

VD_OMNI FI.2017.0132 vom 20. Dezember 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0132

FR: VD_OMNI FI.2017.0132 du 20 décembre 2018

IT: VD_OMNI FI.2017.0132 del 20 dicembre 2018

Regeste

A. _____ et B. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours de deux contribuables mariés contre la décision de l'ACI refusant leur demande de remise d'impôt pour un montant total de 331'446 francs. - Rappel que l'institution de la remise d'impôt ne fait pas l'objet d'une harmonisation par la LHID. Cela étant, le droit fédéral peut être pris en compte comme source d'inspiration ou à titre de droit cantonal supplétif. - Rappel que la remise d'impôt doit rester exceptionnelle et que l'autorité compétente dispose d'un large pouvoir d'appréciation en la matière. - En l'espèce, malgré la situation financière défavorable des recourants, c'est à juste titre que l'ACI a refusé la remise d'impôt. La majorité de la dette d'impôt des recourants est issue d'une procédure de rappel au cours de laquelle il a été établi que le recourant avait soustrait au fisc des montants importants provenant de son activité lucrative indépendante. Le recourant dispose de solides connaissances en matière fiscale puisque son métier consiste notamment à conseiller des sociétés dans cette matière. Sa bonne foi ne peut dès lors lui être reconnue. Le recourant a en outre déjà bénéficié par le passé de deux remises d'impôt. Enfin, les recourants n'ont pas satisfait entièrement à leur obligation de renseigner dans le cadre de la procédure de remise, omettant de mentionner l'existence de trois véhicules immatriculés au nom de leur société. Recours rejeté. Recours au TF déclaré irrecevable par arrêt du 1er février 2019 (2C_123/2019).

Erwägungen

E. 1

a) A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 167g al. 1 LIFD, le requérant dispose des mêmes voies de droit contre la décision concernant la remise de l'impôt fédéral direct que contre la décision concernant la remise de l'impôt cantonal sur le revenu et sur le bénéfice. Les art. 132 à 135 et 140 à 145 sont applicables par analogie (al. 4). b) Sur le plan du droit cantonal, la remise de l'impôt fait partie du Titre IX (Perception de l'impôt et garanties) de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11). L'art. 239 LI prescrit qu'à l'exception des décisions rendues en application de l'article 233 (sûretés), les décisions rendues par l'autorité fiscale en application du présent titre peuvent faire l'objet d'une réclamation (1^{ère} phrase). Les articles 185 à 188 LI sont applicables (3^{ème} phrase). Aux termes de l'art. 185 LI, le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et celles relatives à la récusation (1^{ère} phrase). A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal contre

les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. c) Le recours ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu par conséquent d'entrer en matière.

E. 2

Sur le plan formel, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus, faute pour l'autorité intimée d'avoir suffisamment motivé sa décision et d'avoir tenu compte de l'ensemble des éléments factuels pertinents. a) Tel qu'il est garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), 17 al. 2 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst.-VD; BLV 101.01) et 33 ss LPA-VD, le droit d'être entendu implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse en apprécier correctement la portée et l'attaquer à bon escient et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Aussi, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 141 IV 249 consid. 1.3.1 p. 253; 139 IV 179 consid. 2.2 p. 183; 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84; cf. aussi TF 1C_337/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4). La violation du droit d'être entendu commise en première instance peut être guérie si le justiciable dispose de la faculté de se déterminer dans la procédure de recours, pour autant que l'autorité de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen, en fait et en droit (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390, et les arrêts cités). b) En l'espèce, c'est en vain que les recourants soutiennent que la décision attaquée souffre d'un défaut de motivation et qu'elle est lacunaire, s'agissant en particulier des faits pertinents de la cause. Ceux-ci sont en effet compréhensibles et apparaissent avoir été reportés de façon complète dans la décision attaquée. Ils permettent au tribunal de vérifier la bonne application de la loi. Le tribunal ne voit donc pas quels éléments supplémentaires auraient dû figurer dans la décision entreprise. Les recourants ont d'ailleurs été en mesure de rédiger le présent recours en toute connaissance de cause. La décision est donc suffisamment motivée. Au demeurant, les recourants ont eu tout loisir de s'exprimer dans le cadre d'un double échange d'écritures, de sorte qu'un prétendu vice de procédure a été réparé en procédure de recours.

E. 3

Les amendes et les rappels d'impôt peuvent faire l'objet d'une remise uniquement dans des cas exceptionnels particulièrement fondés.

E. 4

L'autorité de remise n'entre en matière que sur les demandes en remise déposées avant la notification du commandement de payer (art. 38, al. 2, de la LF du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite; LP).

E. 5

Fondé sur ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Il se justifie de statuer sans frais (art. 50, 91 et 99 LPA-VD). Compte tenu de leurs ressources, les recourants ont été mis au bénéfice de l'assistance judiciaire par décision du 22 novembre

2017, qui les a exonérés du paiement d'avances et de frais judiciaires. Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

E. 5.2

p. 72; arrêt TF 2C_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 4.4, in RDAF 2012 II 9). Il n'y a pas non plus de motif d'exiger des cantons qu'ils mettent en place une solution identique à celle du droit fédéral (cf. ATF 143 II 459 consid. 2.1 p. 465, 140 II 141 consid. 8 p. 156, 130 II 65 consid. 5.2 p. 71 ss). Le droit fédéral ne peut, dans ce contexte, être pris en compte qu'à titre de source d'inspiration ou, tout au plus, en tant que droit cantonal supplétif (cf. ATF 141 IV 444 consid. 3.6 p. 451; TF 5A_254/2014 du 5 septembre 2014 consid. 2.1, 2P.272/2000 du 17 janvier 2002 consid. 2a, non publié in ATF 128 II 112). Le Tribunal fédéral a récemment jugé dans une affaire vaudoise qu'il n'était pas insoutenable d'interpréter la formulation potestative de l'art. 231 al. 2 LI en ce sens que cette disposition n'octroie aucun droit à une remise d'impôt au contribuable (ATF 143 II 459 consid. 4.4.1 p. 466). Le fait que le Tribunal cantonal se fonde, aux fins d'explicitier les clauses imprécises sur la remise d'impôt figurant dans la LI, sur des dispositions plus détaillées du droit fédéral, n'est pas propre à qualifier d'arbitraire son interprétation du droit cantonal en la matière (cf. ibidem). c) De manière générale, afin de garantir l'égalité de traitement au sens de l'art. 8 Cst., la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1910/2011 du 5 avril 2012 consid. 2.3; A-1758/2011 du 26 mars 2012 consid. 2.2; A-7949/2010 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3, et les références citées). Ces normes laissent en outre un important pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente (cf. FI.2017.0053 du 20 novembre 2017 consid. 2c; FI.2015.0156 du 15 avril 2016 consid. 3c; FI.2015.0036 du 8 janvier 2016 consid. 1a et les références citées; cf. également TF 2D_27/2013 du 27 juin 2013 consid. 2; 2D_55/2012 du 24 septembre 2012 consid. 2.1 et les références citées). d) L'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt prévoit encore à son art. 7 qu'une demande en remise ne peut être déposée que lorsque la taxation est entrée en force. La demande en remise ne permet pas d'exiger la révision de la taxation et la procédure de remise ne remplace pas la procédure de recours. Bien que le droit cantonal ne prévoie pas de disposition analogue, les autorités fiscales vaudoises appliquent la même règle (FI.2015.0155 du 11 mai 2016 consid. 1a). 4. a) En l'occurrence, la proposition de règlement par procédure simplifiée signée par les recourants le 14 janvier 2016 revêt les effets d'une décision de taxation entrée en force (cf. art. 188 LI par analogie). Les critiques émises par les recourants au sujet de la procédure de rappel d'impôt et du montant arrêté par l'autorité intimée sortent dès lors du cadre de la présente procédure. Il ne s'agit en effet pas, par la demande de remise d'impôt, de revenir sur le résultat accepté par les contribuables au terme de la procédure simplifiée. Les allégations des recourants selon lesquelles ils auraient opté pour la procédure simplifiée sous la menace du dépôt par les inspecteurs fiscaux de l'ACI d'une plainte pénale, voire d'une incarcération, ne sont pas non plus recevables. Hormis le fait qu'elles ne sont pas étayées, ces affirmations auraient pu être invoquées dans le cadre d'une demande de révision au sens des art. 147 al. 1 let. c LIFD et 203 al. 1 let. c LI (qui prévoient qu'une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé). Le délai de 90 jours à la suite de la découverte du motif de révision étant échu, les recourants sont forclos de leur droit de demander la révision et ne peuvent plus se prévaloir de leur argument. Au surplus, le fait pour l'administration fiscale de rendre les contribuables attentifs à l'art. 188 LIFD n'est pas constitutif d'une infraction pénale. b)

L'autorité intimée a refusé d'octroyer la remise d'impôt au motif que les recourants ont adopté un comportement imprudent et gravement négligent ayant entraîné une procédure de soustraction d'impôt. Cette appréciation ne prête le flanc à la critique. S'agissant de la première exigence légale, à savoir la disproportion entre la dette fiscale et la capacité économique, l'ACI a admis que la situation financière des recourants était difficile. Elle a ainsi pris en considération les arguments exposés dans leur réclamation, à savoir la période de chômage prolongée du recourant et sa difficulté de retrouver du travail à quelques 10 ans de la retraite, les faibles revenus du couple constitués en grande majorité par le salaire mensuel net de 5'976 fr. de l'épouse, le budget mensuel dépassé de 1000 fr. environ par les charges du ménage ainsi que l'ensemble des dettes des recourants, soit notamment la dette d'impôts s'élevant à 331'446 francs. Ainsi, l'ACI a admis que les recourants remplissaient la première condition pour pouvoir, le cas échéant, obtenir une remise des impôts, point en leur faveur que les recourants rediscutent ainsi inutilement dans leurs écritures. Elle a néanmoins relevé, à raison, que les recourants qui sollicitent la remise pourraient restreindre encore davantage leur train de vie. Les trois véhicules (BMW 650i Coupé, Opel Tigra 14 et Harley-Davidson FLSTN) immatriculés au nom de leur société n'ont aucun usage commercial et pourraient être revendus, malgré leur faible valeur marchande alléguée. Il n'est en outre pas exclu que le recourant retrouve du travail, étant constant que lorsqu'a été rendue la décision attaquée, il était encore à 10 ans de la retraite (cf. art. 21 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance -vieillesse et survivants [LAVS; RS 831.10]), et n'avait pas encore atteint l'âge à partir duquel le Tribunal fédéral admet qu'il peut être plus difficile de se réinsérer sur le marché du travail (ATF 143 V 431 consid. 4.5.2 p. 433). Il n'est pas non plus exclu qu'il obtienne de nouveaux mandats par le biais de sa société, toujours active et inscrite au registre du commerce. Pour le reste, la décision de l'ACI n'est pas fondée sur l'existence d'autres dettes importantes des recourants, qui feraient obstacle à l'assainissement de leur situation financière, même en cas de remise d'impôt (cf. art. 167 al. 2 LIFD). Leur argument relatif à l'engagement signé par le frère du recourant d'abandonner de sa créance n'est dès lors pas pertinent. Cela étant, la situation économique défavorable des contribuables n'est pas le seul élément déterminant pour l'octroi d'une remise d'impôt. S'agissant de la seconde exigence relative aux causes du dénuement pouvant justifier une perte importante ou un autre motif grave, l'ACI a retenu que l'on ne pouvait occulter le fait que le montant d'impôt impayé résultait d'une procédure pour rappel et soustraction d'impôt. En effet, l'art. 167 al. 3 LIFD – qui peut s'appliquer également à titre de droit cantonal supplétif (cf. consid. 4 let. b supra) – prévoit que les amendes et les rappels d'impôt peuvent faire l'objet d'une remise uniquement dans les cas exceptionnels particulièrement fondés. La remise d'une amende ou du montant du rappel d'impôt n'est 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 ou du rappel d'impôt constitue un risque pour la subsistance du contribuable (cf. Message du Conseil fédéral concernant la loi sur la remise de l'impôt, FF 2013 7549, 7561). A cela s'ajoute que l'art. 167a let. d LIFD permet de refuser la remise d'impôt lorsque l'incapacité contributive du contribuable résulte d'un comportement imprudent ou gravement négligent. Bien que la LI ne prévoie aucune disposition cantonale analogue, l'ACI était légitimée à s'inspirer de cette règle de droit fédéral pour statuer également sur la demande de remise d'impôt cantonal et communal, vu le caractère potestatif de l'art. 231 LI, qui confère un large pouvoir d'appréciation à l'autorité et n'accorde aucun droit au contribuable d'obtenir la remise d'impôt (cf. consid. 3b supra).

C'est ainsi à juste titre que l'ACI a relevé que le recourant a adopté un comportement gravement négligent et imprudent en n'intégrant que partiellement des salaires provenant de son activité lucrative dépendante dans la comptabilité de son activité indépendante et en insérant de nombreuses charges non justifiées commercialement dans le compte résultat de cette activité. Ce comportement a entraîné un important rappel d'impôt qui a porté sur plusieurs années et à une majoration calculée sur les éléments soustraits en lieu et place d'une amende. Sa bonne foi ne peut lui être reconnue dans la mesure où le recourant dispose lui-même, quoiqu'il en dise, de bonnes connaissances en matière de comptabilité et de fiscalité. Il propose en effet à ses clients (personnes physiques et morales), par le biais de sa société, un conseil personnalisé notamment dans ces deux domaines (cf. buts statutaires de la société et son site Internet *****). Le tableau des recherches d'emploi effectuées par le recourant démontre également que ce dernier a proposé sa candidature à de nombreuses reprises pour des postes de comptable, responsable financier ou fiscaliste. Dans ces conditions, sans que la remise d'impôt soit d'emblée exclue, il y a lieu de se montrer particulièrement strict dans l'examen de l'art. 167a let. d LIFD. A cela s'ajoute que le recourant a déjà obtenu en 1996 des remises d'impôts pour les périodes fiscales 1991 et 1992, pour un montant total de 26'883 francs. L'ACI pouvait sans arbitraire tenir compte de ce fait, certes ancien, qui démontre que le recourant a déjà pu bénéficier de l'indulgence de l'administration fiscale, voyant sa dette d'impôt purement et simplement effacée. Il convient enfin de relever, comme l'ACI, que les recourants ont failli à leur devoir de renseigner dans le cadre de la procédure de remise d'impôt (cf. art. 167d LIFD) en omettant de signaler à l'autorité les trois véhicules immatriculés au nom de la société, dont les recourants détiennent 19/20 parts sociales. En résumé, sans nier le fait que le paiement de la dette fiscale frappe lourdement les recourants, ces derniers sont responsables de leur situation. Dans ce contexte, le fait de rencontrer des difficultés à s'acquitter des montants d'impôts dus ne suffit pas à justifier l'octroi d'une remise. L'autorité intimée n'a ni violé le droit ni abusé de son large pouvoir d'appréciation en rejetant la demande de remise des recourants.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.