

VD_OMNI FI.2018.0273 vom 7. August 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-08-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0273

FR: VD_OMNI FI.2018.0273 du 7 août 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0273 del 7 agosto 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision sur réclamation de l'ACI refusant la remise de l'ICC et l'IFD pour les périodes fiscales 2007, 2014 et 2015 d'un montant total de 45'745 francs. - La remise d'impôt ne sert pas à revenir sur le résultat accepté par les contribuables d'une procédure de rappel d'impôt. - Les époux, qui bénéficient d'un solde mensuel disponible de 3'000 fr., ne se trouvent pas dans une situation de dénuement. - L'autorité fiscale pouvait tenir compte de la fortune immobilière des recourants pour refuser leur demande. - Il y a également lieu de tenir compte du fait qu'une partie de la dette d'impôt résulte d'une procédure de rappel et de soustraction d'impôt. - On peut imputer un comportement imprudent ou gravement négligent aux contribuables qui ont fait don aux fils de l'épouse d'une PPE constituée de cinq lots alors qu'eux-mêmes faisaient face à une situation de précarité professionnelle. 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 (applicables par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Les recourants sollicitent leur audition afin d'expliquer oralement les motifs de leur recours.

a) Le droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) comprend notamment celui de faire administrer les preuves, pour autant qu'elles apparaissent utiles à l'établissement des faits pertinents (ATF 139 II 489 consid. 3.3 p. 496); il ne comprend en revanche pas le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148). L'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 137 III 208 consid.

E. 2.2

p. 210). b) La procédure administrative est en principe écrite (art. 27 al. 1 LPA-VD). En l'occurrence, le dossier est suffisamment complet pour permettre à la Cour de céans de statuer en toute connaissance de cause. Les recourants ont déjà été entendus à deux reprises par l'autorité intimée. La Cour ne voit pas quels nouveaux éléments, qui n'auraient pu être

exposés par écrit, pourraient encore apporter l'audition sollicitée, d'autant plus que, comme on le verra, il n'est pas possible, par le biais de la procédure de remise d'impôt, de revenir sur une décision de taxation entrée en force, ainsi que le souhaiteraient les recourants. Il y a dès lors lieu de rejeter, par appréciation anticipée des moyens de preuve, la requête d'audition de parties.

E. 3

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

E. 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 TAF 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. 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

Dans les cas d'imposition à la source, seul le contribuable ou un représentant contractuel désigné par lui peut déposer une demande en remise". L'art. 167a LIFD, disposition entrée en vigueur le 1^{er} 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; 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). Aux termes de l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance, si la situation de dénuement est due à d'autres causes, l'autorité de remise ne peut renoncer aux prétentions légales de la Confédération au bénéfice d'autres créanciers. Lorsque d'autres créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut être accordée dans les mêmes proportions dans la mesure où cela contribue à un assainissement durable de la situation économique de la personne (art. 167 al. 2 LIFD). Sont notamment considérées comme d'autres causes les dettes hypothécaires élevées (art. 3 al. 2 let. b de l'ordonnance). b) Au niveau cantonal, l'art. 231 al. 1 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.2017.0053 du 20 novembre 2017 consid. 2b et FI.2015.0156 du 15 avril 2016 consid. 3b). En effet, l'institution de la remise d'impôt ne fait pas l'objet d'une harmonisation par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) (cf. ATF 130 II 65 consid.

E. 5.2

p. 72; 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.

E. 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. CDAP 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 (CDAP FI.2017.0132 du 20 décembre 2018 consid. 3d et FI.2015.0155 du 11 mai 2016 consid. 1a).

4. a) En l'occurrence, les taxations portant sur les périodes fiscales en cause (2007, 2014 et 2015) sont entrées en force, respectivement du fait de l'acceptation de la proposition de règlement par procédure simplifiée le 27 mai 2017 par les recourants et du fait de l'absence de réclamation formée à l'encontre des deux décisions de taxation du 11 juillet 2017. Les critiques émises par les recourants au sujet de la procédure de rappel d'impôt concernant la période fiscale 2007 et la taxation foncière de l'immeuble de ***** 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 ou d'ouvrir une nouvelle voie de droit contre une décision qui aurait pu faire l'objet d'une réclamation en temps utile. Ainsi, les allégations des recourants selon lesquelles ils auraient été contraints par l'office d'impôt de signer la proposition de règlement, que le rappel d'impôt est dû à une erreur de leur fiduciaire ou que l'office d'impôt aurait erronément taxé l'immeuble de ***** ne sont pas 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 LIFD et 203 al. 1 LI adressée à l'autorité qui a rendu la décision à réviser (cf. art. 149 LIFD et 205 LI). Par ailleurs, et bien qu'il soit douteux qu'un motif de révision soit réalisé (cf. en particulier la jurisprudence fédérale relative aux erreurs du mandataire selon laquelle le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention [TF 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5]), le délai de 90 jours à la suite de la découverte d'un tel motif apparaît largement échu. Les recourants sont ainsi forclos de leur droit de demander la révision.

b) D'après la déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2017, les recourants ont réalisé un revenu issu des rendements des appartements locatifs de ***** de 9'950 fr. par mois. En déduisant de ce revenu le montant de base mensuel auquel les recourants ont droit conformément aux lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites (lequel comprend l'alimentation, les vêtements, l'électricité, le gaz et le téléphone), soit 1'700 fr. pour un couple marié, les intérêts hypothécaires relatifs à l'appartement de ***** (dans lequel ils habitent) et à ceux de ***** (490 fr. + 1'378 fr.), leurs charges (225 fr. + 975 fr.) ainsi que les primes d'assurances-maladies et les frais médicaux (1'970 fr.), les recourants conservent un disponible de 3'212 fr. par mois. C'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas tenu compte de l'amortissement des dettes hypothécaires des recourants à titre de charges supplémentaires pour calculer leur minimum vital (cf. Michel Oschner in Commentaire romand de la LP, Bâle 2005, n° 112 ad art. 93; Hansjörg Peter in Edition annotée de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Berne 2010, p. 509). Il est en outre exclu de déduire de l'avoir disponible les primes d'assurance-vie des recourants (510 fr.) et les assurances de leurs deux véhicules (210 fr.). Sans emploi et en proie à des difficultés financières, on pourrait légitimement attendre d'eux qu'ils restreignent leur train de vie, en utilisant, par exemple, les transports publics. Dans la mesure où les recourants conservent un solde librement disponible de plus de 3'000 fr. par mois, on ne peut pas considérer qu'ils se trouvent dans une situation de dénuement au sens des art. 167 al. 1 LIFD et 231 al. 1 LI. L'autorité intimée pouvait également tenir compte de la fortune des recourants afin d'examiner dans quelle mesure le paiement de l'impôt pouvait

être raisonnablement exigé (cf. art. 12 al. 1 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt). A cet égard, il sied de constater à la lecture de leur déclaration d'impôt qu'au 31 décembre 2017, leurs deux comptes privés et leur compte épargne présentaient un solde de 6'013 fr., 18'916 fr. et 1'843 francs. Eu égard au principe d'égalité devant l'impôt et à la règle selon laquelle la remise doit rester exceptionnelle, l'autorité ne pouvait en outre occulter la fortune immobilière des recourants, qui s'élevait fin 2017 à 1'856'050 francs. Au surplus, les recourants pourraient, selon leurs propres déclarations, revendre leur appartement de ***** pour 1'000'000 fr., bien qu'il ait été estimé fiscalement en 1995 à 392'000 francs. Partant, au regard de leur situation financière globale, le montant d'impôt dû de 45'745 fr. 70 ne paraît pas disproportionné. S'agissant de la seconde exigence relative aux causes du dénuement pouvant justifier une perte importante ou un autre motif grave, on ne peut occulter le fait qu'une partie du montant d'impôt impayé (16'754 fr. 70) résulte 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. 3b 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). Ces conditions ne sont manifestement pas remplies en l'espèce. 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. 3c supra). En l'occurrence, malgré la précarité professionnelle à laquelle les recourants font face depuis 2015, en raison notamment de la cessation des activités de leur garage, de la maladie de la recourante et de l'âge relativement avancé du recourant qui rend plus compliqué la recherche d'un nouveau travail (cf. ATF 143 V 431 consid. 4.5.2 consid. 433), cette précarité ne les empêchait pas de créer certaines réserves en vue de s'acquitter de leurs dettes d'impôts. On peut par ailleurs reprocher aux recourants d'avoir fait don en 2015 aux fils de la recourante de la PPE constituée de cinq lots à ***** et estimée fiscalement à 1'527'000 francs. Les recourants indiquent que leur situation financière en 2015 n'était pas celle qu'ils connaissent aujourd'hui. Or, ils ont allégué dans leur réclamation que les activités de leur société avaient déjà nettement diminué durant l'année 2013 pour s'arrêter complètement en 2015. Dans ce contexte, ils auraient dû faire preuve de davantage de prudence quant à leurs futures possibilités de générer des revenus suffisants pour s'acquitter, notamment, de leurs obligations fiscales avant de faire don d'une part importante de leur patrimoine immobilier. Enfin, une partie du disponible des recourants leur permet de s'acquitter mensuellement, depuis quelques années déjà, d'environ 1'667 fr. à titre d'amortissement de leurs dettes hypothécaires. Entre la fin 2016 et la fin 2017, les recourants ont ainsi diminué leurs dettes de 20'000 francs. Il convient ainsi de retenir que les recourants ont privilégié d'autres créanciers au détriment de leurs créanciers fiscaux, au sens de l'art. 167a let. e LIFD. Les créanciers-gagistes n'ayant pas renoncé à leurs droits, on ne saurait exiger de l'autorité

fiscale qu'elle consente à une remise d'impôt, dont l'objectif serait de permettre aux recourants de désintéresser d'autres créanciers ou de conserver leurs immeubles, ces objectifs étant étrangers à l'institution de la remise d'impôt. Pour l'ensemble de ces motifs, l'autorité intimée n'a pas excédé son large pouvoir d'appréciation en considérant que les conditions d'une remise d'impôt n'étaient réunies ni en ce qui concerne l'IFD, ni en ce qui concerne l'ICC. 5. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Il se justifie exceptionnellement de statuer sans frais (art. 50, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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