



Berne, décembre 2014

Rapport explicatif sur la révision de l'ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, RS 642.121)

1 Introduction

1.1. Contexte

D'après le droit en vigueur, les demandes en remise de l'impôt fédéral direct sont examinées soit par les cantons, soit par la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR). La CFR statue sur les demandes qui portent sur une remise de l'impôt fédéral direct d'un montant d'au moins 25 000 francs par année. Les voies de droit sont également distinctes. Le droit fédéral en matière de remise de l'impôt est régi par l'art. 102, al. 4 et l'art. 167 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et par 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). L'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt contient des dispositions concernant les autorités cantonales compétentes pour la remise de l'impôt et sur la procédure devant la CFR, ainsi que des dispositions détaillées sur les conditions matérielles de la remise d'impôt.

La loi fédérale relative à la nouvelle réglementation concernant la remise de l'impôt (loi sur la remise de l'impôt), adoptée par le Parlement le 20 juin 2014, confère aux cantons la compétence de statuer sur toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct. La CFR peut donc être supprimée. 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 les mêmes voies de droit que celle concernant la demande en remise de l'impôt cantonal sur le revenu ou sur le bénéfice. La loi sur la remise de l'impôt, en modifiant l'art. 83, let. m, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), ouvre le recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral tant pour les décisions concernant la demande en remise de l'impôt fédéral direct que pour celles concernant la demande en remise de l'impôt cantonal et communal sur le revenu ou sur le bénéfice. Ceci n'est cependant possible que si une question juridique de principe est soulevée ou si l'affaire est particulièrement importante pour d'autres motifs.

Certaines dispositions de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur sont désormais inscrites dans la loi, afin de mieux respecter le principe de la légalité.

C'est notamment le cas de certains des motifs de rejet de la demande de remise d'impôt inscrits dans le nouvel art. 167a nLIFD, par exemple si le contribuable doit son incapacité



contributive à la renonciation volontaire à un revenu ou à une fortune, c'est aussi le cas de la disposition relative aux droits et obligations de procédure du requérant à l'art. 167*d*, al. 2, nLIFD, qui prévoit que l'autorité de remise peut décider de ne pas entrer en matière sur la demande du requérant qui refuse de prêter le concours nécessaire que l'autorité de remise peut attendre de lui (pour une liste exhaustive, voir le tableau de concordance entre les articles en annexe).

Le nouveau droit s'applique à toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct pendantes devant la CFR ou le canton à la date de l'entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt.

L'art. 167*f* nLIFD prévoit de déléguer au DFF la compétence de préciser les prescriptions légales dans une ordonnance de département.

1.2 Entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt

Le Conseil national et le Conseil aux États ont adopté la loi sur la remise de l'impôt lors de leur vote final du 20 juin 2014. La publication officielle de la loi dans la feuille fédérale a eu lieu le 1^{er} juillet 2014¹, et le délai référendaire a expiré le 9 octobre 2014, sans que le référendum soit demandé. Lors de sa séance du 5 novembre 2014, le Conseil fédéral a fixé l'entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt au 1^{er} janvier 2016.

En vue de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions légales en matière de remise de l'impôt, l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, fondée sur la norme de délégation de l'art. 167*f* nLIFD, doit être entièrement remaniée.

L'ordonnance est restructurée selon un ordre systématique. Ce faisant, le projet d'ordonnance respecte l'articulation en trois volets (conditions, motifs de refus, procédure) de l'art. 167*f* nLIFD.

Les dispositions proposées sont commentées article par article dans ce qui suit, en se référant à l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur et au nouveau droit en matière de remise de l'impôt prévu par la LIFD dans sa version incluant la loi sur la remise de l'impôt (abrégée en «nLIFD» dans le présent rapport explicatif)².

Comme plus de la moitié des dispositions de l'ordonnance en vigueur doit être modifiée, l'ordonnance actuelle est supprimée et une nouvelle ordonnance entre en vigueur.

Le titre allemand de l'ordonnance est légèrement adapté comme suit: «Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer».

¹ FF **2014** 5039

² Voir aussi la table de concordance des articles en annexe.



2 Commentaire des articles

Art. 1 (Objet)

Dans le nouvel art. 1, le contenu de l'ordonnance révisée est précisé.

Art. 2 Dénouement des personnes physiques

Les al. 1 et 2 correspondent matériellement à l'art. 9, al. 1 et 2 de l'ordonnance en vigueur avec quelques modifications rédactionnelles.

D'après l'al. 2, comme dans le droit en vigueur, une disproportion par rapport à la capacité financière est constatée en particulier si la créance fiscale ne peut être acquittée entièrement dans un avenir proche, en dépit de la limitation du train de vie du contribuable au minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite. Par «avenir proche» on entend en pratique entre deux à trois ans (cas normal) et quatre à six ans (pratique plus stricte en matière de remise d'impôt, notamment si une amende a été infligée pour sanctionner une contravention).

Dénouement en l'absence de revenus et de fortune

L'art. 9, al. 2 de l'ordonnance en vigueur prévoit qu'en tout cas le contribuable qui ne dispose d'aucun revenu et d'aucune fortune ou à l'entretien duquel les pouvoirs publics doivent subvenir vit dans le dénuement. La teneur de cette disposition conduisait dans la pratique à l'idée fautive que la demande en remise est admise dès lors que le dénuement est établi. Cependant, même pour les bénéficiaires de l'aide sociale, la remise d'impôt ne peut être envisagée que si toutes les conditions du droit fédéral en matière de remise d'impôt auxquelles doivent également satisfaire les autres requérants sont réunies. Ces conditions font l'objet d'un examen individuel pour chaque requérant. La remise de l'impôt doit être refusée si le dénuement n'est que temporaire ou si le requérant a d'autres dettes. C'est pourquoi l'art. 9, al. 2 de l'ordonnance en vigueur a été reformulé à l'al. 1, let. a.

Art. 3 Causes du dénuement pour les personnes physiques

L'art. 3 prévoit les causes types de dénuement.

L'al. 1 correspond matériellement pour l'essentiel à l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur (art. 10, al. 1). La disposition de l'art. 10, al. 1, let. d, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur est inscrite à la let. a (ch. 2). Les causes et conditions particulières restent énumérées de manière non exhaustive et doivent en outre avoir causé une aggravation sensible et durable de la situation économique du requérant (let. a). Cela signifie aussi que la charge économique définitive doit être supportée par le requérant et que les frais ne sont pas supportés par des tiers (collectivités, assurances, en particulier assurances-maladie). La let. b correspond à l'art. 10, al. 1, let. b, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Dans la pratique, cette disposition n'est appliquée qu'à titre exceptionnel. Il pourrait s'agir de coûts élevés de maladie ou de soins non supportés par des tiers ou d'un montant important à rembourser à l'aide sociale élevés. La let. c prévoit comme aujourd'hui les conditions spécifiques de la remise d'impôt



octroyée aux contribuables de professions indépendantes. Le renvoi dans l'ordonnance en vigueur au principe de la «symétrie des sacrifices» entre les créanciers n'est pas maintenu. L'al. 2 s'applique par ailleurs également aux indépendants.

L'al. 2 correspond matériellement à l'art. 10, al. 2 de l'ordonnance en vigueur.

D'après le nouvel al. 3, les pertes de revenus et les dépenses déjà prises en compte dans la taxation ou le calcul de l'impôt ne sont pas considérées comme des causes de dénuement. Cette disposition clarifie la pratique actuelle. Cette dernière s'applique notamment aux coûts de maladie ou d'accident pris en compte lors de la taxation au moyen de la déduction prévue à l'art. 33, al. 1, let. h, LIFD, ainsi qu'aux fluctuations usuelles du revenu du contribuable (voir à ce sujet l'art. 12, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur).

Pertinence des causes du dénuement

L'art. 2, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur prévoit que le motif pour lequel le contribuable est tombé dans le dénuement qu'il fait valoir ne joue en principe aucun rôle. La pratique en matière de remise d'impôt montre que les requérants ont souvent eu par le passé un train de vie trop élevé prévu dorénavant par l'art. 3, al. 2 (art. 10, al. 2, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur). Sur ce point, l'art. 2, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur conduit à de fausses attentes. C'est pourquoi cette disposition n'est pas reprise dans le nouveau droit.

Art. 4 Dénuement et ses causes pour les personnes morales

Al. 1: les nouvelles dispositions régissant le dénuement et ses causes pour les personnes morales sont tirées de celles qui sont prévues pour les personnes physiques. A cet effet, les critères spécifiques pour la remise d'impôt en faveur des personnes morales sont dorénavant expressément mentionnés dans un acte législatif. Quant au fond, ils se fondent sur la pratique en matière de remise d'impôt en faveur des personnes morales. La remise vise à permettre à une personne morale de subsister. Les conditions d'octroi, les motifs de refus et les causes de dénuement mentionnés dans la loi et dans l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur ont d'abord été prévus pour les personnes physiques. Certains cependant s'appliquent par analogie aux personnes morales. Une personne morale se trouve dans le dénuement en particulier si elle doit être assainie (voir al. 1, let. a) ou si la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à la capacité financière de la personne (voir al. 1, let. b). Mais comme pour les personnes morales, contrairement aux personnes physiques, on ne peut pas parler de «besoins vitaux», des conditions spécifiques doivent être remplies (voir à ce sujet l'al. 2). Enfin, si seules les liquidités manquent, il faut en tenir compte en accordant un sursis conformément à l'art. 14, al. 3, et non une remise d'impôt.

D'après le nouvel al. 2, la personne morale doit subir une perte en capital ou un surendettement, qui mettent en danger l'existence économique de la personne et des emplois. Une personne morale doit être assainie si elle a subi une perte en capital d'après l'art. 725, al. 1, du code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220) ou si elle est surendettée au sens de l'art. 725, al. 2, CO. La personne morale et les détenteurs de participations doivent mettre en œuvre toutes les mesures et prestations d'assainissement qui s'imposent. En se fondant sur l'art. 11, al. 1 et 2, ils doivent exposer les mesures qu'ils ont prises pour éliminer les causes du dénuement et ainsi garantir que la société continue son activité et que les places de travail sont maintenues. La remise d'impôt suppose en d'autres termes la perspective du suc-



cès de l'assainissement. Comme moyen de preuve, les documents suivants peuvent par exemple être admis: les documents concernant l'assainissement, tels que les comptes annuels et les rapports d'activité, le rapport et le procès-verbal de l'assemblée générale comportant la résolution d'adopter des mesures et un plan d'assainissement, les déclarations de postposition des actionnaires et des associés qui octroient des prêts à la personne morale, l'énumération des dettes et les déclarations de renoncement (partiel) à leurs créances des autres créanciers.

D'après la nouvelle disposition à l'al. 3, la remise d'impôt est refusée si l'assainissement est nécessaire en raison d'avantages appréciables en argent excessifs, en particulier de distributions de bénéfices ouvertes ou dissimulées, ou si la personne morale n'était pas dotée d'un capital propre suffisant. Les conséquences économiques d'éventuels manquements des organes, décideurs et détenteurs de participations ne doivent pas être supportées par des collectivités renonçant à leurs impôts mais par les personnes mentionnées elles-mêmes.

Art. 5 Droit à la remise

Art. 5: la disposition à la première phrase de l'art. 2, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, d'après laquelle le requérant a droit à la remise de l'impôt si les conditions posées par la loi sont remplies est maintenue dans une nouvelle formulation. La jurisprudence et la doctrine sont depuis longtemps divisées sur la question d'un droit du contribuable à la remise de l'impôt.

Le Tribunal fédéral nie l'existence d'un droit à la remise de l'impôt en matière d'impôt fédéral direct³. Dans sa jurisprudence antérieure, le Tribunal fédéral a cependant déjà établi, le cas échéant, qu'un contribuable pouvait avoir un tel droit. C'est par exemple le cas si, en dépit de la formulation potestative de la loi fiscale, il ressort clairement de l'ordonnance d'exécution que la remise d'impôt doit être accordée si certaines conditions sont réunies⁴. Dans son arrêt 2D_27/2013, 2D_28/2013 du 27 juin 2013, le Tribunal fédéral a jugé que le Département fédéral des finances ne pouvait pas légiférer en dérogeant à la norme (art. 167, al. 1, LIFD) interprétée par le Tribunal fédéral (consid. 2 de l'arrêt mentionné). Le Tribunal administratif fédéral, l'instance de recours contre les décisions de la CFR, s'est clairement prononcé pour un droit à la remise de l'impôt⁵.

Les nouvelles dispositions de la loi du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt et de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée définissent désormais les conditions d'octroi de la remise d'impôt plus précisément qu'avant, de sorte qu'elles devraient être maintenant suffisamment définies au sens de l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.307/2004 du 9 décembre 2004, consid. 2.2. C'est pourquoi le fait que l'art. 167, al. 1, nLIFD, dans la version de la loi sur la remise de l'impôt du 20 juin 2014, contient toujours une formulation potesta-

³ Arrêt du Tribunal fédéral 2D_42/2014, 2D_43/2014 du 11 mai 2014, consid. 2.2, avec renvois.

⁴ Cf. à ce sujet les arrêts du Tribunal fédéral 2P.307/2004 du 9 décembre 2004, consid. 2.2 et 2P.316/2003 du 19 décembre 2003, consid. 1, ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral du 30 avril 1975, consid. 2, publié dans les: Archives de droit fiscal suisse 44 (1975/1976), p. 618.

⁵ Cf. ATAF 2009/45, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3663/2007 du 11 juin 2009, consid. 2.2. Voir aussi le Message concernant la loi sur la remise de l'impôt (FF 2013 7549, 7552) et spécialement Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich 2012, pp. 230 à 233, avec d'autres références.



tive ne joue aucun rôle. Cette tournure qui existe dans la plupart des lois, d'après laquelle la remise peut être accordée renvoie uniquement au pouvoir d'appréciation que l'autorité de remise doit exercer en examinant les conditions d'octroi de la remise de l'impôt⁶. Le maintien de la formulation exprimant la possibilité à l'art. 167, al. 1, nLIFD laisse l'interprétation à l'appréciation des autorités et tribunaux qui appliquent le droit; le contribuable a droit à la remise de l'impôt, si les conditions sont remplies et s'il n'existe aucun motif de refus. Cela justifie donc que ce droit soit inscrit dans une disposition d'ordonnance comme auparavant.

Art. 6 Objet

L'art. 6 correspond pour l'essentiel aux al. 1 à 3 de l'art. 7 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur (voir la teneur de l'art. 167, al. 1, nLIFD).

A l'al. 1, let. a, il est désormais expressément mentionné que la notion d'impôts comprend aussi les rappels d'impôt, qui ne se distinguent que formellement de l'impôt ordinairement dû. A l'al. 1, let. b, il est précisé que la remise porte également sur les intérêts moratoires. L'al. 1, let. c, correspond à l'art. 7, al. 1, let. c, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, moyennant des modifications rédactionnelles. D'un point de vue de droit matériel, la limitation de l'art. 167, al. 3, nLIFD, d'après laquelle les amendes et les rappels d'impôt ne donnent lieu qu'en des cas exceptionnels et particulièrement fondés à la remise de l'impôt, s'applique dorénavant.

En revanche, d'après le droit en matière d'impôt fédéral direct les amendes prononcées pour des délits fiscaux tels que l'usage de faux (art. 186 LIFD) et le détournement de l'impôt à la source (art. 187 LIFD) ne peuvent faire l'objet d'une remise d'impôt faute d'être mentionnées à l'art. 167, al. 1, nLIFD (il en est de même d'après l'art. 167, al. 1, LIFD en vigueur). Comme aujourd'hui, les frais de perception, tels que les frais de poursuite, faute d'être mentionnés expressément à l'art. 167, al. 1, nLIFD et à l'art. 6, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée ne peuvent faire l'objet d'une remise d'impôt.

Les al. 2 et 3 correspondent à l'article 7, al. 2 et 3 en vigueur. La condition objective d'après laquelle une remise d'impôt ne peut être octroyée que si la taxation est close et entrée en force est cependant inscrite dans une nouvelle disposition sur la date du dépôt (art. 8).

L'énumération à l'art. 6 est exhaustive.

Art. 7 Contenu

Les exigences de forme et de contenu essentiel de la demande en remise d'impôt sont dorénavant inscrites au niveau de la loi à l'art. 167c nLIFD. Au niveau de l'ordonnance, l'art. 7 précise dorénavant que le requérant doit indiquer dans sa demande le montant dont il requiert la remise et l'année fiscale concernée. Ainsi l'objet de la demande de remise de l'impôt est défini. L'autorité chargée de la perception de l'impôt compétente invite en général le requérant à payer le montant d'impôt pour lequel ce dernier ne demande pas de remise, afin que les arriérés et les intérêts moratoires élevés puissent être évités. Si le montant dont

⁶ Cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zurich 2002, p. 348.



il requiert la remise et l'année fiscale concernée ne sont pas clairs, le contribuable peut préciser sa demande.

Art. 8 Date du dépôt

D'après la première phrase de l'art. 8, une demande de remise de l'impôt ne peut être déposée que lorsque la taxation est entrée en force. La remise de l'impôt est rattachée à la perception de l'impôt et non à la taxation dans la systématique de la LIFD. La remise de l'impôt va cependant au-delà du simple processus de perception de l'impôt, en faisant disparaître la créance fiscale, à concurrence du montant de la remise d'impôt accordée⁷. La deuxième phrase de l'art. 8 correspond à l'art. 1, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Lors de la perception de l'impôt, l'exactitude matérielle de la taxation ne peut plus être examinée.

Art. 9 Lieu de dépôt de la demande et confirmation de réception

L'art. 9, al. 1 reprend une partie de l'art. 8, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Dorénavant les cantons désignent l'autorité à laquelle doit être adressée la demande en remise d'impôt fédéral direct, en général dans leurs ordonnances d'exécution de la LIFD. Il est possible que les demandes en remise de l'impôt concernant tant les impôts cantonaux et communaux que l'impôt fédéral direct doivent être adressées à une seule autorité. Cependant les cantons sont libres d'en disposer autrement.

Comme dans le droit en vigueur, l'al. 2 prévoit que l'autorité compétente confirme au requérant la réception de sa demande.

Art. 10 Décès du requérant

L'al. 1 correspond avec quelques modifications rédactionnelles à l'art. 17, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur.

Al. 2: comme dans le droit en vigueur, un héritier peut déposer une demande en remise de l'impôt en se fondant sur les dispositions en matière de remise de l'impôt fédéral direct de la LIFD et de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. La nouvelle formulation à l'al. 2 permet d'établir clairement que seul l'héritier à titre personnel et non l'hoirie dans son ensemble peut déposer une demande en remise de l'impôt (en se fondant sur les dispositions en matière de remise de l'impôt fédéral direct de la LIFD et de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). La situation personnelle et économique de chaque héritier est déterminante.

⁷ Cf. à ce sujet Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich 2012, p. 208 et suivante.



Art. 11 Fondements de la décision

L'al. 1 correspond dans une large mesure à la deuxième phrase de l'art. 2, al. 1 en vigueur. Les autorités de remise compétentes ont un pouvoir d'appréciation. Pour l'appréciation des conditions d'octroi et des motifs de refus, elles doivent prendre en compte les faits essentiels.

L'al. 2, let. a à c, correspond matériellement à l'art. 3, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Pour l'évaluation de la demande, l'ensemble de la situation économique du requérant est déterminant, en particulier les revenus, les dépenses, la fortune et les dettes. La situation économique au moment où la demande en remise de l'impôt est traitée n'est pas prioritairement déterminante (voir la formulation de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur) elle sert simplement de point de départ. Contrairement au droit en vigueur, pour évaluer la situation passée, il convient de tenir compte non seulement de l'évolution depuis la taxation (d'après l'art. 3, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur), mais aussi dans certains cas de l'évolution depuis le début de *la période fiscale concernée* (cf. art. 167a, let. b, nLIFD). Si un requérant a par exemple réalisé des revenus extraordinaires, au moment de leur réalisation, le cas échéant, des réserves appropriées doivent être constituées en vue des impôts éventuellement contestés encore à percevoir. Dans une procédure en soustraction d'impôt, dès l'ouverture de la procédure, le requérant a la possibilité de constituer des réserves en vue des montants qui devront être acquittés. Afin de garantir l'égalité de traitement entre les contribuables, la remise d'impôt doit rester une exception rare, et n'être accordée que dans des conditions définies. Il convient d'éviter qu'une demande en remise de l'impôt soit déposée pour les mêmes motifs les années suivantes. C'est pourquoi l'autorité compétente en matière de remise apprécie, d'après le nouvel al. 2, let. d, inscrit dans la présente révision, si le requérant a pris des mesures pour améliorer ses capacités financières, a demandé les prestations auxquelles il avait droit (entre autres les indemnités journalières de l'assurance-chômage ou les prestations complémentaires), ou a fait des efforts pour trouver un emploi⁸. Il incombe au requérant de prendre de telles mesures d'après l'art. 167a, let. d, nLIFD, d'après lequel si ce dernier renonce volontairement à un revenu sans motif important, il peut se voir refuser la remise de l'impôt. En cas de surendettement, il convient d'exposer que les dettes peuvent être ramenées à un niveau supportable par le renoncement de créanciers à leurs créances conformément à l'art. 3, al. 2, par un concordat extrajudiciaire ou par un règlement amiable des dettes selon l'art. 16 et qu'ainsi, un assainissement durable peut être réalisé.

L'al. 3 correspond matériellement à l'art. 3, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Dans la pratique, l'application de la notion de minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite dans la procédure en remise d'impôt est incontestée dans toute la Suisse, c'est pourquoi cette notion est maintenue dans le projet d'ordonnance. Les directives cantonales pour le calcul du minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite sont déterminantes.

⁸ Cf. l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3888/2013 du 18 novembre 2013, consid. 3.3.2.



Art. 12 Paiements des impôts pendant la procédure

L'art. 12 correspond matériellement à l'art. 7, al. 4 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur.

Art. 13 Paiement des impôts au moyen de la fortune

Al. 1: d'après l'art. 11, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, il convient d'octroyer la remise d'impôt s'il n'est pas soutenable de grever ou d'utiliser la fortune pour payer les dettes fiscales. L'art. 13, al. 1 prévoit (dans une formulation légèrement différente), que l'autorité de remise examine dans quelle mesure le paiement de l'impôt dû au moyen de la fortune peut être exigé.

L'al. 2 correspond matériellement pour l'essentiel à la troisième phrase de l'art. 11, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. La référence à la notion de «revenus uniques» (cf. art. 16, al. 1, LIFD) est nouvelle. Le paiement des impôts sur des revenus uniques au moyen de la fortune peut être exigé dans tous les cas. En font partie les revenus uniques visés à l'art. 17, al. 1, LIFD provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, les revenus uniques provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (art. 22, al. 1, LIFD). Les bénéfices de liquidation et les gains en capital ne sont plus mentionnés expressément comme exemples comme c'est le cas à la troisième phrase de l'art. 11, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Font aussi partie des «revenus uniques» les revenus de l'activité lucrative indépendante, tels que les gains en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale ou du transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (pour plus de détails, voir l'art. 18, al. 2, LIFD). Dans le cas de «revenus uniques» ou de revenus non réguliers, des exigences plus strictes s'appliquent aux conditions de la remise. Les prestations nommées sont en règle générale réalisées en sus des revenus ordinaires, lesquels couvrent la plupart du temps les besoins vitaux du requérant. C'est pourquoi elles ne sont pas nécessaires pour couvrir les frais d'entretien. On peut s'attendre à ce que des réserves soient constituées dès la réalisation de la prestation, afin que suffisamment de fortune subsiste au moment de payer l'impôt fédéral direct. C'est ce qui ressort des motifs de refus prévus à l'art. 167a, let. b à d, nLIFD. Comme dans le droit en vigueur, les impôts sur les bénéfices de liquidation et les gains en capital doivent être acquittés au moyen de la fortune.

D'après la première phrase de l'al. 3, on entend par fortune la fortune nette déterminée à sa valeur vénale. Il est précisé qu'il s'agit de la fortune nette. La deuxième phrase correspond à la deuxième phrase de l'art. 11, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Par rapport au droit en vigueur, l'ordre des notions «droits d'expectative» et «prestations de sortie non librement disponibles» est inversé, afin qu'il soit clair que les droits d'expectative autres que ceux au sens de la loi du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (loi sur le libre passage, LFLP; RS 831.42) de la deuxième phrase ne sont pas compris.



L'al. 4 a également été repris du droit en vigueur (voir la première phrase de l'art. 11, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur). Le sens pratique de cette disposition, étant donné la partie obligatoire de la prévoyance professionnelle qui existe depuis le 1^{er} janvier 1985 et l'imposition préférentielle du bénéfice de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante après l'âge de 55 ans révolus ou en cas d'incapacité de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité d'après l'art. 37b LIFD introduite le 1^{er} janvier 2011 a beaucoup baissé.

Art. 14 Décision

Al. 1: dans l'ordonnance, il est désormais prévu que l'octroi de la remise peut être subordonné à des conditions et des obligations. En pratique, de telles dispositions annexes concernant la remise d'un montant d'impôt existent déjà: une remise partielle du montant d'impôt est par exemple subordonnée à la condition suspensive du versement du reste du montant dans un délai déterminé, avec l'effet que la créance fiscale ne s'éteint conformément à l'al. 2, let. a, que si la condition est remplie. Pour les personnes morales, la remise (partielle) peut être subordonnée à la condition que l'exploitation de l'entreprise se poursuive pendant un délai déterminé et que les postes de travail soient maintenus. D'après le droit en vigueur, une sûreté existe déjà lorsque la fortune, par exemple un immeuble habité par son propriétaire, fait partie à titre indispensable de la prévoyance vieillesse (voir l'art. 13, al. 4, let. b, du présent projet d'ordonnance et la première phrase de l'art. 11, al. 2, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur).

La créance fiscale ne s'éteint d'après l'al. 2, let. a, que si la condition ou l'obligation d'après l'al. 1 est remplie et si, d'après la let. b, la remise de l'impôt n'a pas été obtenue au moyen d'une soustraction d'impôt ou d'un délit fiscal d'après les art. 175 et suivants et 186 et suivants LIFD.

A l'al. 3, il est désormais expressément mentionné que les facilités de paiement au sens de l'art. 166 LIFD peuvent consister en un sursis ou en des paiements échelonnés (voir fin de l'al. 3). Cela correspond au droit en vigueur et tient compte des cas dans lesquels le dénuement n'est que temporaire pour des motifs définis, par exemple en raison d'une proposition de versement de prestations de l'assurance invalidité, de processus en suspens, ou encore d'une estimation encore incertaine de la fortune. Dans ces cas, la demande en remise de l'impôt doit être refusée et un sursis accordé, en général jusqu'à ce que la lumière soit faite sur la situation économique.

L'al. 4 correspond matériellement à l'art. 23, al. 3 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Il est précisé qu'il s'agit d'intérêts moratoires.

Art. 15 Procédures de liquidation et d'exécution forcée: faillite, concordat judiciaire, liquidation

L'al. 1 correspond dans une large mesure à l'art. 14, al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. Actuellement, la durée du sursis accordé pour réaliser l'assainissement est limitée à six mois au plus. Cette durée de six mois sera dorénavant indicative. Dans des cas exceptionnels motivés, un sursis plus long peut être accordé.



La première phrase de l'al. 2 complète la première phrase de l'art. 14, al. 2, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur en précisant que la créance fiscale concernée s'éteint en application de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1) à la confirmation du concordat après l'art. 306 LP. La remise de ce montant d'impôt est donc exclue. La partie de la créance fiscale qui ne s'est pas éteinte à la confirmation du concordat doit être payée en se fondant sur le concordat. Si pour ce montant la procédure en remise de l'impôt devait être maintenue, cela serait contradictoire. La procédure en remise devient sans objet si le dividende concordataire a été approuvé. Si le requérant tombe en faillite, l'autorité de remise n'a plus de compétence décisionnelle non plus. Contrairement au concordat judiciaire, la créance fiscale ne s'éteint pas partiellement mais un acte de défaut de biens est établi pour le montant impayé (voir art. 265, al. 1, LP). Tandis que d'après la deuxième phrase de l'art. 14, al. 2, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, la remise d'impôt est exclue en cas de faillite, il est précisé à la deuxième phrase de l'al. 2 que la procédure en remise d'impôt est sans objet dans les deux cas (concordat judiciaire et faillite).

Al. 3: si le requérant est en liquidation, sa demande est refusée, comme d'après l'art. 14, al. 3, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur.

Art. 16 Procédures de liquidation et d'exécution forcée: concordat extrajudiciaire et règlement amiable des dettes

L'art. 16 correspond en partie à l'art. 15 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur. La disposition est complétée par le règlement amiable des dettes (art. 333 à 336 LP), qui a été introduit dans la LP à l'occasion de la révision de 1994. Le règlement amiable des dettes est aussi un accord extrajudiciaire qui ne nécessite pas d'homologation par un juge. Le règlement amiable des dettes, comme le concordat extrajudiciaire, n'engage que les créanciers qui y adhèrent. Les cantons définissent l'autorité compétente pour approuver un concordat extrajudiciaire ou un règlement amiable des dettes eu égard à l'impôt fédéral direct. A l'art. 15 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, l'autorité responsable de la perception est encore compétente en la matière. Pour que l'autorité cantonale compétente puisse approuver un concordat extrajudiciaire ou un règlement amiable des dettes dorénavant, ce n'est plus seulement l'accord de la majorité mais de la «grande majorité» des autres créanciers de même rang qui est nécessaire. Cette «grande majorité» devrait réunir au moins deux tiers des créanciers. Les créances représentées par ces créanciers doivent en outre constituer au moins trois quarts (d'après le droit en vigueur, au moins la moitié) de l'ensemble des créances de troisième classe (art. 219 LP). Ce durcissement doit permettre de mieux garantir le respect de la «symétrie des sacrifices» entre les créanciers du requérant. Un créancier qui refuse de participer à l'assainissement peut être exclu du concordat extrajudiciaire ou du règlement amiable des dettes et entièrement remboursé comme dans le droit en vigueur. Cela n'est admis que si les autres créanciers en sont informés et ont approuvé cette solution. Les dispositions de droit matériel sur la remise de l'impôt, les conditions de l'octroi de la remise prévues à l'art. 167, al. 1 et 2, nLIFD et les motifs de refus d'après l'art. 167a, nLIFD s'appliquent aussi lors de l'examen pour déterminer si la remise de l'impôt peut être octroyée dans le cadre d'un concordat extrajudiciaire ou d'un règlement amiable des dettes. Enfin, le concordat extrajudiciaire ou le règlement amiable des dettes doit permettre d'assainir durablement la situation économique du requérant. Il ne suffit pas qu'un assainissement partiel soit réalisé avec seulement quelques créanciers.



Art. 17 Procédures de liquidation et d'exécution forcée: rachat d'actes de défaut de biens

Al. 1: la demande de rachat d'un acte de défaut de biens offre aux créanciers un montant partiel de ce qui leur est dû. Si la demande est approuvée, après le versement de la somme convenue, l'acte de défaut de biens est remis à l'office des poursuites compétent pour radiation. D'après l'article 16 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, les principes de la remise ne sont pas applicables dans la procédure de rachat d'un acte de défaut de biens. Le nouvel al. 1 précise à présent que la demande de rachat d'un acte de défaut de biens est considérée comme une demande en remise. Ainsi, dans la procédure de rachat d'un acte de défaut de biens, les dispositions de procédure et les conditions d'octroi de la remise de l'impôt fédéral direct et l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt s'appliquent en principe.

Al. 2: il est possible de déroger au principe de l'al. 1 dans certains cas exceptionnels justifiés. Cette nouvelle formulation à l'al. 2 correspond à la pratique en vigueur: si, d'après l'acte de défaut de biens, le montant dû résulte d'une saisie de salaire prononcée contre une personne encore active, il convient d'examiner dans la procédure de traitement de la demande en remise d'impôt si les conditions sont réunies et s'il n'existe pas de motif de refus. Cependant, si le requérant (débitéur de l'acte de défaut de biens) est à la retraite et ne dispose que d'un revenu modeste, l'autorité compétente peut renoncer à appliquer l'art. 167, al. 2, nLIFD sur la condition de l'assainissement durable et accorder au requérant, bien qu'il ait d'autres créanciers, une remise partielle ou même totale de l'impôt. Dans ce cas particulièrement justifié, l'amélioration de la situation économique du requérant ne peut plus être attendue, de sorte que ses autres créanciers non plus ne peuvent plus tirer profit de la concession faite par la Confédération. Les compétences sont redéfinies: d'après l'art. 16 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur, l'autorité de perception est compétente en matière de rachat d'un acte de défaut de biens. Dorénavant, l'al. 2 prévoit que ce sont les cantons qui seront l'autorité compétente en la matière.

Art. 18 Lien avec la perception de l'impôt

Les al. 1 et 2 correspondent matériellement au droit en vigueur (art. 27, al. 1 et 2). L'al. 1 est reformulé.

D'après l'al. 2, une exécution forcée demeure réservée même après le dépôt de la demande en remise de l'impôt, si le requérant empêche ou retarde le traitement de sa demande, parce qu'il ne donne pas de renseignements exhaustifs sur sa situation économique. Les possibilités de retarder le traitement existent parce que, dans le cadre de l'impôt fédéral direct, ce n'est qu'après le rappel et la sommation que la demande en remise de l'impôt peut être traitée sans autre forme de procédé. Si l'exécution forcée est décidée, le requérant doit au demeurant effectuer le paiement sous réserve (voir à ce sujet l'art. 6, al. 3, let. b). Autrement, l'autorité de remise, en se fondant sur l'art. 12, al. 1 lui demanderait si il maintient sa demande pour un examen matériel⁹.

⁹ Cf. à ce sujet Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich 2012, p. 241 et suivante.



Art. 19 Frais

L'art. 19 se réfère à l'art. 167d, al. 3, nLIFD. Si une demande de remise de l'impôt est manifestement infondée, comme auparavant (voir l'art. 24, al. 2 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt en vigueur), des émoluments d'arrêté et d'écritures d'au moins 50 francs et d'au plus 1000 francs peuvent être perçus. Par rapport au droit en vigueur, il est précisé qu'il s'agit d'émoluments calculés sur la base du temps consacré à l'opération.

Art. 20 Abrogation d'un autre acte législatif

L'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19 décembre 1994 est abrogée en vertu de l'art. 20 et remplacée par la présente ordonnance totalement révisée.

Art. 21 Entrée en vigueur

D'après l'article 21, l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2016, en même temps que la loi fédérale du 20 juin 2014 sur la remise d'impôt).

Annexe

Table de concordance entre l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19 décembre 1994, le présent projet d'ordonnance et les dispositions de la nLIFD



Annexe

Table de concordance

entre l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19 décembre 1994
et le nouveau droit fédéral

Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19.12.1994	Nouveau droit fédéral (LIFD au 20.06.2014 et ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée)		Thème
	LIFD	ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée	
Art. 1, al. 1	Art. 167, al. 2	----	But de la procédure de remise
Art. 1, al. 2	----	Art. 8, phrase 2	Délimitation de la remise d'avec la procédure de taxation
Art. 2, al. 1, phrase 1	----	Art. 5	Droit à la remise d'impôt
Art. 2, al. 1, phrase 2	----	Art. 11, al. 1	Décision dans les limites du pouvoir d'appréciation
Art. 2, al. 2	----	----	Non prise en compte des causes du dénuement (supprimé)
Art. 2, al. 3	Art. 167, al. 5	----	Remise de l'impôt en cas d'imposition à la source
Art. 3, al. 1 et 2	----	Art. 11, al. 2, let. a à c et al. 3	Fondements de la décision de remise de l'impôt
Art. 3, al. 3	Art. 167a, let. c	----	Capacité de payer l'impôt au moment de l'échéance
Art. 4, al. 1 à 3	----	----	Compétence de la CFR (supprimé)
Art. 5	----	----	Secrétariat de la CFR (supprimé)
Art. 6	Art. 167b, al. 1 et 2	----	Organisation des autorités can- tonales de remise et procédure
Art. 7, al. 1 et 2, 2 ^e proposition et Art. 3	----	Art. 6, al. 1 à 3	Objet de la demande de re- mise
Art. 7, al. 2 1 ^{re} proposition	----	Art. 8, phrase 1	Entrée en force de la taxation
Art. 7, al. 4	----	Art. 12, al. 1 et 2	Paiement pendant la procé- dure
Art. 8, al. 1, phrase 1	Art. 167c, phrase 1	Art. 9, al. 1	Lieu de dépôt et forme de la demande de remise
Art. 8, al. 1, phrase 2	----	Art. 9, al. 2	Confirmation de réception
Art. 8, al. 2	Art. 167c, phrase 2	----	Exposé de la situation de dé- nuement
Art. 9, al. 1	Art. 167, al. 1	Art. 2, al. 1, let. b et al. 2 et Art. 4, al. 1, let. b	Explication de la notion de dénuement
Art. 9, al. 2	Art. 167, al. 1	Art. 2, al. 1, let. a et	Dénuement au sens strict



Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19.12.1994	Nouveau droit fédéral (LIFD au 20.06.2014 et ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée)		Thème
	LIFD	ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée	
		Art. 4, al. 1, let. a	
Art. 10, al. 1, let. a	----	Art. 3, al. 1, let. a, ch. 1 et 3	Causes de dénuement
Art. 10, al. 1, let. b	----	Art. 3, al. 1, let. b	Surendettement lié à la situation personnelle
Art. 10, al. 1, let. c (pers. physiques)	----	Art. 3, al. 1, let. c	Causes de dénuement pour un indépendant
Art. 10, al. 1, let. c (pers. morales)	----	Art. 4, al. 2	Causes de dénuement pour une personne morale
Art. 10, al. 1, let. d	----	Art. 3, al. 1, let. a, ch. 2	Coûts élevés de maladie ou soins
Art. 10, al. 2	----	Art. 3, al. 2	«symétrie des sacrifices» entre les créanciers
Art. 11, al. 1, phrase 1	----	Art. 13, al. 1	Paiement des impôts au moyen de la fortune
Art. 11, al. 1, phrase 2	----	Art. 13, al. 3, phrase 1	Estimation de la fortune
Art. 11, al. 1, phrase 3	----	Art. 13, al. 2	Remise d'impôts sur les bénéfices en capital et sur les bénéfices de liquidation
Art. 11, al. 2, phrase 1	----	Art. 13, al. 4	Part indispensable de la prévoyance vieillesse
Art. 11, al. 2, phrase 2	----	Art. 13, al. 3, phrase 2	Prestations de sortie et expectatives non disponibles librement d'après la loi sur le libre passage
Art. 12, al. 1, phrase 1	----	Art. 3, al. 3, phrase 2	Fluctuations du revenu du contribuable
Art. 12, al. 1, phrase 2	----	----	Renvoi à la taxation intermédiaire (supprimé)
Art. 12, al. 2	Art. 167a, let. d	----	Renonciation volontaire à un revenu ou une fortune
Art. 13	Art. 167, al. 4	----	Remise au stade de la poursuite
Art. 14, al. 1 à 3	----	Art. 15, al. 1 à 3	Faillite, concordat judiciaire, liquidation
Art. 15	----	Art. 16	Concordat extrajudiciaire
Art. 16, phrase 1	----	Art. 17, al. 2	Compétence en matière de rachat d'actes de défaut de biens
Art. 16, phrase 2	----	Art. 17, al. 2	Application des principes de la remise
Art. 17, al. 1 et al. 2, phrase 1	----	Art. 10, al. 1 et 2	Décès du requérant



Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt du 19.12.1994	Nouveau droit fédéral (LIFD au 20.06.2014 et ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée)		Thème
	LIFD	ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée	
Art. 17, al. 2, phrase 2	----	----	Conditions de l'octroi de la remise aux héritiers
Art. 18, al. 1 et 2	Art. 167d, al. 1 et 2	----	Droits et obligations de procédure du requérant
Art. 19	Art. 167e	----	Moyens d'enquête des autorités de remise
Art. 20	----	----	Proposition du canton (supprimé)
Art. 21	----	----	Etablissement des faits et projet de décision du secrétariat de la CFR (supprimé)
Art. 22, al. 1 et 2	----	----	Autorité qui prend la décision (CFR; supprimé)
Art. 23, al. 1	----	----	Formes de la décision (supprimé)
Art. 23, al. 2	----	Art. 14, al. 3	Facilités de paiement
Art. 23, al. 3	----	Art. 14, al. 4	Intérêt sur le montant de la créance non remise
Art. 24, al. 1	Art. 167d, al. 3, phrase 1	----	Frais en général
Art. 24, al. 2	Art. 167d, al. 3, phrase 2	Art. 19	Frais en cas de demande manifestement infondée; cadre
Art. 25	----	----	Notification de la décision de la CFR (supprimé)
Art. 26	----	----	Disposition déjà supprimée sur l'ancien caractère irrévocable des décisions concernant la remise
Art. 27, al. 1 et 2	----	Art. 18, al. 1 et 2	Remise et perception de l'impôt
Art. 27, al. 3	----	Art. 14, al. 2	Extinction définitive de la créance fiscale
Art. 28	----	(Art. 20)	Modification du droit en vigueur
Art. 29	---- (Art. 205e et 207b)	----	Disposition transitoire
Art. 30	----	Art. 21	Entrée en vigueur