnellement, les conditions suivantes devraient être remplies cumulativement: le comportement du contribuable n'est pas fondé sur le dol ou l'intention de tromper mais sur des raisons sociales ou de santé; la situation s'est normalisée; la situation économique du contribuable est claire et il est probable qu'il a dépensé les revenus non déclarés; le refus de la remise empêcherait la réinsertion du contribuable.

UR: Incapacité de gain suite à une maladie grave ou à l'invalidité.

VD: En cas de responsabilité légère et de coopération à l'établissement des facteurs imposables. De plus, il devrait y avoir une situation économique précaire.

VS: S'il n'y a aucune chance que le requérant ne revienne à meilleure fortune et qu'il se trouve dans le dénuement sans sa faute.

ZG: Si quelqu'un a temporairement perdu «pied dans sa vie», par exemple en raison d'une toxicomanie ou d'une maladie psychique, si des tiers pâtiraient à cause d'un refus de remise, et si un nouveau départ serait impossible en l'absence de remise.

ZH: Tout au plus lorsque le contribuable n'a pas eu de comportement coupable.

Vice-président de la CFR: Éventuellement lorsque le contribuable n'est pas le principal responsable, mais que ce dernier soit un fiduciaire par exemple.

4.3.4.2 Remise au stade de la poursuite (art. 167, al. 2)

Approbation

AG, BE, BL, BS, FR, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TI, UR, VS, ZG, ZH. TG est d'accord avec la teneur de cette disposition, mais estime qu'elle devrait rester réglée au niveau de l'ordonnance. GE et VD préconisent un délai, mais demandent que la rédaction de la disposition légale soit plus ouverte. Président de la CFR, vice-président de la CFR, CP.

Justification et propositions:

FR, JU, TI, ZG: Le contribuable dispose de suffisamment de temps pour déposer sa demande avant l'envoi du commandement de payer.

GE: La réglementation est trop sévère. Dans ce canton, les autorités de remise n'entrent *en principe* pas en matière sur les demandes qui sont posées après l'envoi du commandement de payer.

GR: La règle correspond à la situation juridique dans ce canton et elle est capitale.

SZ: La loi ne soumet le dépôt d'une demande à aucun délai. Ce problème serait éliminé par la reprise dans la LIFD de l'art. 13 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt.

TG: D'après la jurisprudence de la commission cantonale de recours en matière fiscale, il faut cependant entrer en matière sur une éventuelle (autre) demande après la clôture de la procédure de poursuite.

VD: La demande devrait pouvoir être déposée jusqu'à l'exécution de la saisie (art. 89 LP), car les requérants sont souvent dépassés par le déroulement de la procédure.

Président de la CFR: il faut éviter qu'une demande en remise ultérieure permette d'échapper abusivement à la poursuite engagée.

Rejet

Aucun participant à l'audition ne rejette fondamentalement cette disposition.

4.3.4.3 Remise dans les cas d'imposition à la source (art. 167, al. 3)

Approbation

AG, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TG (cette disposition devrait cependant relever d'une ordonnance), TI, UR, VD, VS, ZG, ZH; président de la CFR, vice-président de la CFR, CP.

Justification et propositions:

AG: Les conditions de la remise en cas d'imposition à la source devraient être réglées dans l'ordonnance du DFF sur les demandes en remise d'impôt, en particulier aussi pour les personnes imposées à la source qui dépendent de l'aide sociale.

GR, SZ; président et vice-président de la CFR, CP: le débiteur de la prestation imposable a déduit l'impôt à la source du salaire du travailleur et doit le verser aux autorités fiscales. Il s'agit en fait d'argent qui ne lui appartient pas et qu'il n'a reçu qu'à titre fiduciaire. Les conditions de la remise doivent être remplies par le contribuable.

Rejet

Aucun participant à l'audition ne rejette cette disposition.

4.3.5 Motifs d'exclusion d'une remise (art. 167a)

Approbation

AG, BE, BL, BS, GL, JU, LU, NE, SG, SZ, TI (partiellement), UR, VD, VS, ZG, ZH. SO et TG ne critiquent pas cette disposition, mais estiment que ces motifs devraient être réglés par une ordonnance. Président de la CFR, vice-président de la CFR, CP.

Justification et propositions:

BL: L'énumération sert la sécurité du droit. En pratique, les états de fait cités aux let. b à d seraient toutefois difficiles à élucider et à vérifier.

BS, VD: Il manque une disposition analogue à l'art. 10, al. 2 de l'ordonnance du DFF sur les demandes en remise d'impôt d'après laquelle une remise d'impôt n'est admise, lorsqu'il y a d'autres créanciers, que si ces créanciers renoncent à leur créance dans la même mesure que le fisc.

GL: La clause générale suivie de l'énumération exemplaire simplifie le traitement des demandes en remise.

JU approuve cette disposition en principe. Il n'est cependant pas certain que les motifs d'exclusion soient suffisamment déterminés d'un point de vue normatif.

LU est d'accord avec le contenu. La légitimité de la remise devrait cependant être décrite d'une manière plus générale au niveau de la loi et la détermination des comportements ne légitimant pas une remise devrait être laissée à la pratique.

NE: La remise d'impôt est un domaine peu objectivable. C'est pourquoi il est indispensable de déterminer aussi précisément que possible les conditions d'une remise.

SZ: Une énumération non exhaustive précise la notion de l'illégitimité de la remise à satisfaction de droit et laisse de la place pour d'autres cas équivalents.

TI est d'accord avec les lettres b, c et d de l'art. 167a. La disposition de la let. a devrait être relativisée. Les contribuables ne se font pas taxer d'office par simple désintérêt mais pour des raisons sociales ou de santé qui ne les ont pas poussés à négliger uniquement leurs obligations fiscales. Dans ces cas il faudrait au moins entrer en matière sur la demande.

VS est d'accord avec l'énumération exemplaire, car elle couvre les cas les plus fréquents. L'inscription dans la loi favorise une meilleure acceptation des décisions de remise.

ZG: Préciser la notion de légitimité de la remise au niveau de la loi est très utile pour appliquer la loi. La let. a devrait éventuellement être précisée ou supprimée purement et simple-

ment. Elle éveillerait sinon l'impression que la justesse matérielle de la taxation d'office est en cause, ce qui n'est précisément pas le but visé par la procédure de remise.

ZH: La disposition sert la sécurité juridique et correspond au droit actuel.

Président et vice-président de la CFR: Il convient d'énumérer explicitement les cas les plus importants pour des raisons de transparence.

CP: L'énumération devrait être exhaustive et les notions devraient être précisées.

Commentaires défavorables

FR, GE, GR, NW, SH; CDF.

Justification et propositions:

FR, NW; CDF: Les prescriptions de l'art. 167a sont inutiles. Au besoin, l'AFC pourrait éditer une circulaire.

GE: Les comportements sont tirés de la jurisprudence qui pourrait changer. Ils ne devraient pas être fixés dans la loi ou du moins pas exhaustivement.

GR: La réglementation est superflue et en partie (let. a) inappropriée. Pour accorder une remise, il faut déterminer les conditions financières au moment de la décision. Que la créance fiscale repose sur une taxation d'office ou non est sans pertinence.

4.3.6 Autorité de remise (art. 167b)

Les participants à l'audition chez qui la même instance juge la remise de l'impôt cantonal et celle de l'impôt fédéral direct approuvent cette disposition dans la mesure où ils se sont exprimés sur ce point. Les cantons, qui seraient *particulièrement touchés* par l'art. 167b, c'est-à-dire les cantons où des *autorités différentes* statuent sur les demandes en remise de l'impôt cantonal et de l'impôt fédéral direct, soulignent en revanche, qu'il ne faudrait rien changer aux compétences cantonales actuelles (AG et TG).

Commentaires favorables

AR, GE, SO, UR, VS, ZH: La limitation à de rares interventions dans les procédures cantonales de remise telles qu'elles se déroulent aujourd'hui est jugée de manière favorable. L'exigence de la Confédération d'après laquelle la demande en remise de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal soit tranchée par la même instance dans la même procédure et avec les mêmes moyens juridiques est bien fondée. Cela permet d'éviter des décisions contradictoires.

BE apprécie l'absence de prescription relative à l'aménagement des instances cantonales, si bien que la répartition des compétences qui a fait ses preuves peut être maintenue.

GR: La retenue concernant les interventions dans les procédures cantonales qui fonctionnent bien est jugée très positivement. Pour ce canton, il est important que les communes puissent statuer d'une manière autonome sur les demandes car elles possèdent leur propre souveraineté fiscale.

LU: Dans ce canton, une *seule* autorité statue en principe sur les demandes en remise de tous les impôts. Par exemple, les communes statuent sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct dans la mesure où une demande en remise des impôts cantonaux et communaux relevant de la compétence communale a également été déposée.

NE: La décision de remise devrait être la même pour les trois genres d'impôt.

CDF: même commentaire qu'AR, GE, SO, UR, VS et ZH. Dans les cantons où la procédure de remise de l'impôt cantonal est déléguée en partie aux communes, il faudrait examiner si la remise de l'impôt fédéral direct doit aussi être confiée aux communes ou si elle doit être centralisée au niveau du canton.

Rejet

AG, TG.

Justification et propositions:

AG: Dans ce canton, le conseil municipal est compétent pour percevoir et remettre les impôts cantonaux et communaux. En revanche, pour l'impôt fédéral direct des personnes physiques et pour les impôts de la Confédération, du canton et des communes frappant les personnes morales, l'administration fiscale cantonale est compétente pour percevoir et remettre les impôts de la Confédération, du canton et des communes. L'avant-projet ne reflète pas clairement l'intention de ne pas empiéter sur la répartition des compétences dans les cantons. En cas de mise en œuvre à la lettre, les conseils municipaux des communes du canton d'Argovie devraient statuer sur la remise de l'impôt fédéral direct, alors même que sa perception incombe à l'administration cantonale des impôts. Cette solution ne serait pas judicieuse. La suppression de la CFR ne devrait pas obliger un canton à refondre sa procédure de perception. L'avant-projet doit donc être adapté sinon l'avant-projet de loi ne pourrait pas être approuvé.

TG: D'après la loi fiscale cantonale, l'autorité de perception, c'est-à-dire l'office communal des impôts, statue sur les demandes en remise jusqu'à 5000 francs par an et l'administration fiscale cantonale statue sur les autres cas. La perception de l'impôt fédéral direct incombe à l'administration fiscale cantonale. Il serait peu judicieux de fonder la réglementation des compétences pour l'impôt fédéral direct sur celle des impôts cantonaux et communaux. Une compétence cantonale interne partagée en deux serait contraire aux efforts d'harmonisation, d'autant plus qu'il serait impossible d'imposer une pratique uniforme à 80 offices communaux des impôts. C'est pourquoi la répartition des compétences doit être laissée aux cantons.

4.3.7 Contenu de la demande en remise (art. 167c)

La plupart des participants à l'audition ne s'est pas prononcée expressément sur l'art. 167c.

ZG remarque que cet article énonce que la demande en remise soit motivée et indique les moyens de preuve nécessaires. Il faudrait préciser, au moins dans le message, qu'il ne s'agit pas d'une prescription sur l'entrée en matière et que les motifs ou les moyens de preuve manquants peuvent être fournis ultérieurement.

4.3.8 Droits et obligations de procédure du requérant (art. 167d)

Seuls quelques participants à l'audition se sont prononcés sur cette disposition et aucun d'eux ne l'a rejetée fondamentalement. La gratuité des procédures de remise en première instance et de réclamation est largement approuvée (AG, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH; président de la CFR, vice-président de la CFR. UR est d'accord pour la procédure de remise et la procédure préliminaire de réclamation. Dans ce canton, toutefois, la procédure de réclamation est en principe payante. Le CP rejette la gratuité.)

Justification et propositions:

AG: Dans ce canton, la gratuité s'applique également à la procédure judiciaire.

BL: Les procédures de réclamation (et de réexamen) et de remise devraient être gratuites. En pratique, il n'est pas possible de distinguer si une demande est «manifestement infondée».

LU (au sujet des *obligations de procédure*): D'après l'art. 167d, le requérant a l'obligation de renseigner l'autorité de remise de manière exhaustive sur sa situation économique, sinon cette autorité n'entre pas en matière sur cette demande après sommation. Étant donné que l'intérêt du requérant à ne pas devoir payer des impôts à cause de son incapacité économique concorde avec l'obligation de prouver l'état de son revenu et de sa fortune, il est superflu

de faire dépendre la non-entrée en matière d'une sommation. En revanche, il faut rendre attentif aux conséquences procédurales de la défaillance dans l'invitation à collaborer.

ZG: En cas d'absence de collaboration, l'al. 2 dispose que l'autorité de remise n'entre pas en matière. Or, le non-respect d'obligations de procédure suppose que l'autorité de remise soit entrée en matière sur la demande en remise sinon il n'est pas possible d'imposer des conditions. La conséquence juridique d'un manque de collaboration devrait donc être le rejet de la demande faute de preuve du dénuement ou de la dureté des conséquences.

CP: La gratuité ouvrirait des possibilités d'abus. Il faudrait exiger une modeste avance de frais qui serait remboursée en cas d'admission de la demande ou de la réclamation.

4.3.9 Moyens d'enquête de l'autorité de remise (art. 167e)

La plupart des participants à l'audition ne se sont pas prononcés sur cette disposition. **ZG** relève que l'art. 167e donne à l'autorité de remise des moyens d'enquête dont elle n'a pas besoin. La règle générale sur le fardeau de la preuve suffit.

4.3.10 Procédure de recours (art. 167f)

Seuls quelques participants à l'audition se sont expressément prononcés sur cette disposition (cf. les commentaires du ch. 4.3.6 relatifs à l'autorité de remise compétente).

Justification et propositions:

AG: Il ne faut pas toucher à l'aménagement de la voie de recours dans le canton. L'al. 3 dispose que les art. 132 à 135 et 140 à 145 LIFD sont applicables «par analogie». AG en déduit que les cantons ne seraient pas tenus d'introduire une procédure de réclamation.

BS apprécie le fait qu'aucune voie de recours ne soit prescrite aux cantons. En contrepartie, l'AFC reçoit logiquement la possibilité de recourir en tant qu'autorité et c'est à juste titre que le TF doit statuer aussi bien sur les cas de remise cantonaux que fédéraux s'il s'agit de cas particulièrement importants.

TG: Une réglementation séparée de la procédure de recours serait superflue avec le renvoi à l'application par analogie des art. 140 à 144 LIFD.

ZH: Cette disposition garantit la coordination entre les décisions relatives aux impôts cantonaux et communaux et à l'impôt fédéral direct. La rédaction de l'al. 2 peut cependant conduire à des malentendus. C'est pourquoi ce canton propose une autre rédaction. L'al. 3 n'est pas convainquant non plus. On pourrait déduire du renvoi aux art. 132 à 135 LIFD qu'une réclamation est possible contre la décision de remise. Toutefois, une réclamation ne serait possible que si elle était également prévue dans la procédure de remise des impôts cantonaux. C'est pourquoi l'al. 3 pourrait être supprimé. Ce canton propose en outre un complément à l'al. 4. L'administration cantonale des impôts devrait également pouvoir recourir au TF si une autorité communale serait compétente pour statuer sur les demandes en remise comme c'est le cas dans ce canton.

TF: L'al. 4 devrait être adapté en fonction du nouveau texte de l'art. 83, let. m, LTF proposé par le TF (cf. les commentaires relatifs à la LTF).

CP: La notion de «cas particulièrement importants» devrait être définie plus précisément comme à l'art. 84, al. 2, LTF.

4.3.11 Dispositions transitoires (art. 205d et 207b)

Rares sont les participants à l'audition qui se sont prononcés sur les dispositions transitoires. TG les approuve. BL et VD les rejettent.

Justification et propositions:

BL, VD: La CFR devrait pouvoir mener à leur terme les cas qui lui ont été soumis jusqu'à une certaine date.

GR approuve en principe ces dispositions, mais les art. 205*d* et 207*b* devraient être réunis en un seul article.

4.4 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Condensé

La modification de la *LTF* pour ouvrir la voie du recours de droit public au Tribunal fédéral en matière de remise d'impôt – tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice – est admise en majorité, mais avec la limitation aux «cas particulièrement importants» prévue dans l'avant-projet faisant l'objet de l'audition. La modification correspondante de la LHID est donc aussi approuvée. En revanche, la majorité des participants à l'audition rejette l'ouverture de la voie de recours pour les autres impôts.

4.4.1 Ouverture de la voie du recours au TF (art. 73, al. 1)

Approbation

AG, BL, BS, FR, GE, GL, NE, SG (en principe), SH, SO, SZ, TI, UR, VD, VS, ZH; TF, président de la CFR, vice-président de la CFR, CP; AR et la CDF approuvent implicitement (cf. les commentaires précédents sur la LTF).

Rejet

BE, GR, JU (en principe), LU, NW, TG et ZG.

4.4.2 Élargissement de la voie du recours au TF à d'autres impôts (art. 73, al. 1)

Approbation

AG, BL, GE, GL, SZ, TI, UR; président de la CFR, vice-président de la CFR; cf. les commentaires sur la LTF.

Rejet

BE, BS, FR, GR, NE, NW, SH, SO, TG, VD, VS, ZG; CP.

Annexe

Liste des destinataires de la procédure d'audition et des participants à l'audition