

**Rapport explicatif  
concernant la loi fédérale sur l'abrogation de la  
Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral  
direct (Loi sur la remise fiscale)**

**(Etat au 07.11.2012)**

---

## Condensé

***La Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR) doit être supprimée. Toutes les demandes en remise qui concernent l'impôt fédéral direct sont dorénavant examinées par les cantons.***

*Le projet s'inscrit dans les efforts consentis par le Département fédéral des finances (DFF) pour simplifier le système fiscal. Les cantons se voient attribuer la compétence de se prononcer sur toutes les demandes en remise qui concernent l'impôt fédéral direct. La CFR peut donc être supprimée. Par la même occasion, ce projet permettra d'assurer que la demande de remise de l'impôt fédéral direct soit traitée par la même instance qui s'occupe des demandes de remise concernant l'impôt cantonal sur le revenu et l'impôt cantonal sur le bénéfice. Cette manière de faire doit permettre d'éviter tout risque de contradiction entre la décision qui concerne l'impôt cantonal sur le revenu et l'impôt cantonal sur le bénéfice et celle qui concerne l'impôt fédéral direct. Pour garantir également une jurisprudence uniforme dans toute la Suisse, le Tribunal fédéral statue dorénavant en dernière instance sur les demandes en remise, toutefois uniquement lorsqu'il s'agit d'un «cas particulièrement important».*

## **1 Objectif de la révision**

D'après le droit en vigueur, les demandes en remise de l'impôt fédéral direct sont examinées soit par les cantons, soit (dans la mesure où la demande porte sur un montant d'au moins 25 000 francs par année) par la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR). Ce partage des tâches doit être éliminé en donnant à la seule instance cantonale la compétence de statuer sur les décisions de remise tant pour l'impôt cantonal sur le revenu et l'impôt cantonal sur le bénéfice que pour l'impôt fédéral direct.

## **2 Grandes lignes du projet**

### **2.1 Contexte**

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

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

<sup>1</sup> RS 642.11

<sup>2</sup> RS 642.121

<sup>3</sup> FF 2005 693

## **2.2 Nouvelle réglementation proposée**

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

D'après le droit en vigueur, les cantons ont déjà la compétence de fixer et de percevoir les impôts directs. Il s'agit maintenant de leur attribuer aussi la compétence de statuer sur toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct et de supprimer la CFR. Dorénavant, les autorités cantonales de remise pourront aussi se prononcer sur des demandes en remise dont l'examen appartient actuellement à la CFR (c'est-à-dire sur des demandes qui portent sur des montants d'au moins 25 000 francs). La nouvelle réglementation de la compétence s'applique à toutes les demandes en cours au moment de l'entrée en vigueur de la loi modifiée.

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

#### **2.2.2.1 Droit en vigueur**

Avec l'entrée en vigueur dans la Constitution de la garantie de l'accès au juge (voir art. 29a Cst.<sup>4</sup>) et la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, les voies de recours juridiques dans le domaine de la remise de l'impôt fédéral direct sont garanties. Le pouvoir de statuer sans appel de la CFR et des autorités cantonales de remise en ce qui concerne la remise de l'impôt fédéral direct a été supprimé avec l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF)<sup>5</sup>, qui abroge l'art. 167, al. 3, LIFD. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, les décisions de la CFR peuvent être attaquées devant le Tribunal administratif fédéral. Les décisions des cantons sur les remises de l'impôt fédéral direct peuvent être renvoyées à une instance judiciaire cantonale de recours (voir le délai de deux ans au maximum accordé aux cantons à l'art. 130, al. 3, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF]<sup>6</sup>).

La loi ne prévoit pas la possibilité de renvoyer les décisions de remise cantonales de dernière instance au Tribunal administratif fédéral<sup>7</sup>. Les recours en matière de droit public interjetés devant le Tribunal fédéral contre des décisions cantonales de dernière instance sur des remises d'impôt ne sont pas non plus recevables (art. 83, let. m, LTF). En revanche, les recours constitutionnels subsidiaires portés devant le Tribunal fédéral sont en principe recevables (art. 113 LTF); est exclu en l'occurrence, par manque de légitimation en la matière, uniquement le grief d'arbitraire, car de l'avis du Tribunal fédéral il n'existe pas de droit à la remise de l'impôt fédéral direct. D'autres griefs constitutionnels, en particulier ceux relatifs au droit procédural, sont toutefois admis<sup>8</sup>.

La situation juridique n'est pas assez claire pour déterminer si l'AFC peut, selon le droit en vigueur, elle aussi renvoyer des décisions cantonales de remise de l'impôt

<sup>4</sup> RS 101

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

<sup>6</sup> RS 173.110

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

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

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

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

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

#### Procédure 1.1: concerne les demandes en remise de 25 000 francs ou davantage par année fiscale

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

#### Procédure 1.2: concerne les demandes en remise de moins de 25 000 francs par année fiscale

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

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

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

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

Le déroulement de la procédure est grandement semblable à celui du schéma 1.2. Il y a toutefois une exception lorsqu'il s'agit de contestations des décisions des tribunaux administratifs cantonaux. Si le canton concerné prévoit un droit à la remise dans sa législation, les recours constitutionnels subsidiaires peuvent être interjetés auprès du Tribunal fédéral sans autre limite. Le canton de Berne par exemple prévoit un tel droit à la remise de l'impôt (art. 240, al. 5, et 240b, al. 1, de la loi sur les impôts du canton de Berne du 21 mai 2000). Le Tribunal fédéral examine donc les cas de remise du canton de Berne, dans le cadre des recours constitutionnels subsidiaires, pour déterminer aussi du point de vue matériel si les conditions pour la remise de l'impôt sont remplies.

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

### 2.2.2.2 Nouvelle réglementation proposée

Il y a dans chaque canton une réglementation concernant la remise des impôts cantonaux et communaux. Comme le précédant chiffre 2.2.2.1 le montre, la procédure pour l'impôt fédéral direct et celle pour les impôts cantonaux ne sont pas uniformes. Cela doit changer, en faisant en sorte qu'à l'avenir l'autorité compétente pour la remise de *l'impôt cantonal* statue aussi sur la demande en remise de l'impôt fédéral direct (art. 167b, al. 1, nLIFD). On évite ainsi, d'une part, que le requérant doive présenter sa situation économique et la justifier plusieurs fois et, d'autre part, que des faits différents doivent être vérifiés. Cela permet plus facilement aux autorités compétentes de remplir leur devoir de vérification et au requérant de respecter son devoir de collaborer. La modification permet généralement aussi d'unifier les décisions en matière de remise de l'impôt cantonal sur le revenu et l'impôt cantonal sur le bénéfice et de l'impôt fédéral direct. Les cantons demeurent

libre de décider s'il souhaite mener les procédures de remise des impôts cantonaux et communaux conjointement ou séparément.

D'après l'art. 102, al. 2, LIFD, l'AFC doit veiller à l'application uniforme de cette loi. Cela comprend aussi le fait de vérifier, dans le cadre de son activité de surveillance, que les cantons examinent les demandes en remise de l'impôt fédéral direct de façon correcte et uniforme sur le plan national. Pour effectuer sa tâche de contrôle, l'AFC doit pouvoir exiger que lui soit notifié des décisions de remise (décisions administratives et décisions du tribunal; art. 103, al. 1, let. e, nLIFD). Cela lui permet, au besoin, d'interjeter recours devant une instance cantonale indépendante de l'administration (art. 167f, al. 2, nLIFD) et ensuite, éventuellement, de saisir le Tribunal fédéral comme dans la procédure de taxation. Cette voie de recours ne peut toutefois être empruntée que lorsqu'il s'agit d'un «cas particulièrement important» (art. 167f, al. 4, nLIFD; voir à ce propos les explications ci-après concernant l'art. 83, let. m, nLTF).

### 2.3 Solutions examinées

Il a été examiné la possibilité d'introduire un droit de remise tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux et de fixer des conditions de remise homogènes. Dans le même temps, on s'est penché sur le moyen d'uniformiser les compétences, l'ordre des instances et les procédures concernant la remise de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux sur l'ensemble de la Suisse.

Il était prévu d'instituer une autorité cantonale unique qui aurait statué sur les remises de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux. L'autorité de recours indépendante de l'administration aurait été l'unique instance de recours, suivie, pour les *questions juridiques d'importance fondamentale*, du Tribunal fédéral. Le Tribunal administratif fédéral aurait également pu être instauré comme dernière instance à la place du Tribunal fédéral.

Cette proposition de loi aurait présenté l'avantage d'harmoniser le nombre des instances sur le plan national et de le réduire au minimum. La procédure de remise de l'impôt en aurait été considérablement simplifiée. La proposition aurait également permis d'éviter dans une large mesure que les décisions concernant la remise de l'impôt fédéral direct et celles concernant la remise des impôts cantonaux et communaux soient différentes. Elle aurait toutefois présenté le désavantage d'obliger les cantons à procéder à des aménagements importants d'ordre organisationnel, structurel et juridique qui auraient rencontré une forte opposition politique.

On a considéré aussi une alternative consistant à prévoir comme condition pour recourir devant le Tribunal fédéral un montant minimal sur lequel porterait la demande de remise de l'impôt. Par rapport au critère de la question juridique d'importance fondamentale, elle aurait uniformisé d'autant mieux la législation en matière de remise de l'impôt et aurait permis de mieux garantir les voies de droit. Cependant, cet aménagement aurait augmenté la charge de travail du Tribunal fédéral.

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

## **2.4 Consultation auprès du Tribunal fédéral, du Tribunal administratif fédéral et du président et du vice-président de la CFR**

Le Tribunal fédéral, le Tribunal administratif fédéral et le président et le vice-président de la CFR ont été invités à donner leur avis sur le projet, conformément à l'art. 11, al. 2, de l'ordonnance du 17 août 2005 sur la procédure de consultation (ordonnance sur la consultation, OCo)<sup>9</sup>.

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

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

<sup>9</sup> RS 172.061.1

**Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral***Art. 42, al. 2, 2<sup>e</sup> phrase*

Dans les cas de remise particulièrement importants, il est possible d'interjeter recours jusqu'auprès du Tribunal fédéral (cf. commentaire ci-après de l'art. 83, let. m, LTF). L'art. 42, al. 2, LTF règle la procédure. Il faut par conséquent exposer dans le mémoire la raison pour laquelle la condition de l'art. 83, let. m, LTF, à savoir le «cas particulièrement important» est remplie. Il incombe à la partie recourante d'exposer pour quel motif et dans quelle mesure cette condition est remplie. Il n'est pas du ressort du Tribunal fédéral de justifier de la pertinence du recours.<sup>10</sup>

*Art. 83, let. m*

La législation actuelle exclut les recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral contre des décisions qui concernent la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement (voir art. 191, al. 3, Cst., en relation avec l'art. 83, let. m, LTF). Si une autorité de recours cantonale indépendante de l'administration statuait en dernière instance sur les cas de remise, une jurisprudence uniforme sur le plan national ne serait plus garantie après la suppression de la CFR. C'est pourquoi, d'après l'art. 83, let. m, nLTF, le Tribunal fédéral doit statuer en dernière instance sur les litiges en matière de remise qui concernent la LIFD, le droit cantonal et le droit communal, pour autant qu'il s'agisse d'un *cas particulièrement important*. Cette notion existe aussi dans le domaine de l'entraide pénale internationale (art. 84 LTF).

La condition quant au caractère particulièrement important d'un cas ne concerne pas uniquement les cas de remise qui soulèvent des *questions juridiques d'importance fondamentale*; elle englobe aussi les cas de remise qui sont d'une grande importance pour *d'autres raisons*<sup>11</sup>. Un cas peut apparaître comme particulièrement important lorsqu'il risque de porter atteinte à l'uniformité de la jurisprudence, par exemple lorsque plusieurs cantons ont rendu une décision différente sur la même question juridique. Il ne faut toutefois pas se hâter de considérer un cas comme particulièrement important<sup>12</sup>. Le Tribunal fédéral a une marge de jugement large pour répondre à la question de savoir si un cas est particulièrement important<sup>13</sup>. Il faut aussi faire preuve de précaution avant de considérer une question juridique comme étant particulièrement importante<sup>14</sup>. Il doit s'agir d'une question juridique pour laquelle la décision pourrait devenir une directive pour la pratique et qui, de par son importance, nécessite le jugement d'une instance judiciaire supérieure. On peut citer comme exemples de questions juridiques d'importance fondamentale:

<sup>10</sup> Voir Heinz Aemisegger/Marc Forster, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (éd.), *Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz*, Bâle 2008, n. 33 ad art. 84 LTF.

<sup>11</sup> Voir Heinz Aemisegger/Marc Forster, op. cit. n. 29 ad art. 84 LTF.

<sup>12</sup> ATF 136 IV 139, consid. 2.4, avec renvoi.

<sup>13</sup> ATF 134 IV 156, consid. 1.3.1, avec renvoi.

<sup>14</sup> Voir ATF 133 III 493, consid. 1.1, avec renvois.

- une question juridique sur laquelle le Tribunal fédéral n'a pas encore statué et sur laquelle plusieurs tribunaux cantonaux ont statué de façon différente, cette jurisprudence divergente ne pouvant pas être tolérée<sup>15</sup>;
- une question juridique déjà examinée par le Tribunal fédéral et critiquée dans la doctrine dominante<sup>16</sup>.

Enfin, un cas est aussi considéré comme étant particulièrement important lorsqu'il porte atteinte à des *principes élémentaires concernant la procédure*. Au demeurant, l'interprétation de la notion juridique du cas particulièrement important, qui n'est pas définie, relève de la jurisprudence du Tribunal fédéral<sup>17</sup>. Le jugement de l'instance judiciaire supérieure devrait garantir une jurisprudence uniforme et une plus grande sécurité juridique, notamment dans le domaine de la remise, dans lequel la garantie des voies de droit ne s'applique que depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2007, respectivement le 1<sup>er</sup> janvier 2009, après le délai transitoire de deux ans accordé aux cantons.

### **Motifs de recours dans le cadre de l'impôt fédéral direct**

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

### **Motifs de recours dans le cadre des impôts cantonaux et communaux**

Une plainte pour violation du droit cantonal ne peut être déposée que si elle concerne des droits constitutionnels cantonaux, des dispositions cantonales relatives aux droits politiques ou le droit intercantonal (art. 95, let. c, d et e, LTF). Par conséquent, ni l'assujetti, ni l'autorité cantonale compétente en vertu du droit cantonal, ni l'AFC ne peuvent interjeter recours auprès du Tribunal fédéral pour violation d'une disposition cantonale en matière de remise de l'impôt. De même, il n'est pas possible de déposer une plainte pour violation de la LHID, car la LHID ne règle pas matériellement la remise (voir commentaire ci-après de l'art. 73 LHID).

En vertu du nouvel article 73 LHID, le contribuable, l'administration cantonale et l'AFC ne pourront déposer un recours en matière de droit public qu'en cas de violation de la Constitution – en particulier pour vice de procédure, violation du principe de l'égalité devant la loi ou violation de l'interdiction de l'arbitraire. Etant donné que la protection contre l'arbitraire, par exemple, est réglée au niveau du droit fédéral (art. 9 Cst.), toute application arbitraire d'un droit cantonal constitue une violation du droit fédéral. De ce fait, on pourra examiner si l'application du droit de remise cantonal est arbitraire. Mais là également, seulement si le Tribunal fédéral estime que l'on est en présence d'un cas particulièrement important.

<sup>15</sup> Voir Beat Rudin, loc. cit., n. 32 ad art. 85 LTF.

<sup>16</sup> Voir Beat Rudin, loc. cit., n. 33 ad art. 85 LTF.

<sup>17</sup> Voir Markus Schott, loc. cit., n. 44 ad art. 95 LTF.

La légitimité de l'autorité cantonale et de l'AFC en cas de recours en matière de droit public concernant la remise des impôts cantonaux et communaux se fonde sur l'art. 89, al. 2, let. d, LTF en relation avec l'art. 73, al. 2, LHID. Les conditions de légitimité de l'art. 89, al. 1, LTF, en particulier l'intérêt digne de protection, ne sont valables que pour le contribuable.

### **Rapport avec le recours constitutionnel subsidiaire**

Si le caractère «particulièrement important» d'un cas n'est pas reconnu, seul *le contribuable* peut faire valoir un *recours constitutionnel subsidiaire* en vertu de l'art. 115 LTF. Dans le cadre du recours constitutionnel subsidiaire, le recours ne peut être formé qu'en cas de violation du droit constitutionnel (art. 116 LTF). Conformément à la pratique du Tribunal fédéral, le contribuable ne pourrait invoquer l'interdiction de l'arbitraire dans le cadre d'un recours constitutionnel subsidiaire que dans les cas où le droit fédéral ou le droit cantonal lui accorde un droit à la remise. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, tel n'est pas le cas dans le cadre de l'impôt fédéral direct (cf. ch. 2.2.2.1 ci-dessus).

#### *Art. 132a (nouveau)*

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

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

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

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

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

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

L'art. 167 LIFD porte désormais un titre. Le contenu de l'al. 1 correspond largement à l'actuel al. 1 de l'art. 167. La précision concernant les exigences élevées quant à la remise des amendes et des rappels d'impôt *s'y rapportant* constitue une nouveauté. En ce qui concerne les rappels d'impôt, il s'agit souvent de créances qui auraient déjà dû être payées auparavant dans le cadre d'une taxation ordinaire. Il est donc permis d'exiger des efforts extraordinaires pour amortir cette dette, même durant plusieurs années. La remise d'une amende n'est en règle générale accordée que lorsqu'elle se justifie non pas uniquement par une situation de détresse «simple» dans le sens d'une disproportion par rapport à la capacité financière, mais parce que le paiement de l'amende constitue un risque pour la subsistance du contribuable. La pratique en ce qui concerne la remise des amendes et des rappels d'impôt est donc plus stricte, mais ne va pas jusqu'à exclure totalement la possibilité d'accorder une remise. Ici aussi, il en va plutôt de l'évaluation globale de la situation dans un cas particulier.

Le nouvel al. 2 de l'art. 167 correspond à l'art. 13 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. Cette disposition prévoit que l'autorité de remise n'entre pas en matière sur les demandes en remise déposées après la notification du commandement de payer. Elle vise à empêcher que la remise d'impôt ne soit utilisée à tort comme un moyen pour gagner du temps. Si, après avoir envoyé la facture et le rappel, l'autorité d'encaissement a décidé d'ouvrir une procédure de poursuites, on ne peut plus exiger d'elle qu'elle exécute une procédure de remise. Pour des raisons de transparence et parce que la conformité à la loi était contestée dans la pratique, cette disposition doit désormais être intégrée dans la loi. On retrouve des parties de l'actuel al. 2 dans le nouvel al. 2 de l'art. 167c.

Le nouvel al. 3 de l'art. 167 correspond à l'art. 2, al. 3 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. Dans les cas d'imposition à la source, il est nécessaire de tenir compte du fait que le débiteur de l'impôt et le contribuable (le sujet fiscal) ne sont pas une seule et même personne. La remise de l'impôt à la source n'est admissible que pour *le contribuable* lui-même et ce, également lorsque les impôts ont déjà été payés (cf. art. 7, al. 3, let. a, ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Le contribuable, par exemple le sportif d'un club, doit remplir les conditions de la remise, à savoir être dans le dénuement ou subir un cas de rigueur grave. Les motifs de la demande en remise ne peuvent donc pas se fonder sur la situation financière du club de sport.

Par contre, une remise au sens de l'al. 3 (comme auparavant au sens de l'art. 2, al. 3, de l'ordonnance sur les demandes en remise de l'impôt) n'est pas prévue pour le *débiteur ou la débitrice* de la prestation imposable (les substituts fiscaux). Le débiteur de l'impôt n'est par conséquent pas habilité à déposer une demande en remise. Au moment de la retenue de l'impôt à la source sur le revenu du travail imposable, il détient le pouvoir de disposition et revêt donc une fonction de «fiduciaire». C'est pourquoi la non-retenu coupable de l'impôt à la source constitue une soustraction consommée au sens de l'art. 175, tandis que l'utilisation à ses propres fins du montant retenu à la source constitue un détournement de l'impôt à la source au sens de l'art. 187. La notion de contribuable de l'art. 167, al. 1 ne comprend pas le débiteur au sens du droit sur l'impôt à la source.

L'al. 4 contient la délégation de compétence pour l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. La nouvelle délégation de compétence est nécessaire car l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt se fonde à l'heure actuelle sur l'art. 102, al. 4, lequel est abrogé. La loi indique désormais clairement qu'une remise peut être exclue totalement ou en partie lorsque certaines conditions sont remplies. D'autres détails relatifs aux conditions de remise, au comportement ne légitimant pas une remise de l'impôt et à la procédure de remise seront réglées dans l'ordonnance, qui doit encore être révisée. Les dispositions instaurées exclusivement pour la CFR seront aussi supprimées dans l'ordonnance à réviser. L'ordonnance modifiée contiendra toutefois encore les dispositions qui, aujourd'hui déjà, concernent l'autorité cantonale de remise en plus de la CFR.

#### *Art. 167a* Motifs d'exclusion

Pour évaluer si l'on est en présence d'un cas de rigueur, on se fonde en premier lieu sur la situation économique actuelle. En vertu du droit en vigueur, l'autorité de remise est déjà tenue de vérifier si un contribuable a cédé volontairement des sources de son revenu ou des éléments de sa fortune (cf. art. 3, al. 1 à 3 et art. 12, al. 2, ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Ces dernières années, une pratique s'est développée dans ce domaine que l'on pourrait résumer par la notion de «légitimité de la remise» (cf. al. 1)<sup>18</sup>. Par l'énumération d'exemples d'états de fait ne légitimant pas une remise de l'impôt à l'al. 2, cette pratique est introduite dans la loi.

#### *Art. 167b* Autorité de remise

Le nouvel al. 1 de l'art. 167b garantit que l'autorité compétente pour la demande en remise de l'impôt cantonal examine aussi la demande qui concerne l'impôt fédéral direct. On évite ainsi que la décision de remise qui concerne les impôts cantonaux sur le revenu et sur le bénéfice soit en contradiction avec celle qui concerne l'impôt fédéral direct.

L'al. 2 correspond à l'actuel art. 6 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. La fixation de la procédure relève en principe de l'autorité cantonale. C'est pourquoi les dispositions relatives à la procédure réglées jusqu'à présent dans une ordonnance du département seront dorénavant fixées au niveau de la loi. Cela concerne également les art. 8 (en partie nouveau dans l'art. 167c, nLIFD), 18 (nouveau dans l'art. 167d, al. 1 et 2, nLIFD) et 19 (nouveau dans l'art. 167e nLIFD) de l'actuelle ordonnance sur les demandes en remise d'impôt.

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

L'art. 167c reprend des parties de l'art. 167, al. 2, du droit en vigueur et de l'art. 8, al. 1, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, ainsi que le contenu de l'art. 8, al. 2, de cette même ordonnance. Il s'agit d'une disposition procédurale importante qui devra être réglée au niveau de la loi.

<sup>18</sup> En ce qui concerne la légitimité de la remise («Erlässwürdigkeit»), voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2D\_54/2011 du 16 février 2012, consid. 3.4, et du Tribunal administratif fédéral A-1758/2011 du 26 mars 2012, consid. 2.7 et consid. 3.1.1, ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.316/2003 du 19 décembre 2003, consid. 4.3.

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

Les al. 1 et 2 fixent les droits et obligations de procédure du requérant. Cela concerne en particulier les art. 109ss. et 123ss. Ils s'appliquent par analogie. Le texte de cette réglementation correspond à l'actuel art. 18 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt.

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

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

Le contenu de cette disposition correspond à l'actuel art. 19 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt. L'autorité de remise peut recourir, par exemple, aux moyens d'enquête suivants: exiger des renseignements, consulter les livres comptables et se faire présenter des justificatifs (voir art. 123, al. 2 et 126, al. 2).

*Art. 167f* Procédure de recours

L'al. 1 dispose que les voies de recours pour les demandes en remise des impôts cantonaux doivent être les mêmes que celles concernant les demandes en remise de l'impôt fédéral direct. Par exemple, si un canton prévoit dans le cadre de la remise de l'impôt cantonal une procédure de réclamation ou une procédure de recours interne à l'administration, celle-ci s'applique aussi à la remise de l'impôt fédéral direct. De cette manière, les deux procédures, qui concernent pour l'essentiel le même état de fait et portent sur des questions juridiques semblables, peuvent être menées par les mêmes autorités.

D'après l'al. 2, l'autorité compétente en vertu du droit cantonal et l'AFC peuvent recourir devant une instance cantonale indépendante de l'administration si elles contestent les décisions concernant l'impôt fédéral direct.

L'AFC doit pouvoir remplir sa fonction de surveillance et faire en sorte que la jurisprudence soit homogène dans toute la Suisse en ce qui concerne la LIFD. Le Tribunal fédéral étant la dernière autorité de recours prévue, les cantons doivent instituer des tribunaux supérieurs (voir art. 86, al. 2, LTF).

En vertu de l'al. 3 les dispositions des art. 132 à 135 et 140 à 145 LIFD s'appliquent par analogie. On vise ainsi à ce que les mêmes principes, pour l'essentiel, s'appliquent à la procédure de taxation comme à la procédure de remise d'après la LIFD.

D'après l'al. 4, le requérant, l'autorité compétente en vertu du droit cantonal et l'AFC peuvent désormais former un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral contre la décision de la dernière instance cantonale. Il faut toutefois que le cas en question soit «particulièrement important». La limitation du droit de recours découle de l'art. 83, let. m, nLTF (voir les explications ci-devant concernant

cet article). Le droit de recourir de l'AFC, toutefois, se fonde déjà sur l'art. 89, al. 2, let. a, LTF. Il est néanmoins repris dans la nLIFD pour garantir la meilleure transparence possible aux personnes concernées.

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

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

Les al. 2 des art. 205d et 207b portent sur la réglementation transitoire des instances de réclamation et de recours administratif et sur celle des tribunaux administratifs. Les procédures de réclamation et de recours contre des décisions déjà prononcées en première instance au moment de l'entrée en vigueur de la présente loi sont menées sur la base de l'ancien droit de procédure et de répartition des compétences. La date de la décision fait foi. Par exemple, les recours pendants auprès du Tribunal administratif fédéral continuent d'être examinées par lui jusqu'à la prise de décision (cf. commentaire de l'art. 132a nLIFD). Cette délimitation garantit la sécurité du droit et l'homogénéité des voies de droit, en ce sens qu'une procédure de réclamation et de recours sera traitée selon les mêmes règles de procédure du début à la fin<sup>19</sup>. Le droit transitoire prévoit des particularités pour les procédures en cours auprès de la CFR ou du canton qui doit les transmettre avec proposition à la CFR le jour de l'entrée en vigueur de la loi sur la remise fiscale. Etant donné que le droit procédural antérieur est applicable et qu'aucune réclamation n'était possible auprès de la CFR, il ne sera pas non plus possible de faire réclamation dans ces cas après la suppression de la CFR.

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

#### *Art. 73, al. 1*

L'art. 73, al. 1 contient déjà une disposition relative au recours auprès du Tribunal fédéral, qui a été complétée. Il est ainsi possible maintenant de former un recours de droit public devant le Tribunal fédéral contre la décision de la dernière instance cantonale indépendante de l'administration en matière de remise des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice. Ont le droit de faire recours le contribuable, l'autorité compétente en vertu du droit cantonal et l'AFC (cf. art. 73, al. 2, droit en vigueur en relation avec l'art. 73, al. 1). La tournure «conformément à la loi sur le Tribunal fédéral» utilisée à l'al. 1 recouvre l'accès au Tribunal fédéral dans les cas particulièrement importants (cf. à ce sujet et concernant

<sup>19</sup> Comparer avec la disposition de l'art. 81 PA, aménagée de manière identique par analogie: Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (éd.), *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich 2009, n. 1 ss. ad art. 81 PA, avec autres renvois, entre autres aux dispositions transitoires, aménagées de manière identique, des art. 53, al. 1, LTAF et 132, al. 1, LTF.

les autres conditions de recours l'art. 83, let. m dans sa nouvelle version ainsi que les commentaires ci-devant de cette disposition).

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

## **4 Conséquences de la révision**

### **4.1 Conséquences financières**

Les représentants des administrations cantonales et de l'AFC à la CFR ne reçoivent aucune rémunération. Le président et le vice-président de la CFR sont nommés par le Tribunal fédéral et sont rémunérés sous la forme d'un forfait pour chaque cas examiné. En 2009 et 2010, ces frais se sont élevés à une moyenne de 5600 francs. Ces frais disparaîtront avec la révision de la loi.

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

### **4.2 Conséquences sur le personnel**

Les postes de l'AFC réservés au secrétariat de la CFR ont déjà été supprimés précédemment, dans le cadre du programme d'abandon des tâches. Avec la suppression de la CFR, on peut mettre fin aux rapports contractuels avec le président et le vice-président.

Les cantons auront à traiter davantage de demandes en remise de l'impôt fédéral direct en première instance. Sur l'ensemble de la Suisse, cela devrait se traduire par un supplément de travail de 50 demandes au plus par année. Cela n'entraînera pas de conséquences importantes sur le personnel et aura cela de positif que les cantons pourront désormais coordonner les décisions de remise sur l'impôt fédéral direct et sur l'impôt cantonal.

Le supplément de travail pour le Tribunal fédéral devrait rester modéré étant donné qu'il ne doit statuer que sur des «cas particulièrement importants».

## **5 Programme de la législature**

Le message concernant la poursuite de l'harmonisation fiscale formelle est mentionné dans l'annexe 1 du rapport du Conseil fédéral sur le Programme de la législature 2003 à 2007. La loi sur la remise permet d'harmoniser et de simplifier la procédure

de remise. Il fait partie de l'objectif 3, «poursuivre les réformes fiscales», de l'arrêté fédéral sur le programme de la législature 2007 à 2011 et complète la mesure 21 («simplifier au maximum le système d'imposition des citoyens»).

## **6 Rapports avec le droit européen**

Les modifications de la LIFD, de la LHID et de la LTF ne concernent pas le droit européen.

## **7 Constitutionnalité**

Pour ce qui est des impôts directs, l'art. 128 Cst. octroie à la Confédération le droit de percevoir un impôt fédéral direct. La Confédération peut donc régler elle-même les procédures qui concernent la perception et la remise de l'impôt.

L'art. 129 Cst. dispose que la Confédération doit s'occuper de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation fiscale a pour but d'uniformiser les impôts directs de la Confédération et des cantons. Le droit de procédure est aussi concerné par cette harmonisation, dont l'art. 129 Cst. constitue la base. En ce qui concerne la remise fiscale, c'est une institution qui fait partie de la procédure de perception de l'impôt. Il s'agit de renoncer à réclamer une créance fiscale déjà entrée en force. Cette procédure dans son ensemble peut être considérée comme faisant partie du droit de procédure. Le projet propose de n'instituer qu'une seule autorité de dernière instance afin de garantir, tant pour les impôts cantonaux et communaux que pour l'impôt fédéral direct, une pratique uniforme dans toute la Suisse en matière de remise d'impôt pour ce qui est des questions fondamentales.