



30 avril 2015

Audition relative à 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)

Rapport sur les résultats

Condensé

La révision de l'ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) sur les demandes en remise d'impôt a fait l'objet d'une audition entre le 12 décembre 2014 et le 12 mars 2015. Au total, 34 prises de position ont été envoyées à l'AFC.

Les participants à l'audition qui ont exprimé un avis clair au sujet de cette révision, à savoir la plupart des cantons, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances et la Conférence suisse des impôts, sont globalement favorables au projet de révision tel qu'il a été mis en audition. Ils estiment en substance que les nouvelles bases légales maintiennent pour l'essentiel la pratique des autorités et des tribunaux en matière de remise d'impôt, tout en apportant des précisions pertinentes.

Quant à la question de savoir si le droit à la remise prend automatiquement naissance lorsque les conditions de la remise sont réunies et qu'il n'existe pas de motif de refus, elle reste controversée. En effet, les avis des participants à l'audition divergent sur ce point: d'un côté, neuf participants s'opposent à la naissance automatique de ce droit (8 oppositions claires et 1 opposition plus nuancée). Leur principal argument est que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, également révisée, contient toujours une formulation potestative. De l'autre côté, neuf participants considèrent que la disposition proposée, qui prévoit un droit à la remise d'impôt, est fondamentalement pertinente. Ils soulignent cependant que si l'on inscrit un tel droit dans la législation fédérale, il serait nécessaire de coordonner de façon rigoureuse toutes les dispositions et toutes les conditions légales en matière de remise d'impôt. Ils estiment en effet qu'il faudrait éviter une coexistence antinomique entre droit, d'un côté, et appréciation de la sanction légale, de l'autre. Ils soulignent en outre qu'il conviendrait d'énumérer, dans la disposition fondant le droit à la remise, tous les types de conditions de remise (au sens large) et, enfin, qu'il serait judicieux d'établir, à moyen ou à long terme, une base légale. Cinq participants se sont déclarés fondamentalement favorables à la proposition contenue dans le projet. Un canton considère qu'il incombe au Tribunal fédéral de trancher cette question. Quant au Tribunal fédéral, il a expressément renoncé à prendre position.

Une large majorité des participants se sont déclarés favorables au maintien des dispositions de l'ordonnance actuelle sur les demandes en remise d'impôt en ce qui concerne les quorums (en fonction des créanciers et du montant des créances) requis pour une acceptation de la demande en cas de concordat extrajudiciaire. Ils proposent en outre d'appliquer dorénavant ces mêmes dispositions au règlement amiable des dettes. Ils considèrent que si les quorums étaient augmentés conformément à la proposition du projet, le concordat extrajudiciaire et le règlement amiable des dettes seraient exclus dans la plupart des cas et que les contribuables seraient poussés, le cas échéant, à subir une procédure de faillite, ce qui entraînerait en fin de compte un fort accroissement des coûts et de la charge administrative.

Les cantons sont presque unanimes à rejeter la proposition de traiter comme des demandes de remise les demandes de rachat d'un acte de défaut de biens. Ils avancent l'argument qu'au niveau des cantons, tous les actes de défaut de biens, c'est-à-dire également ceux qui ne concernant pas des créances fiscales, seraient majoritairement, voire intégralement, traités par les autorités de perception. Or, les dispositions en matière de remise d'impôt ne seraient la plupart du temps pas applicables aux actes de défaut de biens qui concernent d'autres créances cantonales. De ce fait, les principes régissant la remise d'impôt ne pourraient être appliqués que moyennant une instruction laborieuse et une surveillance renforcée en matière de rachats d'actes de défaut de biens. Par ailleurs, cela reviendrait à limiter indirectement l'autonomie organisationnelle des cantons.

Enfin, les participants à l'audition ont envoyé quelques propositions isolées concernant d'autres dispositions, nouvelles ou révisées, contenues dans le projet d'ordonnance.

1. Contexte

D'après le droit en vigueur, les demandes en remise de l'impôt fédéral direct sont examinées d'une part par les cantons et d'autre part 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. La loi sur la remise de l'impôt (RO 2015 9) 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. Le délai référendaire pour la loi sur la remise de l'impôt a expiré le 9 octobre 2014, sans que le référendum n'ait été demandé. Le 3 novembre 2014, le Conseil fédéral a décidé, en procédure simplifiée, de fixer la date d'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 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), fondée sur la norme de délégation de l'art. 167f LIFD (dans sa version révisée incluant la loi sur la remise de l'impôt; ci-après: «LIFD rév.»), doit être remaniée.

2. Grandes lignes du projet soumis à l'audition

En vertu des nouvelles dispositions de la LIFD contenues dans la version de la loi sur la remise de l'impôt du 20 juin 2014 et sur la base de l'ordonnance en vigueur sur les demandes en remise d'impôt, le projet d'ordonnance décrit les conditions de remise de l'impôt, les motifs de refus d'une demande en remise d'impôt ainsi que la procédure de remise et prend en compte la pratique adoptée ces dernières années par les autorités de remises et les tribunaux en matière de remise d'impôt. Le projet de révision respecte l'articulation en trois volets (conditions, motifs de refus, procédure) de l'art. 167f LIFD rév. L'ordonnance révisée doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2016, en même temps que la loi sur la remise de l'impôt.

3. Procédure d'audition

Le 12 décembre 2014, le DFF a ouvert une procédure d'audition portant sur le projet de révision de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. Les participants à l'audition pouvaient se prononcer sur les dispositions du projet et proposer des modifications ou des compléments. L'audition a duré jusqu'au 12 mars 2015. Trente-trois destinataires ont été invités à participer à l'audition: les gouvernements des 26 cantons, la Conférence des gouvernements cantonaux, le Tribunal fédéral ainsi que cinq autorités financières et organisations fiscales (CDF, CSI, Conférence des villes suisses sur les impôts, ASEFiD et IFA). Sur les 33 participants à l'audition, 30 ont donné leur avis. La liste des destinataires et des participants à l'audition ainsi que les abréviations utilisées figurent dans l'annexe. Trente-trois participants se sont exprimés sur le contenu du projet: 26 cantons, la CDF, la CSI, la Conférence des villes suisses sur les impôts et quatre organisations non inscrites (CP, FER, DCS et USP). Le Tribunal fédéral a renoncé expressément à donner son avis.

4. Résultats de l'audition

4.1 Généralités

Approbation de la révision

Les cantons qui ont exprimé un avis clair au sujet du projet de révision (AG, AI, AR, BE, BS, FR, GE, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, UR, VD, VS, ZG et ZH), la CDF et cinq autres participants (CSI, Conférence des villes suisses sur les impôts, CP, FER et USP) sont globalement favorables au projet de révision tel qu'il a été mis en audition. Ils estiment en substance que les nouvelles bases légales maintiennent pour l'essentiel la pratique des autorités et des tribunaux en matière de remise d'impôt, tout en apportant des précisions pertinentes. Une majorité des participants qui se sont exprimés sur le sujet considère notamment que l'art. 5 du projet, qui porte sur le droit à la remise, est *pertinent*, lorsque certaines conditions sont remplies, ou approuvent une telle réglementation.

Rejet de la révision

Aucun participant à l'audition n'a fondamentalement rejeté le projet. Le canton des Grisons déplore toutefois la densité normative élevée de la loi et de l'ordonnance. Selon lui, il faudrait vérifier quelles dispositions sont indispensables. Les participants ont refusé à une large majorité d'augmenter les quorums (en fonction des créanciers et des sommes) en cas de concordat extrajudiciaire et de règlement amiable des dettes et d'appliquer les principes régissant la remise d'impôt à la procédure de rachats d'actes de défauts de biens. Ils ont avancé l'argument que les obstacles importants proposés rendaient la conclusion d'un concordat extrajudiciaire ou d'un règlement amiable des dettes impossible dans la majorité des cas. Ces procédures ne surviendraient par conséquent pas. Concernant la procédure de rachat d'un acte de défaut de biens, il faudrait tenir compte que les cantons seraient désormais également entièrement compétents pour la remise de l'impôt fédéral direct, si bien que leurs dispositions en matière de remise pour les impôts cantonaux devraient être adaptées afin de garantir une procédure uniforme. Il serait difficile pour les cantons de traiter en permanence l'ensemble des demandes qui leur parviennent, d'autant que des modifications dans les procédures de remises fiscales auraient également des répercussions sur le recouvrement de créances non fiscales. C'est pourquoi il faut refuser de modifier la pratique actuelle en matière de remise d'impôt si ces modifications ne se justifient pas ou si elles entraînent une charge de travail supplémentaire pour les cantons. Les autres dispositions de l'ordonnance ne sont, pour l'essentiel, pas contestées. Des demandes de modifications de fond et de forme ont toutefois été soumises et sont présentées ci-après.

4.2 Demandes de modifications relatives au projet de révision

Les modifications et les compléments proposés par les participants à l'audition sont énumérés en détail ci-après. La présentation de ces modifications suit la structure des dispositions du projet d'ordonnance mis en audition. Les avis et les demandes ne sont pas présentés séparément. La CSI s'est exprimée en détail sur certaines dispositions. D'autres participants à l'audition ont formulé des demandes identiques et se sont référés expressément ou implicitement à l'avis de la CSI ou ont fait des commentaires similaires sur l'orientation générale du projet. Les prises de positions concernant l'art. 5, qui a fait l'objet de controverses, sont présentées de manière détaillées. Pour ce qui est des «questions techniques», la CDF renvoie à l'avis de la CSI. C'est pourquoi, dans l'évaluation, la CDF est mentionnée correspondantes, à l'exception des art. 5 et 11, qui ne traitent pas uniquement de questions techniques de droit à la remise. Cela vaut également pour les cantons de FR et d'OW qui soutiennent la position de la CDF.

Art. 1 (Objet)

Aucun participant n'a donné son avis ni fait de proposition concernant cette disposition.

Art. 2 *Dénuement des personnes physiques*

AG: Il faut ajouter une disposition stipulant que les bénéficiaires de l'aide sociale sont dans tous les cas en situation de dénuement.

JU: al. 2: La durée supportable du remboursement indiquée dans les commentaires est supérieure à la pratique habituelle du canton du JU.

SO tient normalement compte d'une durée de remboursement d'un an et, si une pratique plus sévère en matière de remise est appliquée, d'une durée de deux ans. Il convient de préciser dans le rapport explicatif que les cantons peuvent fixer eux-mêmes la durée du remboursement.

DCS: Il faut également tenir compte des coûts et des intérêts moratoires lors de l'évaluation de la durée du remboursement et inclure les impôts exigibles dans les dépenses.

Art. 3 *Causes du dénuement pour les personnes physiques*

AG: al. 2: Il est irréaliste d'espérer un abandon de créance dans le cas de créances garanties par gage immobilier. A part en ce qui concerne les créances d'importance minime, l'essentiel est que la Confédération, en tant que créancier fiscal de troisième classe, ne soit pas moins bien traitée que tous les autres créanciers de la troisième classe (symétrie des sacrifices). La partie de la phrase «[...] les autres créanciers [...]» doit être complétée de la manière suivante: «[...] les autres créanciers de troisième classe (art. 219 LP) ». L'interprétation des *alinéas 1 et 2* ne permet pas de définir clairement si, dans les cas prévus par l'al. 1 également, un abandon de créance est une condition requise pour la demande en remise d'impôt. D'après la jurisprudence actuelle relative à l'art. 2, al. 2 et à l'art. 10 de l'ordonnance en vigueur (à l'exception de l'art. 10, al. 1, let. c), ce n'est pas le cas.

BS: al. 2: L'art. 10, al. 2 de l'ordonnance en vigueur exprime mieux le fait que, en général, aucune remise n'est possible en cas d'échec commercial, de niveau de vie excessif, etc., et que, à titre exceptionnel, une remise entre en ligne de compte si d'autres créanciers renoncent à leurs créances dans les mêmes proportions.

GR: La base légale de ces causes n'est pas clairement établie.

VD propose une adaptation rédactionnelle du texte français: «b. un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle *du contribuable, sans faute de sa part*».

Conférence des villes suisses sur les impôts: Des pertes commerciales ou des pertes de capital sont en général le signe que la personne ne participe pas à la vie économique de manière compétitive. Dans ce cas, il est dans la nature même de notre système économique que l'activité économique prenne fin avec une liquidation ou une faillite. Une remise des impôts dus en cas de bénéfices réalisés constituerait une violation du principe de neutralité concurrentielle de l'Etat.

DCS: Les causes principales d'une situation de détresse sont la création ou la dissolution d'un ménage, la naissance d'un enfant, la diminution des revenus (en cas de chômage, de maladie, d'accident) et l'échec d'une activité indépendante. Les causes ne doivent être citées qu'à titre d'exemple. L'al. 1, let. a, ch. 3 doit être modifié de la manière suivante: «[...], en raison:] d'une diminution durable du revenu;» au lieu de: «d'un chômage prolongé;».

Art. 4 *Dénuement et ses causes pour les personnes morales*

AG approuve une disposition particulière sur la remise d'impôt des personnes morales qui faisait défaut jusqu'à présent. La version du projet soulève toutefois des questions d'interprétation: en quoi est-ce justifié de préciser qu'une personne morale se trouve «en particulier» dans le dénuement? A quelles situations a-t-on voulu faire référence? En outre, le rapport

entre l'al. 1, let a, et l'al.1, let. b, n'est pas clair. Lorsqu'il est question de «nécessité d'assainir» et de «disproportion» entre la capacité financière et la dette fiscale sur laquelle porte la demande de remise, s'agit-il de conditions cumulatives ou alternatives ? D'après les commentaires, il s'agit de conditions alternatives, c'est pourquoi cette interprétation devrait figurer dans le texte de l'ordonnance. Par ailleurs, on peut se demander si l'«assainissement» de la personne morale ne suffit pas à justifier la situation de détresse. D'après le canton d'AG, la «nécessité d'assainir» suffit.

GR: La base légale de ces causes n'est pas clairement établie.

TI: A l'al. 3, la précision «excessifs» doit être supprimée, car elle n'est pas adéquate et pourrait être mal interprétée.

Conférence des villes suisses sur les impôts: Des pertes commerciales ou des pertes de capital sont en général le signe que l'entreprise ne participe pas à la vie économique de manière compétitive. Dans ce cas, il est dans la nature même de notre système économique que l'activité économique prenne fin avec une liquidation ou une faillite. Une remise d'impôt alors que des bénéfices ont été réalisés constituerait une violation du principe de la neutralité concurrentielle de l'Etat.

Art. 5 Droit à la remise

Résumé

5 participants à l'audition approuvent en substance la disposition de l'art. 5 portant sur le droit à la remise (**NE, VS** et **SBC**; **BE** et **VD** [BE et VD sans autre justification, c'est-à-dire dans le cadre de leur approbation générale du projet d'ordonnance]). **9 participants** à l'audition (**CSI**; au moyen de sa prise de position: **AI, AR, GL, NW, SH, SO, SZ, TG**) ont estimé que l'art. 5 était *pertinent*, pour autant que toutes les dispositions liées au droit à la remise ainsi que les conditions posées par le droit en vigueur en la matière soient harmonisées les unes par rapport aux autres. Ils notent qu'à moyen ou à long terme, il serait judicieux d'inscrire cette disposition dans la loi (LIFD).

8 participants à l'audition se sont *clairement* déclarés *opposés* (**BS, FR, GE, GR, JU, LU, ZH** et la **Conférence des villes suisses sur les impôts**). Ils justifient leur opposition en affirmant que la disposition de l'ordonnance est en contradiction avec la «formulation potestative» de la loi. **SG** approuve qu'un droit à la remise soit prévu par l'ordonnance et note qu'il serait toutefois souhaitable et *juste en soi* que cette disposition soit inscrite dans la LIFD.

AG rappelle que le *Tribunal fédéral* doit trancher en dernier lieu. Le **Tribunal fédéral** a *renoncé* expressément à donner son avis.

CSI; AI, AR, GL, NW, SH, SO, SZ et **TG** ont formulé l'avis suivant (justification et propositions): l'art 167, al. 1, LIFD, dans sa version actuelle comme dans l'ancienne, prévoit que lorsque le contribuable est en situation de dénuement et que le paiement de l'impôt, des intérêts ou de l'amende aurait des conséquences très lourdes pour ce dernier, une remise peut être accordée. Cette formulation potestative, figurant également dans de nombreuses lois fiscales cantonales, confère aux autorités de remise une *compétence décisionnelle*, autrement dit le *droit d'évaluer chaque demande au cas par cas*. Si le requérant est effectivement en situation de dénuement (faits), les autorités compétentes peuvent alors lui accorder une remise d'impôt (conséquence juridique). Le fait d'habiliter les autorités à décider d'accorder ou non une remise d'impôt a des conséquences juridiques importantes. En effet, les autorités ont le droit, même en présence d'un cas de dénuement manifeste, de refuser des demandes pour certains motifs, notamment lorsque le demandeur a gravement manqué à ses devoirs au cours de la procédure de taxation. Un contribuable qui n'a pas respecté ses obligations dans la procédure ne devrait pas pouvoir bénéficier de la mansuétude de la remise d'impôt. Ce principe est en accord avec la pratique constante établie par les autorités de remise et les tribunaux.

Outre le dénuement, d'autres conditions doivent être réunies pour permettre une remise d'impôt. Tirées de la pratique en matière de remise d'impôts, ces conditions figurent désormais dans l'art. 167a de la LIFD rév. Elles sont formulées sous la forme de conditions négatives, décrivant des cas de figure dans lesquels une remise d'impôt est exclue (manquements à des obligations au cours de la procédure, absence de réserves en dépit des moyens à disposition, non-paiement à l'échéance en dépit des moyens à disposition, incapacité contributive due à la renonciation volontaire, préférence donnée à d'autres créanciers). La liste des motifs de refus prévus par la loi n'est pas exhaustive.

L'art. 5, dérivé des dispositions prévues par la nouvelle et l'ancienne version de l'art. 167, al. 1, LIFD, accorde à présent explicitement un droit à la remise d'impôt au requérant, pour autant que celui-ci remplisse les conditions requises (dénuement) et qu'aucun motif de refus ne soit constaté. L'art. 5 prive ainsi les autorités de remise de leur compétence décisionnelle en la matière. Si elle demeurerait réservée même lorsque toutes les conditions sont remplies par le requérant (dénuement et absence de motifs de refus), cette liberté d'appréciation laisserait libre cours à l'arbitraire et aux inégalités sur le plan juridique.

Par conséquent, l'art. 5 s'avère *pertinent*. Les conditions de remise prévues par la LIFD, qu'elles soient positives (dénuement) ou négatives (motifs de refus), représentent les conditions nécessaires (au sens large) au traitement des demandes en remise d'impôt. Si ces différentes conditions sont remplies, la remise doit être accordée. L'art. 167, al. 1, LIFD (ancienne et nouvelle version) reste en outre compatible avec l'art. 5, puisque les dispositions qui y sont édictées ne sont pas excessivement restrictives du point de vue des faits et laissent donc une certaine marge de décision.

Il existe cependant une contradiction avec l'art. 11, al. 1: «L'autorité de remise statue sur la demande en remise sur la base des faits pertinents pour l'évaluation des conditions et des motifs de refus, dans les limites de son pouvoir d'appréciation.». Si l'on considère que cette disposition confère aux autorités un pouvoir d'appréciation et leur laisse une certaine marge de manœuvre pour déterminer si l'auteur de la demande en remise satisfait aux exigences prévues, l'art. 11 concorde avec l'art. 5. Si l'on en déduit par contre que l'autorité de remise est libre de décider de l'issue de la demande (compétence décisionnelle), comme semble d'ailleurs le signifier l'art. 11, al. 1, les dispositions des deux articles se contredisent: même si les conditions de remise (au sens large) sont remplies, il appartient à l'autorité de remise de rendre une décision finale, quand bien même elle s'en tient aux limites de son pouvoir d'appréciation (art. 11, al. 1). Le droit à la remise (art. 5) est donc considérablement affaibli du fait qu'il dépend finalement d'une décision fondée sur une appréciation. Ainsi, il conviendrait de supprimer de l'art. 11, al. 1 le passage «dans les limites de son pouvoir d'appréciation». Au vu de ce qui précède, l'art. 11, al. 2 (et 3), déterminant sur quels critères doit se fonder l'appréciation prévue par l'al. 1, pose également problème. A ces critères, qui ne figurent pas dans la section 2 du projet d'ordonnance «conditions et motifs de refus», viennent s'ajouter d'autres éléments de décision liés aux conditions et aux motifs de refus prévus par l'art. 5. Rappelons qu'une demande peut être refusée même si son auteur remplit toutes les conditions requises et qu'aucun motif de refus ne peut être invoqué. Le droit à la remise est par conséquent fortement relativisé. Il en va de même pour les demandes en remise *d'amendes*. Si l'auteur de la demande se trouve en situation de dénuement (art. 2) et qu'aucun motif de refus (art. 167a LIFD rév.) ne peut être invoqué contre lui (en particulier un manquement grave ou répété à ses obligations dans la procédure), une remise d'impôt devrait lui être accordée en vertu de l'art. 5. Etant donné que les amendes ne peuvent être remises que dans certains cas dûment justifiés (art. 167, al. 3 LIFD rév.), l'autorité de remise est à nouveau libre d'évaluer au cas par cas si elle se trouve face à une exception et si la demande en remise doit par conséquent être acceptée.

Relevons par ailleurs que d'un point de vue juridique, le droit à la remise d'impôt (art. 5) devrait figurer dans la *loi* et de même que les motifs de refus devraient être définis dans la LIFD.

L'art. 167, al. 1, LIFD devrait alors également être adapté.

Résumé: Si le droit à la remise devait être intégré au droit fédéral, il faudrait tout d'abord harmoniser les conditions et les dispositions existantes. Il convient par ailleurs d'éviter la coexistence

contradictoire entre le droit à la remise et la compétence décisionnelle conférée aux autorités. Les différents types de conditions de remise (au sens large) doivent en outre être énumérés dans les dispositions relatives au droit à la remise. A moyen ou à long terme, il serait judicieux d'établir une base légale en la matière (LIFD).

AG: En dernier lieu, il appartiendra (à nouveau) au Tribunal fédéral de trancher. Dans le canton d'Argovie, les autorités de remise et le Tribunal administratif spécial (*Spezialverwaltungsgericht*), anciennement Tribunal de recours en matière fiscale (*Steuerrekursgericht*), sont jusqu'à présent partis du principe que la remise d'impôt doit être accordée si les conditions prévues par la loi sont réunies (principe de l'égalité).

BS: Cet article doit être supprimé. La formulation potestative figure encore dans l'art. 167, al. 1, LIFD rév., si bien que rien ne justifie qu'un droit soit prévu. On encouragerait ainsi un comportement revendicatif discutable de la part du contribuable.

FR: Selon l'art. 2, al. 1 de l'ordonnance en vigueur [*AFC: dans les versions française et italienne, mais pas dans la version allemande*], il existe «en principe» un droit à la remise. Cette formulation est en accord avec la disposition potestative édictée dans la loi. La position du DFF, qui considère que la disposition potestative ne joue plus aucun rôle dans le traitement des demandes en remise du fait des conditions et des motifs de refus plus détaillés dans la loi révisée, est certes compatible avec celle du Tribunal administratif fédéral, mais pas avec celle du Tribunal fédéral. Si tel avait été le but, le droit à la remise aurait dû être inscrit dans la loi. L'art. 2, al. 1 de l'ordonnance en vigueur doit être maintenu.

GE: D'après le droit du canton de Genève, le requérant ne peut pas se prévaloir d'un droit à la remise. Le projet de réglementation est en contradiction avec la jurisprudence du Tribunal fédéral et pourrait bien donner lieu à une augmentation du nombre de recours. Il convient de laisser aux autorités cantonales le soin d'évaluer la pertinence de chaque demande.

GR: Si le législateur avait voulu créer un droit à la remise, il l'aurait intégré à la loi. Le message concernant la loi sur la remise de l'impôt indique que la question de l'introduction d'un droit à la remise a été examinée, sans pour autant être retenue (FF 2013 7549). Il est impossible de transformer ce «non» (prenant la forme d'un silence de la part du législateur) au niveau de l'ordonnance en un «oui».

JU: Selon l'art. 2, al. 1 de l'ordonnance en vigueur [*AFC: dans les versions française et italienne, mais pas dans la version allemande*], il existe «en principe» un droit à la remise. Selon l'ordonnance jurassienne, le contribuable ne dispose toutefois *pas* d'un droit à la remise. Afin de préserver la marge de manœuvre des autorités cantonales, le canton du Jura s'est prononcé contre le droit à la remise. Selon l'art. 2, al. 1 de l'ordonnance en vigueur, le contribuable peut «en principe» se prévaloir d'un droit à la remise.

LU: Lors d'une décision récente, le Tribunal fédéral a une nouvelle fois jugé que l'impôt fédéral direct ne devait pas être soumis à un droit à la remise (ATF 2D_42/2014, 2D_43/2014 du 11 mai 2014, consid. 2.2, avec renvois). Conscient de la controverse, le législateur a décidé de garder la formulation potestative contenue dans la LIFD. Comme bon nombre de cantons, le canton de Lucerne ne prévoit pas formellement de droit à la remise, si bien que l'art. 5 ne ferait qu'apporter une divergence non souhaitable par rapport au droit cantonal. L'art. 5 doit être en accord avec la loi, la jurisprudence du Tribunal fédéral et la pratique établie par de nombreux cantons.

NE: Le canton de Neuchâtel approuve l'introduction d'un droit à la remise ainsi que l'énumération détaillée des motifs de refus et des conditions à remplir pour obtenir une remise d'impôt.

SG: Si les conditions prévues par la loi sont remplies, le canton de Saint-Gall dispose également d'un droit à la remise, malgré la formulation potestative. Il estime donc utile que l'ordonnance prévoie un droit à la remise. Il serait cependant souhaitable et juste en soi que ces dispositions soient inscrites dans la loi.

VS: Le canton du Valais est favorable à cette réglementation. Depuis que la loi fiscale cantonale autorise les recours en matière de remises et compte tenu du principe de l'égalité, il est

impensable de refuser une remise lorsque les conditions garantissant son octroi sont réunies. Il est également profitable que ces conditions soient décrites de manière précise, aussi bien dans la loi que dans le projet d'ordonnance. La partie de phrase contenant «dans les limites de son pouvoir d'appréciation» doit donc être supprimée de l'art. 11, al. 1.

ZH: Si cela se justifie sur le plan de la conception du droit, une réglementation au niveau de l'ordonnance pose problème du point de vue de la systématique juridique. Seules les dispositions édictées dans la LIFD doivent pouvoir permettre de déterminer s'il existe un droit à la remise et sous quelles conditions.

Conférence des villes suisses sur les impôts: Elle refuse le droit à la remise. Le législateur a renoncé à formuler des dispositions contraignantes régissant l'octroi de remises, optant pour une formulation potestative qui confère aux autorités une compétence décisionnelle. La majorité des dispositions en vigueur au niveau cantonal accordent également une marge de manœuvre importante aux autorités, au moyen d'une formulation potestative. Tout comme l'art. 167 LIFD, ces dispositions ont fait leurs preuves. L'ATF 122 I 373 ss. dit clairement qu'au vu des dispositions légales, il n'y a pas lieu de conclure à un droit à la remise. En cas d'une éventuelle décision arbitraire de la part d'une autorité, le contribuable peut à tout moment saisir l'autorité de surveillance. Par ailleurs, il arrive fréquemment que des créances fiscales soient recouvrées par voie de poursuite et présentation d'un acte de défaut de bien ou soient classées pour cause d'insolvabilité évidente.

DCS: A elle seule, une telle disposition permettrait de garantir l'égalité de traitement des contribuables de chaque canton.

Art. 6 Objet

GR: A la différence de plusieurs lois fiscales cantonales (cf. par ex. art. 156, al. 1 de la loi fiscale du canton des Grisons), l'al. 1 ne fournit pas d'indication sur les coûts. Le canton des Grisons suggère donc de les fixer de la manière suivante: des frais de sommation sont perçus lors du deuxième rappel. Après l'émission du deuxième rappel (et avant la notification du commandement de payer), une demande en remise est souvent présentée. Si celle-ci est admise, les frais de rappels devraient également être remis. Dans l'art. 167, al. 1, LIFD rév., il n'est cependant question que des impôts, des intérêts et des amendes.

TI: Selon l'art. 167, al. 3, LIFD rév., les amendes et les rappels d'impôts ne sont remis que dans certains cas dûment justifiés. Cette précision doit également figurer dans le texte de l'ordonnance.

Art. 7 Contenu

JU: Le contribuable doit uniquement indiquer sur quelle année fiscale porte sa demande en remise.

Art. 8 Date du dépôt

CSI; AR, FR, GL, GR, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, VS, CDF: La deuxième phrase ne va pas avec le titre de l'article («Date du dépôt»).

GR: La première phrase établit un lien étroit avec l'entrée en force de la taxation et fait abstraction du fait que dans le cas de l'imposition à la source, il n'y a pas de taxation. Cette disposition doit donc être adaptée ou supprimée.

UR: Avec le système d'imposition sur la base du revenu acquis, la taxation s'effectue dans un certain délai, alors que l'impôt fédéral direct est perçu de manière provisoire. Dans la pratique, une demande en remise déposée avant la taxation définitive n'est pas rejetée. Pour autant que la demande ne soit pas clairement injustifiée, la perception est suspendue par les autorités jusqu'à la taxation définitive. La demande en remise déposée prématurément est finalement traitée par les autorités. L'art. 8 doit être complété en conséquence.

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

BL, BS, GR: L'alinéa 2 prévoit comme auparavant qu'il faut accuser réception de la demande. Cette disposition devrait être supprimée, car elle entraîne une charge administrative inutile dans certains cas de figure clairs pour lesquels il serait possible de prendre une décision rapide. L'autorité cantonale doit être libre de décider s'il est nécessaire d'émettre un accusé de réception.

Art. 10 Décès du requérant

Cette disposition n'a donné lieu à aucune prise de position ni proposition.

Art. 11 Fondements de la décision

CSI; AI, AR, GL, NW, SH, SO, SZ, TG et VS renvoient à leur avis sur l'art. 5 et à leurs commentaires sur l'art. 11 (voir plus haut): si l'on part du principe que l'art. 11 contient une appréciation de la sanction légale (pouvoir discrétionnaire), il existe un conflit avec le droit à la remise inscrit à l'art. 5; ce dernier doit donc être corrigé.

JU: al. 2: L'évaluation se fonde *en premier lieu* sur l'ensemble de la situation économique du requérant au moment du traitement de la demande. Contrairement à ce qui est indiqué dans les commentaires, la situation économique au moment de la demande ne sert pas uniquement de point départ à l'évaluation.

DCS: La disposition ne prend pas en compte les taxations d'offices très élevées. Les personnes qui ont fait l'objet d'une taxation d'office élevée étaient souvent dépassées par leurs tâches administratives. Dans ce cas, l'autorité de remise doit pouvoir vérifier la situation économique du requérant durant la période fiscale concernée. A l'al. 3, le minimum vital au sens du droit de la poursuite doit comprendre les impôts courants.

Art. 12 Paiement des impôts pendant la procédure

AG, TI: L'al. 1 n'a de sens que si le paiement est effectué sous réserve ou sous la menace d'une poursuite pendant que la demande de remise est examinée. Si un paiement est volontaire, la créance sur laquelle porte la demande de remise est éteinte et la procédure de remise devient, après le paiement (intégral) de l'impôt, sans objet. La demande au requérant constitue une charge administrative inutile et celui-ci risque de ne pas comprendre cette démarche. L'al. 1 doit être formulé de manière à ce qu'il ne soit pas nécessaire, en cas de paiement volontaire, de demander au requérant s'il maintient sa demande de remise. **AG:** al. 2: Le canton ne comprend pas pourquoi l'autorité de remise «peut», dans sa décision, prendre en compte des paiements effectués entretemps. L'al. 2 doit être supprimé.

GR: L'al. 1 est contraire à la pratique et doit être supprimé. Selon la pratique du canton des Grisons, si le contribuable paie l'impôt après avoir déposé sa demande, celle-ci n'est pas traitée. Si le requérant effectue un paiement partiel, l'autorité se prononce sur le montant qu'il reste à payer.

DCS: Dans la pratique, il arrive que des paiements portant sur des impôts courants soient transférés sur d'anciens arriérés d'impôts et que la procédure de remise soit ainsi sans objet. Par ailleurs, des intérêts moratoires élevés peuvent être dus en cas de rejet de la demande de remise. L'ordonnance doit être modifiée comme suit: durant la procédure de remise, les intérêts moratoires arrêtent de courir sauf si la demande de remise est abusive. Les paiements effectués durant la procédure de remise sont ensuite déduits du montant des impôts exigibles. S'il reste un excédent qui peut servir à couvrir les impôts sur lesquels porte la demande de remise, l'autorité demande au requérant s'il maintient sa demande.

Art. 13 Paiement des impôts au moyen de la fortune

GR: L'al. 4, let. b, doit être supprimé, car il empiète sur les responsabilités de l'organisation cantonale. L'autorité de remise n'est pas compétente pour accorder des sursis ni pour exiger des garanties de créances.

Art. 14 *Décision*

CSI; AI, AR, FR, GL, GR, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, UR, VS, CDF: Il manque, à l'al. 2, le principe selon lequel la remise d'impôt accordée met fin à la créance fiscale. Cet aspect est mieux traité à l'art. 27, al. 3, de l'ordonnance en vigueur. D'après les commentaires sur l'al. 3, il peut y avoir des cas où des facilités de paiement sont accordées alors que la situation de détresse, par exemple en raison d'une demande de prestations en suspens auprès de l'assurance invalidité, n'est que passagère. Dans ces cas, la demande de remise est refusée et un sursis est accordé jusqu'à ce que la lumière soit faite sur la situation économique. Toutefois, si la situation de détresse est permanente, il faut partir du principe que les décisions de remise ne sont matériellement pas entrées en force et qu'une nouvelle demande de remise peut être déposée.

AG partage l'avis qu'une remise puisse être subordonnée à des conditions (al. 1 et 2). Toutefois, avant de prononcer une décision formelle, il convient d'attendre que les conditions soient remplies ou que le délai pour remplir ces conditions soit écoulé. Selon le jugement du tribunal administratif spécial du canton d'Argovie (avec renvoi aux règlements des cantons de LU et ZH), la décision ne doit être soumise à aucune condition. L'entrée en force de la décision doit établir clairement que la créance sur laquelle porte la remise accordée est éteinte. L'ordonnance en vigueur ne contient, à juste titre, aucune disposition correspondante. En outre, on ignore à quelles obligations autres que la fourniture de sûreté (selon l'al. 1) ou qu'un sursis ou des paiements échelonnés (selon l'al. 3) le texte fait référence. Al. 3: Pour des questions d'économie procédurale, l'autorité de remise devrait être autorisée à accorder elle-même des paiements échelonnés ou des sursis.

GR: L'al. 2 doit d'abord énoncer le principe selon lequel la remise entraîne une annulation de la créance fiscale, puis citer les exceptions. Les cas cités ne se présentent quasiment jamais. Dans la pratique, une remise est en principe accordée sans conditions ni obligations.

JU: Selon le droit jurassien, une remise peut être subordonnée à des conditions, notamment au remboursement du solde dans un certain délai, dans le cas d'une remise partielle. Il en va autrement en ce qui concerne la fourniture de sûretés. Dans la pratique, cette situation ne devrait pas se présenter, car si une personne peut fournir une sûreté, il est peu probable qu'on lui accorde une remise.

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

CSI; AI, AR, FR, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, VS, CDF: Aux al. 1 et 3, le terme «rejet», couramment utilisé dans les règlements de droit de procédure, devrait être employé.

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

Résumé

Une large majorité des participants à l'audition rejettent la version renforcée de l'art. 16 que propose la révision (**AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH, CDF** et **CSI**). Les quorums (par tête et somme) prévus par l'art. 15 de l'ordonnance en vigueur doivent être conservés. Pour le canton de **VD**, il convient de distinguer les quorums applicables au concordat extrajudiciaire de ceux concernant le règlement amiable des dettes. **DCS** rejette également les quorums proposés et propose une autre réglementation.

GE dit approuver partiellement («majorité des créanciers, trois-quarts des créances de 3^e classe»). Les **GR** demandent l'assentiment de tous les créanciers de 3^e classe.

CSI; AG, AI, AR, BE, FR, GL, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, ZG, CDF: Les obstacles importants proposés rendent la conclusion d'un concordat extrajudiciaire ou d'un règlement

amiable des dettes impossible dans la majorité des cas. Ces procédures ne surviendraient par conséquent pas. L'assujetti serait contraint de recourir à un concordat judiciaire ou à une procédure de faillite, ce qui engendrerait des coûts plus élevés. L'assouplissement introduit le 1^{er} janvier 2014 dans le concordat judiciaire pour les débiteurs et créanciers plaide contre le renforcement des dispositions. Il faut renoncer aux nouveaux quorums. La réglementation actuelle doit être conservée.

BL: Le concordat extrajudiciaire relève jusqu'à présent de l'autorité de perception cantonale. Cette attribution est pleinement justifiée car l'autorité en question connaît le cas et peut réagir rapidement. Si désormais l'autorité cantonale de remise, qui dans le canton de BL est indépendante de l'administration fiscale, devenait compétente, la procédure gagnerait en complexité et il en résulterait des duplications de compétence. La réglementation actuelle, qui confie cette compétence à l'autorité de perception, est à conserver.

BS: Il y a une contradiction avec les principes généraux de l'assainissement, qui définissent les quorums suivants pour le concordat judiciaire: soit la majorité des créanciers, représentant au moins deux tiers du total des créances, soit un quart des créanciers, représentant au moins trois quart du total des créances (cf. art. 305, al. 1, LP). La *deuxième phrase* («La part non couverte du montant de l'impôt est considérée comme remise.») doit être abandonnée car elle est formulée de manière trop absolue.

GE: Il est suffisant que la «majorité» des autres créanciers de même rang – comme prévu jusqu'à présent – donnent leur assentiment et qu'ils représentent – comme le prévoit le projet de l'ordonnance – au minimum trois quart de l'ensemble des créances de 3^e classe.

GR: Si les créances fiscales sont supérieures à 25 % des créances de 3^e classe, tout concordat extrajudiciaire est exclu. Ce renforcement est salué. Dans le canton des GR, le concordat extrajudiciaire est autorisé lorsque tous les autres créanciers de la même classe (3^e classe) donnent également leur accord. L'ordonnance doit être adaptée en conséquence.

NW: L'annulation (partielle) escomptée ne justifie pas la charge administrative supplémentaire.

SG: Les autorités fiscales veillent, dans leur propre intérêt, à préserver la symétrie des sacrifices. Le renforcement des quorums n'a pas lieu d'être.

SZ: La réalisation d'un concordat extrajudiciaire, souvent profitable aux collectivités publiques ou aux débiteurs de l'impôt, ou d'un règlement amiable des dettes serait entravée de manière décisive.

TI: Dans une majorité des cas, le fisc ne pourrait plus donner son assentiment, ce qui aurait également des conséquences financières non négligeables. La réglementation en vigueur doit être conservée (assentiment de la majorité des autres créanciers de la même classe [le fisc n'est ici pas considéré comme créancier], représentant au moins la moitié des créances de 3^e classe).

UR: Il serait suffisant de conserver la réglementation actuelle, qui requiert l'assentiment de la moitié des créanciers représentant la moitié des créances.

VD: Contrairement à ce qui est précisé dans les explications, le règlement amiable des dettes nécessite l'intervention d'un juge, de même que l'assentiment de *tous* les créanciers. Les deux procédures doivent donc être séparées. En ce qui concerne le concordat extrajudiciaire, la réglementation prévue par l'art. 15 de l'ordonnance en vigueur doit être conservée. Dans le cas contraire, une directive pourrait définir la «grande majorité» en renvoyant aux deux majorités prévues à l'art. 305, al. 1, LP.

VS: Il faut laisser une marge de manœuvre plus importante à l'autorité compétente.

ZH: La réalisation d'un concordat extrajudiciaire serait dans de nombreux cas plus difficile ou impossible.

DCS: La nouvelle réglementation ne garantirait pas la symétrie des sacrifices, mais engendrerait au contraire une hausse des faillites personnelles, ce qui entraînerait des coûts élevés. La révision de l'ordonnance visant à reconnaître un droit à la remise, la formulation potestative peut être abandonnée. DCS propose la réglementation suivante: L'autorité cantonale compétente accorde un concordat extrajudiciaire ou un règlement amiable des dettes

d'un montant égal aux créances abandonnées par les autres créanciers. L'autorité cantonale compétente peut également accorder un concordat extrajudiciaire ou un règlement amiable des dettes lorsque l'une des majorités définies par l'art. 305 LP est atteinte. La part non couverte du montant de l'impôt est considérée comme remise.

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

Résumé

Presque tous les cantons (24: **AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH**) et trois autres participants à l'audition (**CDF, CSI, Conférence des villes suisses sur les impôts**) rejettent la version proposée de l'art. 17.

L'art. 16 de l'ordonnance en vigueur devrait être conservé en ce qui concerne la non-application des principes de la remise; **JU** demande la suppression de l'art. 17. **DCS** propose sa propre formulation.

En revanche, **SH** soutient l'art. 17 du projet.

CSI; AG, AI, AR, FR, GL, GR, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, VD, VS, ZG, ZH, CDF: La situation juridique et l'organisation relatives au rachat d'actes de défaut de biens est différente selon les cantons. Au regard du principe d'uniformité des procédures, les cantons devront s'adapter aux instructions de la Confédération, si bien que l'application des prescriptions régissant la remise seraient également à revoir en ce qui concerne le rachat d'actes de défaut de biens. La réglementation actuelle des compétences, qui confère le pouvoir décisionnel en matière de rachat d'acte de défaut de biens aux autorités de perception, est facile à mettre en œuvre et économe sur le plan administratif. Les autorités de perception devraient donc être instruites et formées à la nouvelle réglementation. Cela reviendrait à limiter indirectement l'autonomie organisationnelle des cantons. En outre, la nouvelle réglementation proposée ne tient pas compte du fait que les actes de défaut de biens sont gérés majoritairement par les autorités de perception des cantons. Pour ce qui est des actes de défaut de biens résultant d'autres créances cantonales, les prescriptions en matière de remise d'impôt ne sont la plupart du temps pas appliquées de nos jours. Si cette situation était amenée à changer, elle nécessiterait dans la plupart des cantons un renforcement des autorités de remise. Conformément à l'art. 167, al. 4, *revLFID*, il ne peut être entré en matière sur des demandes de remise déposées après l'envoi du commandement de payer. Cette disposition est également valable pour les demandes de rachat d'actes de défaut de biens après saisie. Cela plaide en défaveur de l'applicabilité des principes de la remise en matière de rachat d'actes de défaut de bien. La disposition actuelle, qui prévoit que les autorités de perception peuvent décider du rachat d'un acte de défaut de biens sans appliquer les principes de la remise est également aisée à mettre en œuvre et économe sur le plan administratif. L'autorité de perception peut déterminer en peu de temps, en se basant sur la situation financière et l'âge du débiteur, le montant d'une éventuelle renonciation partielle. Si, contrairement au texte de loi, une procédure formelle de remise devait être menée dans chacun de ces cas, il en découlerait une importante charge de travail difficilement assumable. La remise associée à un rachat d'acte de défaut de biens dépend après tout déjà d'une base de décision concrète. Dans le cas contraire, l'application des principes de la remise entraînerait un surcroît de travail massif, avec comme conséquence probable une baisse significative du taux d'efficacité de la perception. Il n'est en outre toujours pas élucidé si la qualification d'une demande de rachat en tant que demande de remise doit faire l'objet d'une décision formelle et attaquant. Si tel était le cas, cela poserait problème aux cantons qui ont confié cette responsabilité à leur autorité de perception. Les voies de droit à l'encontre des actes d'autorités de perception ne sont pas courantes. Sur la base de ces raisonnements, l'application des principes de la remise doit être clairement rejetée. Les dispositions en vigueur doivent être conservées.

Les participants à l'audition ci-après partagent en substance cet avis et ajoutent les points suivants:

AR: Dans le canton d'AR, le service des perceptions de l'administration fiscale cantonale traite tous les actes de défaut de biens du canton. Dans la majorité des cas, les directives en matière de procédure de remise ne s'appliquent toutefois pas.

BE: Les administrations fiscales sont souvent responsables de la gestion des actes de défaut de biens de l'ensemble de l'administration cantonale et non uniquement des créances fiscales. Les mêmes règles – jusqu'à présent cantonales – doivent pouvoir continuer à s'appliquer à toutes les créances.

BL: Dans le canton de BL, la gestion des actes de défaut de biens incombe dans son ensemble, rachat compris, à l'administration fiscale cantonale. Ces tâches relèvent des opérations classiques d'encaissement et ne devraient pas être transférées à une autorité séparée responsable des remises.

BS: La réglementation proposée n'est pas prévue par la loi. Il s'agit là davantage de l'exploitation des créances que de l'évaluation d'une situation de dénuement.

FR, GE: D'un point de vue procédurier, il n'est pas justifié d'ouvrir de nouvelles voies de droit dans le cadre de la gestion des actes de défaut de biens. Des recours pourraient ainsi être déposés dans le seul but d'atteindre la prescription des créances fiscales.

GR: Le rachat d'actes de défaut de biens présente également un intérêt fiscal compte tenu de la prescriptibilité de ces actes. Il est donc important de choisir une procédure simple à mettre en œuvre.

JU: Les deux procédures sont fondamentalement différentes. La réglementation de la procédure de rachat d'un acte de défaut de biens relève des compétences cantonales. Elle ne doit pas être définie par une ordonnance fédérale, et surtout pas par une telle ordonnance sur la remise d'impôt. L'article 17 est à supprimer.

LU: La dérogation prévue par l'al. 2 ne va pas assez loin. L'assouplissement de la réglementation en matière de compétences est en revanche salué.

NW: La surcharge administrative n'est pas justifiée au regard de la perte (partielle) à prévoir.

OW: Les actes de défaut de biens concernant l'impôt fédéral direct nécessiteraient d'autres dispositions légales que ceux concernant les impôts cantonaux et communaux. Les synergies visées ne seraient ainsi pas atteintes.

SG: L'administration fiscale cantonale est responsable de la remise dans la grande majorité des cas, tandis que les différents services fiscaux des communes sont, en tant qu'autorité de perception, responsables des procédures de rachat d'actes de défauts de biens.

UR: La procédure de perception a déjà été exécutée dans son intégralité. Le rachat d'un acte de défaut de bien permet souvent de récupérer une partie de la créance fiscale préalablement déduite dans son intégralité.

ZH: Il est contradictoire d'exiger dans un premier temps de traiter une demande de rachat d'un acte de défaut de bien comme une demande de remise, puis de prévoir des dérogations aux conditions de la remise «dans des cas justifiés».

Conférence des villes suisses sur les impôts: Le rachat d'un acte de défaut de biens dans son *intégralité* correspond au remboursement d'une dette. Il n'existe dans ce cas aucune raison dogmatique qui justifie l'application des prescriptions régissant la remise. De même, le rachat *partiel* d'un acte de défaut de biens et le report de paiement ou l'amortissement du solde qui en découle, ne rentrent pas, d'un point de vue dogmatique, dans le domaine d'application des prescriptions concernant la remise, qui règlent la remise définitive de la remise d'une créance fiscale. Seul le rachat d'un acte de défaut de biens à un prix inférieur à sa valeur nominale accompagné d'une remise de la créance restante s'apparente à une remise d'impôt. La plupart des cas ne concernent pas de situations de dénuement. En règle générale, les contribuables qui ont retrouvé une situation financière saine rachètent leurs actes de défaut de biens en intégralité (ou ils les rachètent partiellement, le règlement du solde bénéficiant d'un sursis sans remise). L'exécution d'une procédure de remise engendrerait ainsi chaque année des charges administratives inutiles dans plusieurs milliers de cas

et pourrait même entraîner des procédures de recours. L'étude soignée de la capacité économique constitue évidemment une condition indispensable pour déterminer le montant et les modalités (échelonnement des paiements, éventuellement un abattement) d'un rachat. L'application des dispositions relatives à la remise est dans ce contexte résolument rejetée. Il convient de conserver la réglementation en vigueur, qui a fait ses preuves.

DCS: Salue le fait que des règles claires entreront en vigueur en vertu de l'*al* 2. En revanche, une application trop rigide serait en défaveur de toutes les personnes concernées. C'est pourquoi DCS propose que les autorités cantonales compétentes puissent, *si les circonstances le justifient*, renoncer à appliquer les conditions nécessaires à la remise d'impôt.

Le canton de SH soutient l'art. 17 du projet:

SH: Cette réglementation, qui correspond à la pratique actuelle du canton de SH, est matériellement fondée. Il n'y a aucune différence fondamentale entre des créances d'actes de défaut de biens et des créances d'autre nature.

Art. 18 Lien avec la perception de l'impôt

CSI; AR, FR, GL, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, UR, VS, CDF: La procédure de remise n'est pas indépendante de la procédure de perception de l'impôt: il n'y a pas d'entrée en matière lorsque la demande de remise est déposée après notification du commandement de payer. Le but serait d'empêcher que la perception de l'impôt soit entravée par le dépôt d'une demande de remise.

AG: Il est particulièrement souhaitable de procéder à une exécution forcée lorsque la créance d'impôt semble menacée. L'*al* 2 est à supprimer, ou du moins à adapter.

BS: La disposition contredit le principe qui prévoit que l'exécution d'une créance fiscale entrée en force reste possible lorsqu'une demande de remise a été déposée et que le comportement du contribuable n'a pas d'influence.

GR: La procédure de remise suspend la perception tandis que le paiement de l'impôt rend la demande de remise sans objet. Il ne fait aucun sens de percevoir un impôt par une procédure de poursuite, qui devra ensuite être remboursé si la demande de remise est acceptée.

Art. 19 Frais

BL: Le budget alloué est conçu d'après les cas traités par la CFR. Les demandes traitées au niveau cantonal sont souvent des cas de peu d'importance, dont les frais engendrés ne sont guère recouvrables. Une prestation préalable au moyen d'une avance de frais n'est pas indiquée dans le cadre d'une procédure de remise. La disposition peut être abandonnée.

Art. 20 Abrogation d'un autre acte législatif

Aucune prise de position ni aucune proposition n'ont été formulées au sujet de cette disposition.

Art. 21 Entrée en vigueur

Aucune prise de position ni aucune proposition n'ont été formulées au sujet de cette disposition.

4.3 Autres remarques

AG: Dans l'intérêt d'une pratique uniforme dans l'ensemble de la Suisse, l'ordonnance sur les demandes en remise de l'impôt devrait également comprendre une disposition définissant les principes d'application de la remise d'impôt dans les cas «d'abandons de créance».

DCS: Les impôts courants doivent être pris en compte lors du calcul du minimum vital au sens du droit de la poursuite, faute de quoi les débiteurs doivent s'endetter à nouveau année après année. En outre, le minimum vital n'est toujours pas exonéré d'impôt.

Annexe

Liste des destinataires et des participants à l'audition.

Aperçu des destinataires et des participants à l'audition

1. Cantons et organes intercantonaux

Destinataires	Abréviation	Prise de position
Canton de Zurich	ZH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Berne	BE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Lucerne	LU	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Uri	UR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schwyz	SZ	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Obwald	OW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Nidwald	NW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Glarus	GL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Zoug	ZG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Fribourg	FR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Soleure	SO	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Ville	BS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Campagne	BL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schaffhouse	SH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures	AR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures	AI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Saint-Gall	SG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton des Grisons	GR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Argovie	AG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Thurgovie	TG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Tessin	TI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Valais	VD	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Vaud	VS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Neuchâtel	NE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Genève	GE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Jura	JU	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des gouvernements cantonaux	CdC	---
Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF	<input checked="" type="checkbox"/>

2. Tribunaux

Destinataire	Abréviation	Prise de position
Tribunal fédéral	TF	<input checked="" type="checkbox"/> (renonciation)

3. Autres cercles intéressés

Destinataires	Abréviation	Prise de position
Conférence suisse des impôts	CSI	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des villes suisses sur les impôts	---	<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des experts fiscaux diplômés	ASEFiD	---
Association suisse de droit fiscal	IFA	---

4. Participants à l'audition non officiels

Participants	Abréviation	Prise de position
Centre Patronal	CP	<input checked="" type="checkbox"/>
Fédération des entreprises romandes	FER	<input checked="" type="checkbox"/>
Dettes Conseils Suisse	DCS	<input checked="" type="checkbox"/>
Union suisse des paysans	USP	<input checked="" type="checkbox"/>