

# VD\_OMNI FI.2018.0140 vom 29. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0140](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0140)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0140 du 29 avril 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0140 del 29 aprile 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois | Recours contre le refus de l'ACI d'octroyer une remise d'impôt à un contribuable âgé de 52 ans qui retire son capital LPP pour débiter une activité lucrative indépendante. - Certes, le retrait en espèces de la prestation de sortie n'a pas pour but de payer des dettes d'impôt. Cela étant, une fois le capital retiré (en l'occurrence, 167'350 fr.), celui-ci intègre la fortune du contribuable, qui se voit alors augmentée du montant de l'indemnité payée. Dans ces conditions, on ne saurait retenir que le recourant se trouve dans une situation de dénuement. - Sous l'angle de l'égalité de traitement et de la proportionnalité, la décision de l'ACI se justifie pleinement. - Les pertes de revenus déjà prises en compte dans la taxation et le calcul de l'impôt ne sont pas des causes de dénuement. Le recourant était en mesure de créer des réserves en vue de s'acquitter de ses impôts. - Le fait que le recourant bénéficie depuis 1993 de plans de recouvrement de ses arriérés, dont la plupart n'ont pas été respectés, postule en défaveur de l'octroi d'une remise d'impôt. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

### E. 2

Le litige porte sur le refus d'accorder au recourant une remise d'impôt. a) En droit fédéral, l'art. 167 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), dans sa nouvelle teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 (applicable au cas d'espèce, conformément à l'art. 205e al. 2 a contrario LIFD) dispose que si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle (al. 1). La remise de l'impôt a pour but d'assainir durablement la situation économique du contribuable. Elle doit profiter au contribuable lui-même et pas à ses créanciers (al. 2). L'autorité de remise n'entre en matière que sur les demandes en remise déposées avant la notification du commandement de payer (al. 4). L'art. 167a LIFD, nouvelle disposition entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016, précise que la remise de l'impôt peut être en partie ou en totalité refusée, notamment lorsque le contribuable a manqué gravement ou de manière répétée à ses devoirs dans la procédure de taxation, de sorte que l'évaluation de sa situation financière pour la période fiscale concernée n'est plus possible (let. a), n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale à laquelle se rapporte la demande en

remise (let. b), n'a pas effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt (let. c), doit son incapacité contributive à la renonciation volontaire à un revenu ou à une fortune sans motif important, à un niveau de vie exagéré ou à tout autre comportement imprudent ou gravement négligent (let. d) ou a privilégié d'autres créanciers au cours de la période évaluée (let. e). L'ordonnance du 12 juin 2015 du Département fédéral des finances concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt [ci-après: l'ordonnance]; RS 642.121) complète ces dispositions. Elle énonce à son art. 2 qu'une personne physique est dans le dénuement au sens de l'art. 167 al. 1 LIFD lorsque ses moyens financiers ne suffisent pas à subvenir au minimum vital au sens de la législation sur les poursuites pour dettes et la faillite (al. 1 let. a) ou lorsque la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à sa capacité financière (al. 1 let. b). Il y a disproportion par rapport à la capacité financière en particulier lorsque la dette fiscale ne peut pas être payée intégralement dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été réduit dans les limites du raisonnable (al. 2). La réduction du train de vie est raisonnablement exigible lorsque les frais liés au train de vie dépassent le minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite (art. 93 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite – LP; RS 281) (al. 3). Quant aux causes conduisant à une situation de dénuement pour une personne physique, l'art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance prévoit qu'est en particulier considérée comme telle une aggravation sensible et durable de la situation économique de la personne depuis l'année fiscale à laquelle se rapporte la demande en remise, en raison de charges extraordinaires découlant de l'entretien de la famille ou d'obligations d'entretien (ch. 1), de coûts élevés de maladie, d'accident ou de soins qui ne sont pas supportés par des tiers (ch. 2) ou d'un chômage prolongé (ch. 3). L'art. 3 al. 3 de l'ordonnance précise que les pertes de revenus et les dépenses déjà prises en compte dans la taxation ou le calcul de l'impôt ne sont pas reconnues comme étant des causes de dénuement. Cela vaut en particulier pour les fluctuations usuelles du revenu du contribuable. Selon l'art. 10 de l'ordonnance, l'autorité de remise statue sur la demande en remise sur la base des faits pertinents pour l'évaluation des conditions et des motifs de refus, en particulier sur la base de l'ensemble de la situation économique du requérant au moment de la décision (let. a) de l'évolution depuis la période fiscale à laquelle la demande se rapporte (let. b), des perspectives économiques du requérant (let. c) et des mesures prises par le requérant pour améliorer sa capacité financière (let. d). Conformément à l'art. 12, elle examine dans quelle mesure le paiement de l'impôt dû au moyen de la fortune est raisonnablement exigible (al. 1). Si la fortune constitue une part indispensable de la prévoyance vieillesse, l'autorité de remise peut, si des circonstances exceptionnelles le justifient remettre l'impôt totalement ou en partie (al. 4 let. a) ou proposer à l'autorité cantonale compétente d'accorder un sursis et d'exiger la garantie de la créance fiscale (al. 4 let. b). b) En droit cantonal, l'art. 231 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) prévoit que l'ACI peut accorder une remise totale ou partielle des impôts, intérêts compensatoires et intérêts de retard, rappels d'impôts et amendes, lorsque leur paiement intégral frapperait trop lourdement le contribuable en raison de pertes importantes ou de tous autres motifs graves (al. 1). Même si la teneur de cette disposition n'est pas identique à l'art. 167 LIFD, on peut s'inspirer de la disposition fédérale, telle que précisée par l'ordonnance, pour l'interprétation de la notion de " pertes importantes ou de tous autres motifs graves " (cf. dans ce sens, CDAP FI.2017.0132 du 20 décembre 2018 consid. 3b; FI.2017.0053 du 20 novembre 2017 consid. 2b; FI.2015.0156 du

15 avril 2016 consid. 3b; cette jurisprudence reste applicable sous le nouveau droit, dans la mesure où les conditions matérielles pour obtenir une remise n'ont pas changé). c) Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), 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

## **E. 6**

octobre 2011 consid. 2.2.3, et les références citées). Il découle de la formulation potestative des art 167 al. 1 LIFD et 231 al. 1 LI que le contribuable n'a pas droit à une remise d'impôt. Ces normes laissent en outre un important pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente (cf. CDAP FI.2017.0132 du 20 décembre 2018 consid. 3c; FI.2017.0053 du 20 novembre 2017 consid. 2c; FI.2015.0156 du 15 avril 2016 consid. 3c et les références citées; cf. ég. TF 2D\_27/2013 du 27 juin 2013 consid. 2; 2D\_55/2012 du 24 septembre 2012 consid. 2.1 et les références citées). 3. a) En l'espèce, le recourant se prévaut de la situation financière précaire à laquelle il se trouve confronté depuis 2015 en raison de nombreuses périodes durant lesquelles il a été sans emploi. Il soutient également que le retrait de son 2<sup>ème</sup> pilier n'a pas pour vocation de payer ses dettes. L'affectation de ce capital au paiement de l'impôt contreviendrait selon lui au but de la prévoyance professionnelle. Il indique que de l'intégralité du capital prélevé, il ne reste à ce jour qu'un montant d'environ 70'000 francs. Dès lors, exiger le paiement de 17'109 fr. 73 d'arriérés d'impôts serait disproportionné. Le reste de ce capital devrait servir au développement de son entreprise. Il indique également ne pas avoir contracté d'autres dettes, de sorte que la remise d'impôt assainirait durablement sa situation financière. Il invoque une inégalité de traitement par rapport à un contribuable qui, dans une situation de chômage comparable à la sienne et à son âge, s'enliserait à l'assistance sociale au lieu de tenter, comme lui, de s'assurer un revenu par le biais d'une activité indépendante. Il estime qu'on ne saurait non plus exiger de lui qu'il ait constitué des réserves à partir de la période fiscale 2014, sa situation financière ne le lui permettant pas. A cela, l'autorité intimée répond que la précarité professionnelle du recourant n'entraîne pas nécessairement une situation de dénuement puisque le recourant a pu bénéficier des indemnités de l'assurance-chômage, imposables, durant certaines périodes où il s'est trouvé sans emploi. Selon l'ACI, le capital prélevé du 2<sup>ème</sup> pilier est sorti du système de la prévoyance et a intégré la fortune du recourant. Elle remarque qu'à l'aune du droit des poursuites, les indemnités en capital relatives à la prévoyance professionnelle sont saisissables (cf. art. 93 al. 1 LP). Elle indique ensuite que depuis le 1<sup>er</sup> mai 2017, le recourant est sans revenu et vit grâce au capital retiré. Ce montant suffit à couvrir son minimum vital. L'ACI conteste qu'il soit disproportionné d'exiger le paiement des arriérés d'impôts. Elle rappelle que le but de la remise d'impôt n'est pas d'encourager ou de financer la création de start-up. Concernant le grief de l'inégalité de traitement, elle relève qu'une personne bénéficiant d'une fortune équivalente à celle du recourant ne saurait prétendre au revenu d'insertion. La situation du recourant ne saurait dès lors être comparée à celle d'un bénéficiaire du RI. b) S'agissant du point de savoir si le recourant se trouve dans une situation de dénuement, il convient en premier lieu de déterminer si l'on doit tenir compte du retrait en espèces de la prestation de sortie intervenu durant l'été 2017. En vertu de l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LFLP; RS 831.42), l'assuré peut exiger le paiement en espèces de la prestation de sortie lorsqu'il quitte définitivement la Suisse (let.

a), lorsqu'il s'établit à son compte et qu'il n'est plus soumis à la prévoyance professionnelle obligatoire (let. b) ou lorsque le montant de la prestation de sortie est inférieur au montant annuel de ses cotisations (let. c). Dans l'hypothèse de l'art. 5 al. 1 let. b LFLP, l'assuré doit fournir à l'institution de prévoyance des preuves attestant qu'il se met à compte. Une attestation de la caisse AVS prouvant l'affiliation en tant que personne indépendante et une inscription au registre du commerce sont généralement demandées. Lors de l'examen des conditions du paiement en espèces, l'institution de prévoyance ne peut cependant procéder à une analyse des chances de succès du travail indépendant envisagé. Un droit au paiement en espèces existe même si l'usage du capital n'est pas conforme aux intentions du législateur de financer l'activité indépendante, mais sert à rembourser des dettes (Schneider/Geiser/Gächter, HandKommentar zum BVG und FZG, Berne 2010, art. 5 FZG, n° 42). Il n'existe dès lors aucun contrôle a posteriori de l'utilisation du capital versé à l'assuré. Certes, le paiement en espèces de la prestation de sortie n'a pas pour vocation de rembourser des dettes. Cependant, c'est à juste titre que l'ACI remarque que ce capital, qui sort du système de la prévoyance, intègre la fortune du contribuable. Cette fortune se voit alors augmentée du montant du capital, au même titre qu'un assuré qui retire son 2<sup>ème</sup> pilier avant de quitter définitivement la Suisse. Cette indemnité en capital est d'ailleurs saisissable, en vertu des art. 92 al. 1 ch. 10 et 93 al. 1 LP. Ainsi, le recourant ne pourrait opposer à une éventuelle saisie le fait que le montant perçu soit affecté au développement de son entreprise. Si l'on tient compte, conformément à l'art. 12 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, de l'ensemble de la situation économique du recourant, il y a lieu de constater que celui-ci ne se trouve pas dans une situation de dénuement. Depuis mai 2017, le recourant ne perçoit pas de revenu et vit grâce au capital retiré, qui suffit à couvrir son minimum vital. Il ressort des derniers relevés bancaires produits que le 4 mai 2018, il ne restait sur son compte plus que 73'235 fr. 57 des 167'350 fr. (- 15'537 fr. 75 d'impôt sur les prestations en capital de la prévoyance) de 2<sup>ème</sup> pilier perçus entre les mois de juillet et septembre 2017. En moins d'une année, le recourant a ainsi dépensé 78'527 fr. du capital reçu. Il n'apporte toutefois aucune explication sur les premiers résultats de son entreprise, sur les démarches initiées, sur les prévisions à court ou moyen terme ou sur la date probable du versement de son premier salaire. On ignore ainsi si le recourant a réellement affecté l'argent de son 2<sup>ème</sup> pilier au développement de sa société. Dans ces conditions, rien ne justifie que l'autorité intimée renonce à sa créance, qui n'apparaît pas disproportionnée par rapport au montant du capital initial perçu, ni par rapport à son solde actuel. Par égalité de traitement avec les autres contribuables, il convient de traiter le recourant – qui a fait le choix, à 52 ans, de retirer en espèces sa prestation de sortie pour travailler à son compte – de la même manière qu'un autre contribuable, qui, à 13 ans de l'âge 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]), retrouverait un nouvel emploi salarié lui permettant de s'acquitter de ses dettes. En d'autres termes, la remise d'impôt n'a pas pour but d'aider le recourant à démarrer son activité d'indépendant – et ainsi le privilégier par rapport à un autre – mais d'assainir durablement la situation financière du contribuable se trouvant dans le dénuement. Or, le recourant ne saurait faire supporter les risques de son projet à la collectivité publique, ce d'autant plus qu'il ne se trouve pas dans une situation de dénuement. Contrairement à ce qu'il soutient, il ne s'agit pas de le pénaliser pour avoir retiré son 2<sup>ème</sup> pilier, mais de le traiter de manière égale par rapport à d'autres personnes qui bénéficieraient de la même fortune que lui. En comparant sa situation à celle d'une personne qui, " dans une situation financière similaire à la sienne, s'enliserait à l'aide sociale ", le

recourant part du postulat qu'il est impossible ou extrêmement difficile pour une personne de son âge de retrouver du travail. Or il n'a manifestement 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). c) Au demeurant, il sied de rappeler que les pertes de revenus déjà prises en compte dans la taxation ou le calcul de l'impôt ne sont pas reconnues comme étant des causes de dénuement (cf. art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). Le recourant a bénéficié durant de nombreux mois des indemnités journalières de l'assurance-chômage, imposables en vertu des art. 27 al. 1 LI et 23 LIFD, avant de dépendre du RI pendant six mois, puis de retrouver du travail. Les décisions de taxation, objets de la demande de remise d'impôt, tiennent compte des fluctuations du revenu du recourant durant ces dernières années. Ainsi, la précarité professionnelle à laquelle le recourant fait face depuis 2014 ne l'empêchait pas de créer certaines réserves en vue de s'acquitter de ses impôts. Les prestations de l'assurance-chômage et son salaire perçu de septembre 2016 à avril 2017 lui ont permis de largement couvrir son minimum vital. L'excédent aurait pu être affecté au paiement de ses dettes d'impôts (cf. art. 167a LIFD). A cela s'ajoute que l'intéressé, qui bénéficie depuis 1993 de plans de recouvrement de ses arriérés d'impôts, a déjà largement profité de l'indulgence de l'administration fiscale. Ces plans de paiement successifs, dont la plupart n'ont pas été respectés, démontrent que le recourant peine durablement à se conformer à ses obligations de contribuable, ce qui postule également en défaveur de l'octroi d'une remise d'impôt. d) Eu égard au principe d'égalité devant l'impôt et à la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, les constats effectués ci-dessus ne justifient pas d'octroyer une remise d'impôt au recourant. Pour les mêmes motifs, la demande de suspension de la dette fiscale jusqu'à retour à meilleure fortune doit également être rejetée. 4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice, arrêtés à 600 fr. (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD, art. 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 55 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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