

VD_OMNI FI.2023.0030 vom 6. Oktober 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-10-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0030

FR: VD_OMNI FI.2023.0030 du 6 octobre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0030 del 6 ottobre 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre un refus de requête de remise d'impôts ICC et IFD. L'art. 167a LIFD précise que la remise de l'impôt peut être en partie ou en totalité refusée, notamment lorsque le contribuable a privilégié d'autres créanciers au cours de la période évaluée. Lors des périodes pour lesquelles la remise d'impôt est demandée, force est de constater que les recourants disposaient de revenus suffisants pour s'acquitter de créances fiscales relatives. En outre, l'art. 231 al. 1 LI, qui vise l'octroi d'une remise lorsque le paiement de l'impôt frapperait trop lourdement le contribuable, n'a pas vocation à s'appliquer lorsque, comme en l'occurrence, le contribuable privilégie certains créanciers au détriment du paiement de ses dettes fiscales ou conserve un capital disponible important. L'octroi d'une remise d'impôt ne profiterait ainsi sans doute pas aux recourants eux-mêmes, mais à leurs autres créanciers. Rejet du recours. Recours au TF déclaré irrecevable (9D_13/2023 du 22 novembre 2023).

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 cantonal, la remise de l'impôt fait partie du Titre IX (Perception de l'impôt et garanties) de la loi cantonale 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. 79 de la loi cantonale 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 d'entrer en matière.

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si la décision attaquée, qui confirme le refus de la demande de remise formée par les recourants pour les périodes fiscales 2011 et 2013 à 2017 est conforme au droit. La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd., Zurich 2016, p. 421s.; Pierre Curchod, in: Noël/Aubry Girardin [édit.], *Commentaire romand de la LIFD*, 2e éd., 2017, n°5 ad art. 167). Les motifs d'un tel renoncement doivent être recherchés dans la personne du débiteur, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation. Les raisons qui fondent l'institution de la remise peuvent être considérées de par leur nature humanitaire, socio-politique ou financière (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral [TAF] A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.3; A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.2.3; A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.1; ATAF 2009/45 consid. 2.2; cf. en outre Michael Beusch, *Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht*, in: *Archives de droit fiscal suisse [ASA]* 73 p. 725; Markus Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern*, 2e éd., Zurich 2018, § 31 n. 2). Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'art. 8 Cst., la remise doit cependant rester exceptionnelle. En conséquence, elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (arrêts du 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 6 octobre 2011 consid. 2.2.3). Les périodes fiscales pour lesquelles la remise d'impôt a été requise sont les périodes 2011 et 2013 à 2017. L'art. 167 LIFD a vu sa teneur modifiée avec effet au 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 9; FF 2013 7549). Toutefois, l'art. 297b al. 2 a contrario LIFD, disposition transitoire de cette modification légale, indique clairement que la nouvelle disposition est applicable aux procédures de réclamation et de recours contre des décisions prononcées après cette entrée en vigueur. En l'espèce, la décision de refus du 14 octobre 2020 est largement postérieure au 1^{er} janvier 2016 de telle sorte que la nouvelle disposition légale est entièrement applicable, même pour les périodes fiscales antérieures.

E. 3

a) En droit cantonal, l'art. 231 al. 1 LI 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. Même si l'institution de la remise d'impôt n'a pas fait 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) et que la teneur de la disposition cantonale n'est pas identique à celle de la réglementation fédérale, le Tribunal cantonal s'en inspire pour interpréter la notion de "pertes importantes ou de tous autres motifs graves" (cf., dans ce sens, arrêts FI.2020.0031 du 2 juillet 2021 consid. 4b; FI.2020.0063 du 22 janvier 2021 consid. 2a; FI.2020.0075 du 7 janvier 2021 consid. 2c; FI.2019.0003 du 7 mai 2019 consid. 2b et les références). Le Tribunal fédéral a jugé que cette pratique n'était pas arbitraire (cf. ATF 143 II 449 consid. 4.4.1 et 4.5). b) En droit fédéral, l'art. 167 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 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). En vertu de l'art. 3 al. 3 de l'ordonnance, 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. Les art. 167 LIFD et 231 LI laissent en outre un important pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente (cf. arrêts FI.2020.0031 précité consid. 4c; FI.2020.0063 précité consid. 2c; FI.2020.0075 précité consid. 2d et les références).

E. 4

a) En l'espèce, les recourants contestent le refus de la remise d'impôt sur la base, pour l'essentiel de griefs contre les décisions de taxation. Ils estiment que le handicap dont a souffert un de leurs enfants et les difficultés que ce dernier a eu pour terminer ses études ont eu une incidence sur leur budget qui n'a pas été pris en considération pendant des années. Après la perte de son emploi, la recourante a cherché à retrouver un emploi fixe mais sans succès. Les recourants sont actuellement tous deux retraités et ne disposeraient plus des ressources financières pour faire face aux dettes d'impôts, qu'ils ne pourront ainsi jamais réduire. Ils perdent toutefois de vue que la décision de remise d'impôt ne saurait remettre en cause le bien-fondé de la taxation ni permettre aux autorités fiscales de corriger par ce biais le caractère inéquitable d'une taxation (cf. art. 7 al. 1, 2^{ème} phrase, de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt; voir ég. Pierre Curchod, in Noël/Aubry Girardin (éd.),

Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2017, N 7 ad art. 167 LIFD). Les différentes décisions de taxation sont aujourd'hui incontestablement entrées en force. Si les recourants estimaient que les éléments imposables qu'elles retenaient étaient erronés, il leur appartenait de les contester en temps utile. Comme l'ACI le relève dans ses écritures, la demande de remise d'impôt n'est pas une voie de révision, et encore moins de "rattrapage".

b) Lors des périodes pour lesquelles la remise d'impôt est demandée, force est de constater que les recourants disposaient de revenus suffisants pour s'acquitter de créances fiscales relatives. En effet, leur revenu imposable a été de 164'100 fr. (2011), 78'600 fr. (2012), 100'300 fr. (2013), 118'000 fr. (2014), 218'500 fr. (2015), 85'600 fr. (2016) et 79'000 fr. (2017). En outre, il résulte du dossier en main de la Cour, que le budget actuel des recourants peut être considéré comme équilibré dans ce sens que leurs charges mensuelles sont couvertes par les rentes AVS et les prestations complémentaires reçues. L'OID a même estimé dans sa propre évaluation figurant au dossier que les recourants disposaient d'un disponible mensuel de 600 fr. En outre, les recourants ont des dettes privées à hauteur de plus de 130'000 fr. selon déclaration d'impôt 2022 figurant au dossier. Enfin, ils ont perçu une prestation en capital de leur 2^{ème} pilier, de telle sorte qu'ils disposent d'un avoir bancaire de 117'029 fr. à la fin de l'année 2022. Ainsi, c'est à juste titre que la remise d'impôt a été refusée par l'autorité intimée. Dès lors que les recourants ont – aussi – des dettes privées non négligeables, l'octroi de l'allégement fiscal réclamé reviendrait ainsi à privilégier les autres créanciers des recourants, notamment la mère de ses enfants, ce qui n'est pas compatible avec les principes posés par l'art. 167 al. 2 LIFD et concrétisés notamment par l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance, principes selon lesquels la collectivité publique ne saurait accorder de remise que si et dans la mesure où les autres créanciers consentent également à un abandon de créance. Même s'ils ne figurent pas expressément dans la LI, ces principes valent également en droit cantonal, comme la cour de céans l'a déjà relevé à plusieurs reprises (cf. en particulier arrêts FI.2021.0087 du 21 janvier 2022 consid. 4; FI.2017.0061 du 2 mars 2018 consid. 3b et les références). Pour ce motif déjà, le recours doit être rejeté.

c) En outre, les recourants ne montrent pas en quoi ils ne pouvaient pas, durant les périodes fiscales correspondantes (2011 à 2017), verser les montants d'impôts dus, ni les raisons pour lesquelles ils n'ont pas été en mesure d'assumer l'arriéré d'impôt, à tout le moins partiellement. Depuis le versement de la prestation de prévoyance sous forme de capital en 2020, les recourants ne montrent pas avoir eu à assumer des dépenses particulièrement importantes. Dans de telles circonstances, l'autorité intimée pouvait à juste titre considérer que les recourants ne pouvaient pas être mis au bénéfice d'une nouvelle remise d'impôt. Leur difficulté à assumer le paiement de l'arriéré d'impôt tient notamment au fait qu'ils n'ont pas constitué de réserves. L'octroi d'une nouvelle remise d'impôt ne profiterait ainsi sans doute pas aux recourants eux-mêmes, mais à leurs autres créanciers. Le même constat s'impose dans l'analyse des conditions d'octroi d'une remise de l'ICC. L'art. 231 al. 1 LI, qui vise l'octroi d'une remise lorsque le paiement de l'impôt frapperait trop lourdement le contribuable, n'a pas vocation à s'appliquer lorsque, comme en l'occurrence, le contribuable privilégie certains créanciers au détriment du paiement de ses dettes fiscales ou conserve un capital disponible important.

E. 5

Sur le vu de ce qui précède, l'autorité intimée pouvait considérer que, tant pour l'IFD que pour l'ICC, les conditions d'une remise d'impôt n'étaient pas réalisées. L'autorité intimée n'a dès lors pas abusé de son large pouvoir d'appréciation en rejetant la demande de remise de la recourante relative aux périodes fiscale 2011 et 2013 à 2017. Le recours doit ainsi être

rejeté et la décision attaquée confirmée. Compte tenu des circonstances, il se justifie de statuer sans frais (art. 50 LPA-VD). 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.