



29 mai 2015

Explications concernant

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)

1 Contexte

1.1 Introduction

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). Cette ordonnance 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 et la CFR sera 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. 167d, 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. 167f 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. Le délai référendaire ayant expiré le 9 octobre 2014 sans que

le référendum soit demandé, le Conseil fédéral a fixé en procédure simplifiée, le 3 novembre 2014, l'entrée en vigueur de la loi au 1^{er} janvier 2016.¹

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. 167f nLIFD, a été entièrement remaniée. L'ordre systématique a été restructuré et l'ordonnance respecte l'articulation en trois volets (conditions, motifs de refus, procédure) de l'art. 167f nLIFD. Ses dispositions sont commentées article par article dans ce qui suit, en se référant à l'ordonnance 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.

Etant donné que plus de la moitié de l'ordonnance en vigueur doit être modifiée, celle-ci est supprimée au profit d'un nouveau texte, qui porte en allemand un titre légèrement modifié: «Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer».

Le DFF a mené du 12 décembre 2014 au 12 mars 2015 une procédure d'audition au sujet du projet d'ordonnance (voir le rapport du 30 avril 2015).

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.

Al. 1, let. a: L'art. 9, al. 2 de l'ordonnance en vigueur prévoit que lorsque le contribuable ne dispose d'aucun revenu et d'aucune fortune ou lorsque les *pouvoirs publics* doivent subvenir à l'entretien de ce contribuable et de sa famille, il s'agit *en tout cas* d'une situation de dénuement. La teneur de cette disposition conduit dans la pratique à l'idée que la demande de remise est admise sans autre examen dès lors que le dénuement est établi. Cependant, même dans ce cas, la remise d'impôt ne peut être envisagée que si toutes les autres conditions du droit en matière de remise d'impôt sont réunies et qu'il n'existe aucun motif de refus. 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. Une personne physique est donc dans le dénuement lorsque ses moyens financiers ne suffisent pas à subvenir au minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite. Conformément à la pratique observée par rapport à l'ordonnance en vigueur, on considère généralement que les bénéficiaires de l'aide sociale sont dans le dénuement. Les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI garantissent par contre à leur bénéficiaire un train de vie «nettement supérieur au minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite» et n'entraînent donc pas automatiquement la reconnaissance de l'état de dénuement³, qui doit faire l'objet d'un examen au cas par cas. Selon l'al. 1, let. b,

¹ RO 2015 9, 15

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

³ Voir arrêt du Tribunal fédéral 2D_140/2007 du 13 août 2008, consid. 4.1.

il y a aussi dénuement lorsque la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à la capacité financière de la personne.

D'après l'al. 2, comme dans le droit en vigueur, il y a disproportion par rapport à la capacité financière en particulier lorsque la dette fiscale ne peut être payée intégralement dans un avenir plus ou moins proche, bien que le train de vie du contribuable ait été réduit dans les limites du raisonnable (voir art. 3, al. 2, première phrase de l'ordonnance en vigueur). Par «avenir plus ou moins proche», on entend en pratique de deux à trois ans (cas normal). En cas de demande de remise d'une amende infligée pour sanctionner une contravention (voir art. 167, al. 3, nLIFD), la pratique en matière de remise d'impôt est plus stricte et la durée de versement plus longue, comprise dans des limites raisonnables que la pratique devra fixer de nouveau.

L'al. 3 correspond matériellement à l'art. 3, al. 2, deuxième phrase, de l'ordonnance en vigueur. 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, c'est pourquoi cette notion est maintenue dans l'ordonnance révisée. Les directives cantonales pour le calcul du minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite sont déterminantes.

Art. 3 Causes du dénuement pour les personnes physiques

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

L'al. 1 correspond matériellement en partie à l'ordonnance en vigueur (art. 10, al. 1). La disposition de l'art. 10, al. 1, let. d, de l'ordonnance 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. 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-maladies). La let. b correspond à l'art. 10, al. 1, let. b, de l'ordonnance en vigueur. En cas de surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont exclusivement et directement leur origine dans la situation personnelle de la personne et dont elle n'a pas à répondre, une remise peut être accordée même s'il existe d'autres dettes. Dans la pratique, cette disposition n'est donc appliquée qu'à titre exceptionnel. Ce surendettement peut par exemple être dû à des charges familiales exceptionnelles ou à un montant important à rembourser à l'aide sociale. Ces charges exceptionnelles constituent, en tant que causes du dénuement financier, un motif de remise reconnu.

L'al. 2 correspond matériellement en partie à l'art. 10, al. 2 de l'ordonnance en vigueur. L'al. 2, let. a à d, énumère, en une liste pas non plus exhaustive, des causes de dénuement ne permettant d'envisager une remise qu'à condition que les autres créanciers renoncent (au moins) à une proportion équivalente à leurs créances. Le renoncement d'un seul autre créancier ne suffit pas. Le mesure doit en tout état de cause permettre d'atteindre le but suprême de la remise d'impôt, qui est l'assainissement durable de la situation économique du requérant (art. 167, al. 2, nLIFD). L'al. 2 le rappelle désormais explicitement. A terme, l'homogénéisation des pratiques montrera quelles catégories de créanciers entrent en ligne de compte pour l'assainissement. Il devrait normalement s'agir des créanciers de troisième classe selon l'ordre établi à l'art. 219 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP ; RS 281.1). L'al. 2, let d prévoit comme l'art. 10, al. 1, let. c, première phrase, de l'ordonnance en vigueur, les conditions spécifiques de la remise d'impôt octroyée aux indépendants.

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

(al. 3, première phrase). 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 (al. 3, deuxième phrase ; voir à ce sujet l'art. 12, al. 1, de l'ordonnance en vigueur).

Pertinence des causes du dénuement

L'art. 2, al. 2, de l'ordonnance 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 le train de vie trop élevé prévu dorénavant par l'art. 3, al. 2, let. c (art. 10, al. 2, de l'ordonnance en vigueur). C'est pourquoi l'art. 2, al. 2, n'est pas repris 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. Matériellement, 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 (économiquement). Les conditions d'octroi, les motifs de refus et les causes de dénuement mentionnés dans la loi et dans l'ordonnance ont été prévus en premier lieu 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. Comme pour les personnes morales, contrairement aux personnes physiques, on ne peut pas parler de «besoins vitaux», il faut en outre que des conditions spécifiques soient remplies et que certains motifs de refus soient exclus (à ce sujet, voir en particulier l'al. 4). Enfin, si seules les liquidités manquent, il faut en tenir compte en accordant un sursis ou des paiements échelonnés conformément à l'art. 13, al. 3, et non une remise d'impôt.

D'après le nouvel al. 2, la personne morale doit subir une perte en capital ou être surendettée, de sorte que son existence économique et des emplois soient mis en péril. 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 fournir les prestations d'assainissement qui s'imposent. Ils doivent, en se fondant sur l'art. 10, exposer les mesures qu'ils ont prises pour éliminer les causes du dénuement et ainsi garantir la poursuite de l'activité de la société et le maintien des emplois.

Al 3: Lorsque les détenteurs de parts fournissent des prestations d'assainissement et que d'autres créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut être accordée dans les mêmes proportions que les renonciations de créances dans la mesure où cela contribue à un assainissement durable de la situation économique de la personne (art. 167, al. 2, LIFD). La remise d'impôt suppose en d'autres termes la perspective du succès 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, un rapport et le procès-verbal de l'assemblée générale concernant la résolution d'adopter des mesures et un plan d'assainissement, les déclarations de postposition 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 de l'al. 4, la remise d'impôt est refusée si l'assainissement est nécessaire en raison d'avantages appréciables en argent, en particulier de distributions de bénéfices ouvertes ou dissimulées, ou si la personne morale n'était pas dotée d'un capital

propre suffisant. De même, 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 (voir à ce sujet l'art. 167a, let. d, nLIFD).

Art. 5 Objet

L'art. 5 correspond pour l'essentiel aux al. 1 à 3 de l'art. 7 de l'ordonnance 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 en vigueur, à quelques modifications rédactionnelles près. Du point de vue du droit matériel, la limitation de l'art. 167, al. 3, nLIFD d'après laquelle les amendes et les rappels d'impôt ne donnent lieu à la remise de l'impôt qu'en des cas exceptionnels et particulièrement fondés s'applique dorénavant.⁴

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 (comme déjà dans l'art. 167, al. 1, LIFD en vigueur). Il en va de même pour les frais de perception tels que les frais de poursuite, faute de leur mention expresse à l'art. 167, al. 1, nLIFD et à l'art. 5, al. 1. Cela dit, les frais de poursuite ne peuvent en règle générale pas faire l'objet d'une remise car selon l'art. 167, al. 4, nLIFD, l'autorité compétente n'entre en matière que sur les demandes qui ont été déposées avant notification du commandement de payer.

Les al. 2 et 3 correspondent en partie à l'art. 7, al. 2 et 3 de l'ordonnance en vigueur. La remise de l'impôt à la source (al. 3, let. a) n'est admissible que pour le contribuable lui-même (également appelé «sujet fiscal». L'employé, par ex.). Comme le droit en vigueur, l'art. 167, al. 5, nLIFD et l'art. 5, al. 1, de la nouvelle ordonnance ne mentionnent pas, en revanche, le débiteur de la prestation imposable (l'employeur, par ex.)⁵. La condition objective de l'ordonnance en vigueur 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 (art. 7).

L'énumération de l'art. 5 est exhaustive.

Art. 6 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. 6 précise dorénavant que le contribuable doit indiquer dans sa demande l'importance de la remise qu'il requiert et l'année fiscale concernée. L'objet de la demande de remise est ainsi défini. Si l'importance de la remise (pourcentage ou montant) et l'année concernée ne sont pas clairs, il faut donner au requérant la possibilité de préciser sa demande.

⁴ Pour les détails, voir FF 2013 7561 s.

⁵ FF 2013 7562

Art. 7 Délimitation par rapport à la procédure de taxation

D'après la première phrase de l'al. 1, une demande de remise de l'impôt ne peut être déposée que lorsque la taxation est entrée en force. Dans la systématique de la LIFD, la remise de l'impôt est rattachée à la perception de l'impôt et non à la taxation. Elle va cependant au-delà du simple processus de perception de l'impôt, en faisant s'éteindre la créance fiscale à concurrence du montant de la remise d'impôt accordée⁶. L'al. 1, deuxième phrase, correspond matériellement à l'art. 1, al. 2, de l'ordonnance en vigueur. Lors de la perception de l'impôt, l'exactitude matérielle de la taxation ne peut plus être examinée. Selon l'al. 2, l'al. 1 n'est applicable que par analogie dans le cadre d'une procédure de remise d'un impôt à la source. Cette disposition tient compte du fait qu'il y a rarement une taxation concernant l'impôt à la source. Si le contribuable conteste la retenue d'impôt, il doit, en respectant le délai, exiger une décision au sens de l'art. 137, al. 1, LIFD.

Art. 8 Lieu de dépôt de la demande et confirmation de réception

L'al. 1 reprend une partie de l'art. 8, al. 1 de l'ordonnance 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. 9 Décès du requérant

L'al. 1 correspond avec quelques modifications rédactionnelles à l'art. 17, al. 1 de l'ordonnance en vigueur.

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

Art. 10 Fondements de la décision

La phrase introductive de l'art. 10 correspond en partie à la deuxième phrase de l'art. 2, al. 1 en vigueur. L'autorité de remise compétente doit prendre en compte tous les faits pertinents pour l'évaluation des conditions et des motifs de refus. Sa marge d'appréciation à cet égard devra être déterminée dans la pratique sur la base des nouvelles bases juridiques. C'est la raison pour laquelle la formule «dans les limites de son pouvoir d'appréciation» de l'art. 2, al. 1, deuxième phrase, de l'ordonnance en vigueur n'est pas reprise explicitement (à ce sujet, voir aussi le commentaire qui suit concernant le droit à la remise d'impôt).

La phrase introductive et les let. a à c de l'art. 10 correspondent matériellement en partie aux dispositions de l'art. 3, al 1, de l'ordonnance en vigueur. Les let. a à c précisent quels sont

⁶ Voir à ce sujet Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich 2012, p. 208 s.

les « faits pertinents » évoqués dans la phrase introductive. Les « *critères d'examen* » changent par suite de l'inscription de motifs de refus dans la loi à l'art. 167a nLIFD⁷. L'art 10 ne fixe pas de nouveaux critères allant au-delà des conditions et motifs de refus fixés dans la nLIFD mais décrit (de manière non exhaustive) les faits sur lesquels l'autorité de remise doit fonder sa décision. Pour l'évaluation de la demande, l'ensemble de la situation économique du requérant est déterminant (let. a), 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'art. 3, al. 1, deuxième phrase, de l'ordonnance en vigueur) ; elle sert simplement de point de départ. Let. b : 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, deuxième phrase, de l'ordonnance en vigueur), mais aussi dans certains cas de l'évolution depuis le début de *la période fiscale concernée* (voir art. 167a, let. b, nLIFD). Il faut en particulier établir si le requérant a vécu au-dessus de ses moyens ou s'il aurait pu raisonnablement réduire son train de vie. Si un requérant a réalisé des revenus extraordinaires, il faut, le cas échéant, constituer au moment de leur réalisation des réserves appropriées en vue des impôts éventuellement contestés encore à percevoir. Dès l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt 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 art. 10, let. d, si le requérant a pris des mesures pour améliorer ses capacités financières, a demandé les prestations auxquelles il avait droit (les indemnités journalières de l'assurance-chômage ou les prestations complémentaires, par ex.), ou a fait des efforts pour trouver un emploi⁸. Il incombe au requérant de prendre de telles mesures en application de 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. 15.

Droit à la remise

La disposition contenue dans la première phrase de l'art. 2, al. 1, de l'ordonnance en vigueur, d'après laquelle le requérant a droit à la remise de l'impôt si les conditions posées par la loi sont remplies, n'est pas conservée dans la nouvelle ordonnance. 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 direct⁹. Dans sa jurisprudence antérieure, il a cependant déjà établi qu'un contribuable pouvait jouir d'un tel droit dans certaines circonstances. 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 réunies¹⁰. 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'impôt¹¹. Cela correspond aussi à la doctrine

⁷ Voir Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102–222 DBG), Bâle 2015, n. 15 ad art. 167 LIFD.

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

⁹ Arrêt du Tribunal fédéral 2D_42/2014, 2D_43/2014 du 11 mai 2014, consid. 2.2, avec renvois.

¹⁰ Voir 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.

¹¹ Voir ATAF 2009/45, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3663/2007 du 11 juin 2009, consid. 2.2. Voir aussi sur ce thème le Message concernant la loi sur la remise de l'impôt (FF 2013 7549, 7552).

dominante¹². 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 donnent désormais une définition plus précise des conditions d'octroi de la remise d'impôt et des motifs de refus. Par ailleurs, les questions juridiques de principe et les affaires revêtant une importance particulière peuvent désormais donner lieu à un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral¹³. La pratique déterminera si en vertu de cette nouvelle conception le contribuable jouit du droit à la remise de l'impôt au cas où les conditions sont remplies et qu'il n'existe aucun motif de refus.

Art. 11 Paiements des impôts pendant la procédure

L'art. 11 correspond matériellement en partie à l'art. 7, al. 4, de l'ordonnance en vigueur. Désormais, si le requérant paie sans réserve l'impôt sur lequel porte sa demande en remise, la procédure de remise est déclarée sans objet dans la mesure du montant payé, sans qu'il faille demander au requérant s'il maintient sa requête d'une décision sur le fond. Par contre, la procédure ne devient pas sans objet si le paiement est assorti de réserves et qu'il est effectué dans la crainte de poursuites. Il est inutile d'évoquer spécifiquement dans une ordonnance le fait que les paiements assortis de réserves peuvent être pris en compte dans la décision concernant la demande en remise (voir art. 7, al. 4, deuxième phrase de l'ordonnance en vigueur).

Art. 12 Paiement des impôts au moyen de la fortune

Al. 1: d'après l'art. 11, al. 1 de l'ordonnance 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. 12, 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 en vigueur. La référence à la notion de «revenus uniques» (voir 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 impôts sur les bénéficiaires de liquidation et sur 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 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

¹² Voir en particulier Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102–222 DBG), Bâle 2015, n. 10 ad art. 167 LIFD, et Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich 2012, pp. 230 à 233, avec des remarques supplémentaires.

¹³ Voir Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102–222 DBG), Bâle 2015, n. 12 ad art. 167 LIFD («La loi sur les remises d'impôt part donc implicitement du principe que si les conditions légales sont réunies, le contribuable a juridiquement droit à la remise de l'impôt.», trad. libre).

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 bénéfiques 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 déterminée à sa valeur vénale. Il est précisé qu'il s'agit de la fortune nette. L'al 3, deuxième phrase, correspond matériellement à l'art. 11, al. 2, deuxième phrase, de l'ordonnance 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) ne sont pas compris.

L'al. 4 a également été en grande partie repris du droit en vigueur (voir la première phrase de l'art. 11, al. 2 de l'ordonnance en vigueur). Désormais, l'autorité de remise ne décide plus elle-même d'accorder un sursis et d'exiger la garantie de la créance fiscale, mais elle peut proposer à l'autorité cantonale compétente de le faire (let. b ; voir aussi l'art. 13, al. 3). Le sens pratique de la disposition de l'al. 4, étant donné la partie obligatoire de la prévoyance professionnelle qui existe depuis le 1^{er} janvier 1985 et l'imposition préférentielle, instaurée le 1^{er} janvier 2011, 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 a beaucoup baissé. Une remise totale ou partielle ne peut donc être octroyée que «si des circonstances exceptionnelles le justifient» (al. 4, phrase introductive).

Art. 13 Décision

Al. 1: dans l'ordonnance, il est désormais prévu expressément que l'octroi de la remise peut être subordonné à des conditions et des obligations. 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. 12, al. 4, let. b, de l'ordonnance révisée et l'art. 11, al. 2, première phrase, de l'ordonnance en vigueur).

L'al. 2 énonce le principe selon lequel la remise de l'impôt entraîne l'extinction de la créance fiscale dans la mesure du montant remis. Sont exclus les cas dans lesquels les conditions et les obligations prévues à l'al. 1 ne sont pas remplies (let. a) et les cas de soustraction d'impôt ou d'infraction fiscale (let. b), conformément aux art. 175 ss et 186 ss 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 vraisemblablement 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.

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

Art. 14 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 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.

L'al. 2, première phrase, précise désormais que l'autorité cantonale compétente peut participer et adhérer à un concordat judiciaire. Selon les circonstances, cela peut être important pour atteindre le quorum exigé par l'art. 305, al. 1, LP. Il précise ensuite que la créance fiscale concernée s'éteint en application de la LP à la confirmation du concordat conformément à 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. En cas de faillite, 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 en vigueur, la remise d'impôt est exclue en cas de faillite, il est précisé à la troisième 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 en vigueur.

Art. 15 Procédures de liquidation et d'exécution forcée : concordat extrajudiciaire et règlement amiable des dettes

L'art. 15 correspond pour l'essentiel à l'art. 15 de l'ordonnance 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. 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 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, dorénavant, un règlement amiable des dettes, l'accord de la *majorité* des créanciers de même rang est nécessaire, comme dans le droit en vigueur. Les créances représentées par ces créanciers doivent en outre constituer *au moins la moitié* de l'ensemble des créances de troisième classe (voir art. 219 LP).

Art. 16 Procédures de liquidation et d'exécution forcée : rachat d'actes de défaut de biens

Al. 1 : selon l'art. 16 de l'ordonnance en vigueur, l'autorité de perception est compétente en matière de rachat des actes de défaut de biens. Désormais, ce sont les cantons qui désignent l'autorité cantonale compétente.

Al. 2 : le rachat d'un acte de défaut de biens au-dessous de la valeur nominale est admis dans la mesure où la remise partielle de la dette fiscale semble justifiée (let. a) ou lorsque les circonstances laissent présumer que la dette fiscale ne pourra pas être payée complètement dans un avenir plus ou moins rapproché (let. b). On peut ainsi permettre, à une personne âgée sans perspective d'amélioration de sa situation financière, de trouver un accord à l'amiable avec les autorités fiscales. Ces nouvelles dispositions remplacent la formulation un peu vague de l'art. 16, deuxième phrase, de l'ordonnance en vigueur («Les principes de la remise ne sont pas applicables en la matière»). Les autorités compétentes doivent pouvoir

continuer de gérer les actes de défaut de biens d'une manière active, rentable et sans exécution d'une procédure de remise formelle, faute de quoi le taux de perception déjà faible dans bien des cas ne ferait que baisser davantage.

Al. 3 : Le rachat de l'acte de défaut de biens entraîne l'extinction de la créance fiscale.

Art. 17 Lien avec la perception de l'impôt

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

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 directement¹⁴. L'exécution forcée se justifie particulièrement lorsque la créance fiscale paraît menacée.

Art. 18 Frais

L'art. 18 se réfère à l'art. 167*d*, al. 3, deuxième phrase, nLIFD. Les procédures administrative et d'opposition devant l'autorité de remise sont en principe gratuites (art. 167*d*, al. 3, première phrase, nLIFD). En cas de demande en remise manifestement infondée, un émolument d'arrêté et d'écritures de 50 francs au moins et de 1000 francs au plus peut être mis à la charge du requérant, comme le prévoit l'art. 24, al. 2, de l'ordonnance en vigueur. 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. 19 Abrogation d'un autre acte

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

Art. 20 Entrée en vigueur

D'après l'art. 20, l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt révisée entre 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 du 19 décembre 1994 sur les demandes en remise d'impôt, la nouvelle ordonnance et les dispositions de la nLIFD

¹⁴ Voir à ce sujet Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, Zurich 2012, p. 241 s.

Annexe

Tableau de concordance

Ordonnance du 19 décembre 1994 sur les demandes en remise d'impôt – nouveau droit fédéral en matière de remise d'impôt

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)		Contenu
	<u>LIFD</u>	Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt	
Art. 1, al. 1	Art. 167 al. 2	----	But et objet de la procédure de remise
Art. 1, al. 2	----	Art. 7, al. 1, phrase 2	Délimitation par rapport à la procédure de taxation
Art. 2, al. 1, phrase 1	----	----	Droit à la remise d'impôt (abrogé)
Art. 2, al. 1, phrase 2	----	Art. 10 Phrase d'introduction	Marge d'appréciation de l'autorité compétente
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	----	Art. 10, let. a à c	Fondements de la décision de remise de l'impôt
Art. 3 al. 2	----	Art. 2, al. 2 et 3	Réduction du train de vie dans les limites du raisonnable
Art. 3, al. 3	Art. 167a, let. c	----	Capacité à payer l'impôt au moment de l'échéance
Art. 4, al. 1 à 3	----	----	Compétence de la CFR (abrogé)
Art. 5	----	----	Secrétariat de la CFR (abrogé)
Art. 6	Art. 167b, al. 1 et 2	----	Organisation des autorités cantonales de remise et procédure
Art. 7, al. 1 et 2, 2 ^e partie de la phrase, et al. 3	----	Art. 5, al. 1 à 3	Objet de la demande de remise
Art. 7 al. 2, 1 ^{re} partie de la phrase	----	Art. 7, al. 1, phrase 1	Entrée en force de la taxation
Art. 7, al. 4, phrase 1	----	Art. 11	Paiements pendant la procédure
Art. 7, al. 4, phrase 2	----	----	Prise en compte des paiements effectués lors de la décision de remise
Art. 8, al. 1 1 ^{re} partie de la phrase	Art. 167c, phrase 1	----	Forme de la demande en remise
Art. 8, al. 1 2 ^e partie de la phrase	----	Art. 8, al. 1	Lieu de dépôt de la demande

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)		Contenu
	<u>LIFD</u>	Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt	
Art. 8, al. 1, phrase 2	----	Art. 8 al. 2	Confirmation de réception
Art. 8 al. 2	Art. 167c, phrase 2	----	Exposé de la situation de dénuement
Art. 9 al. 1	Art. 167, al. 1	Art. 2, al. 1, let. b et al. 2, et art. 4, al. 1	Explication de la notion de dénuement
Art. 9 al. 2	Art. 167, al. 1	Art. 2, al. 1 let. a et Art. 4, al. 1	Dénuement au sens strict
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. 2, let. d	Causes de dénuement pour les indépendants
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 et Art. 4, al. 3	«symétrie des sacrifices» entre les créanciers
Art. 11, al. 1, phrase 1	----	Art. 12, al. 1	Paiement des impôts au moyen de la fortune
Art. 11, al. 1, phrase 2	----	Art. 12, al. 3, phrase 1	Estimation de la fortune
Art. 11, al. 1, phrase 3	----	Art. 12 al. 2	Remise d'impôts sur les bénéfices en capital et sur les bénéfices de liquidation
Art. 11, al. 2, phrase 1	----	Art. 12, al. 4	Part indispensable de la prévoyance vieillesse
Art. 11, al. 2, 2e phrase	----	Art. 12, 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
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. 14, al. 1 à 3	Faillite, concordat judiciaire, liquidation
Art. 15	----	Art. 15	Concordat extrajudiciaire
Art. 16, phrase 1	----	Art. 16, al. 1	Compétence en matière de rachat d'actes de défaut de biens
Art. 16, phrase 2	----	Art. 16 al. 2	Application des principes de la remise
Art. 17 al. 1 et	----	Art. 9 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)		Contenu
	<u>LIFD</u>	Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt	
Al. 2, phrase 1			
Art. 17, al. 2, 2e phrase	----	----	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
Art. 20	----	----	Proposition du canton (abrogé)
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	----	----	Types de décision
Art. 23 al. 2	----	Art. 13, al. 3	Facilités de paiement
Art. 23, al. 3	----	Art. 13, 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. 18	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. 17 al. 1 et 2	Remise et perception de l'impôt
Art. 27, al. 3	----	Art. 13 al. 2	Extinction définitive de la créance fiscale
Art. 28	----	(Art. 19)	Abrogation du droit en vigueur
Art. 29	---- (Art. 205e et 207b)	----	Disposition transitoire
Art. 30	----	Art. 20	Entrée en vigueur