

BVGer A-7824/2008 vom 15. November 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-11-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7824_2008

FR: TAF A-7824/2008 du 15 novembre 2010

IT: TAF A-7824/2008 del 15 novembre 2010

Regeste

Impôt fédéral direct

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par la CFR peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. f LTAF (cf. Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001 in Feuille fédérale [FF] 2001 4000 spéc. 4238 s.). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, la décision de la CFR a été rendue le 30 octobre 2008 et a été notifiée aux recourants - conformément à l'enveloppe de réception de ladite décision - au plus tôt le 4 novembre 2008. Le recours a été adressé au Tribunal administratif fédéral le 3 décembre 2008 et est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

E. 1.2

Le litige concerne exclusivement la remise de l'IFD pour les années 1999, 2000, 2001 et 2002, qui porte sur un montant total de Fr. 76'261.80. Pour bien résoudre la contestation, il apparaît nécessaire de rappeler les conditions régissant la remise de l'IFD (consid. 2), non sans évoquer la notion de facilités de paiement (consid. 3).

E. 2.1

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, 6e éd., Zurich 2002, p. 346 s.). 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. ATAF 2009/45 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.2, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.2, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.2, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.1 et les références citées; cf. également Michael Beusch, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht in : Archives de

droit fiscal suisse [Archives] vol. 73 p. 725). Hormis les conditions spécifiques qui seront exposées plus avant, une remise est concédée parce qu'on estime que l'existence économique d'un contribuable doit être préservée au mieux.

E. 2.2

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, la remise n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 497 s.; Michael Beusch in : Martin Zweifel/Peter Athanas [Editeurs], Kommentar zum Schweizertidchen Steuerrecht, vol. I/2b, 2 2e éd., Bâle 2008, ch. 6 ad art. 167 LIFD [ci-après : Kom DBG]; Rocco Filippini/Alessandra Mondada, Il condono fiscale nelle imposte dirette: un <<diritto>> giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale in : Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, p. 461 ss).

E. 2.3

Aux termes de l'art. 167 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (cf. Message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983 in : FF 1983 III 1 ss ad art. 174 p. 231; cf. également avis de droit de l'Office fédéral de la justice du 31 mai 2002 in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 66.99). La réglementation de la remise est détaillée dans l'ordonnance du 19 décembre 1994 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). Elle vise essentiellement à une application uniforme, sur le plan matériel, de la LIFD, notamment par la concrétisation des notions visées en son art. 167 al. 1 (cf. art. 9 à 12 de l'ordonnance [motifs de remise]). Selon l'art. 1 de l'ordonnance, la procédure de remise a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la remise, à titre exceptionnel, de montants d'impôts dus. Cette remise doit profiter à la personne contribuable elle-même, et non à ses créanciers.

E. 2.4

Malgré la teneur de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance et sans examen de l'opinion majoritaire de la doctrine (cf. Beusch, Kom DBG, ch. 8 ad art. 167 LIFD; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Grundzüge des Steuerrechts, Zurich 2008, § 31 ch. 3 et 8), le Tribunal fédéral a récemment encore exclu - sur la base de l'art. 167 al. 1 LIFD - que le contribuable puisse, en principe, revendiquer un droit à la remise d'impôt (cf. la formulation « [...] peut [...] » de l'art. 167 al. 1 LIFD; arrêt du Tribunal fédéral 2D_138/2007 du 21 février 2008 consid. 2.2, confirmé par l'arrêt 2D_7/2008 du 1er juillet 2008 publié dans la Revue fiscale [RF] 5/2008 p. 380 ss consid. 1; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2D_24/2009 du 9 avril 2009 consid. 2.2; ATF 121 I 373 consid. 1; Pierre Curchod in : Danielle Yersin/Yves Noël [Editeurs], Impôt fédéral direct - Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ch. 21 ad art. 167 LIFD). En renvoyant à sa jurisprudence en matière d'impôt cantonal, il a retenu que le législateur fédéral avait renoncé à se déterminer de manière engageante dans le cas d'espèce, en se limitant à établir le principe selon lequel - en présence des conditions prévues - les impôts puissent être remis. L'autorité compétente prend alors sa décision dans les limites de son pouvoir d'appréciation sur la base des éléments déterminants au sens de

l'art. 167 LIFD (cf. Filippini/Mondada, op. cit., p. 470; Thomas Häberli in : Marcel A. Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger [Editeurs], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2008, ch. 218 ad art. 83 LTF; cf. également ATAF 2009/45 consid. 2.2 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.4).

E. 2.5

La remise d'impôt ne s'inscrit pas dans le processus de la taxation fiscale, mais dans la perception de l'impôt, respectivement dans l'exécution fiscale. Il s'ensuit qu'une remise ne peut intervenir que si la taxation est entrée en force et si les montants, dès lors, fixés par une décision entrée en force n'ont pas encore été payés (cf. art. 7 al. 2 de l'ordonnance). Il s'agit là des conditions objectives de la remise d'impôt. Dans le cadre de la procédure de remise, il convient donc d'abord d'examiner exclusivement si les conditions légales objectives de la remise d'impôt sont réalisées. Ainsi, il ne peut pas être question de procéder à la révision des taxations fiscales ou du bien-fondé de la créance d'impôt (cf. art. 1 al. 2 de l'ordonnance). L'autorité de remise n'est, en effet, pas habilitée à se déterminer sur ces points (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.3, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.3, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.3, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.5 et les références citées; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2e éd., Zurich 2009, ch. 3 ad art. 167 LIFD; Beusch, Kom DBG, ch. 7 et 12 s. ad art. 167 LIFD; Curchod, op. cit., ch. 1 ad art. 167 LIFD).

E. 2.6.1

L'art. 167 al. 1 LIFD prévoit par ailleurs deux conditions subjectives pour qu'une remise d'impôt puisse être accordée : l'existence d'une situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt (cf. consid. 2.3 ci-avant). Il convient de souligner que ces conditions sont cumulatives (cf. Curchod, op. cit., ch. 2 ad art. 167 LIFD; Philippe Béguin/Kaloyan Stoyanov in : OREF [Editeur], Les procédures en droit fiscal, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 883 ss). En outre, nonobstant leur contrôle abstrait, lesdites conditions doivent être examinées pour chaque contribuable en fonction des circonstances du cas d'espèce (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.5, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.5, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.4, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.6 et les références citées; Beusch, Kom DBG, ch. 13 ad art. 167 LIFD).

E. 2.6.2

Ainsi, l'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble. La situation déterminante est celle prévalant au moment où la décision est prise (art. 3 al. 1 de l'ordonnance), à savoir pour le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours au moment de son jugement, de sorte que les changements intervenus depuis la décision de taxation sur laquelle porte la demande de remise ainsi que les perspectives d'avenir sont prises en considération (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du Tribunal administratif A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.8, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.8, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.7, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.6 et les références citées; Curchod, op. cit., ch. 11 ad art. 167 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., ch. 22 ad art. 167 LIFD; Beusch, Kom DBG, ch. 27 ad art. 167 LIFD). A ce propos, il y a lieu de rappeler que, selon l'art. 9

al. 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit leur régime matrimonial. L'imposition commune trouve sa justification dans le fait que le mariage représente une communauté juridique, morale et économique. La situation économique des époux les oblige à mettre leurs revenus en commun en vue de satisfaire des besoins communs. Autrement dit, ils forment une communauté de revenus et de consommation (cf. FF 1983 III 1 spéc. 27 s.). En conséquence, la capacité économique des conjoints n'est mesurable qu'en fonction de l'ensemble de leurs éléments imposables (cf. Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht*, vol. I, 9e éd., Berne 2001, § 13 ch. 16; Peter Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 1e partie, Therwil/Bâle 2001, ch. 3 ad art. 9 LIFD; Oberson, *op. cit.*, p. 70). En d'autres termes, pour chaque époux, ladite capacité ne peut être déterminée sans prendre en considération la communauté qui lie les deux partenaires (cf. ATF 128 I 317, 110 Ia 7 consid. 3c; Christine Jaques in : Danielle Yersin/Yves Noël [Editeurs], *Impôt fédéral direct - Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, ch. 3 ad art. 9 LIFD et les références citées). En outre, l'autorité examine si des restrictions du train de vie du contribuable sont indiquées et si elles peuvent ou auraient pu être exigées. De telles restrictions sont en principe considérées comme raisonnables si les dépenses en question dépassent les frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit de poursuite (art. 3 de l'ordonnance, en relation avec l'art. 93 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP, RS 281.1]), sans toutefois prendre en compte les dépenses alléguées par le requérant. Il convient de préciser que les simples fluctuations du revenu du contribuable sont périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas un motif de remise (art. 12 de l'ordonnance; cf. ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.8, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.7, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.6 et les références citées).

E. 2.7

Le premier motif d'une remise - l'existence d'une situation de dénuement - est concrétisé à l'art. 9 al. 1 de l'ordonnance. Selon cette disposition, il y a dénuement lorsque le paiement de l'entier du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière. Pour les personnes physiques, il y a disproportion 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 ramené au minimum vital (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.6, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.6, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.5, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.7 et les références citées). L'art. 10 al. 1 de l'ordonnance fait état de certaines des causes pouvant conduire à une situation de dénuement, comme une aggravation sensible de la situation économique du contribuable depuis la taxation faisant l'objet d'une demande en remise, en raison d'un chômage prolongé, de lourdes charges familiales ou d'obligations d'entretien (let. a); un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle du contribuable et pour lesquelles il n'a pas à répondre (let. b); les pertes commerciales ou pertes de capital élevées, pour les contribuables de professions indépendantes et les personnes morales, lorsque cet état de fait met en danger l'existence économique de l'entreprise et des emplois. En règle générale, une remise ne sera cependant accordée que si les autres créanciers de même rang renoncent également à une partie de leurs créances (let. c); des frais de maladie élevés non couverts par des tiers, ainsi que

d'autres frais liés à la santé pouvant mettre le contribuable dans une situation de dénuement (let. d). Si le surendettement est dû à d'autres motifs que ceux évoqués ci-dessus, tels que, par exemple, des affaires peu florissantes, des engagements par cautionnement, des dettes hypothécaires élevées et des dettes fondées sur le petit crédit, conséquence d'un niveau de vie excessif, etc., la Confédération ne saurait renoncer à ses prétentions légales au bénéfice d'autres créanciers. Lorsque des créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut être accordée dans les mêmes proportions (art. 10 al. 2 de l'ordonnance; cf. Beusch, Kom DBG, ch. 15 s. ad art. 167 LIFD; Curchod, op. cit., ch. 7 ad art. 167 LIFD).

E. 2.8

La deuxième condition prescrite par l'art. 167 al. 1 LIFD exige que le paiement de l'impôt entraîne des conséquences très rigoureuses pour le contribuable. Les deux conditions susdites, à savoir la situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses, ne peuvent pas être définies indépendamment l'une de l'autre, puisqu'elles s'enchevêtrent dans une large mesure (cf. Beusch, Kom DBG, ch. 18 ad art. 167 LIFD). Tandis que le critère de l'existence d'une situation de dénuement prend en considération exclusivement la situation économique du débiteur, sous l'angle des conséquences très rigoureuses que pourrait entraîner le paiement de l'impôt, d'autres circonstances peuvent également s'avérer déterminantes, en particulier l'équité (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.7.1, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.7.1, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.6.1, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.8 et les références citées; Zweifel/Casanova, op. cit., § 31 ch. 13 et 19). Des conséquences très rigoureuses peuvent résulter, par exemple, de l'aggravation continue depuis la taxation des circonstances financières ou peuvent ressortir de causes ayant trait à la situation de dénuement. De telles conséquences existent si la capacité économique du contribuable est entravée considérablement par des événements particuliers comme, par exemple, des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage ou une maladie prolongée, des accidents, etc., de sorte que le paiement de la totalité de l'impôt dû représente pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa situation financière et qu'il ne peut pas équitablement être exigé de lui (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.7.1, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.7.1, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.6.1, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.8 et les références citées; Zweifel/Casanova, op. cit., § 31 ch. 14; Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], IIIe partie, 2e éd., Bâle 1992, ch. 4 ad art. 124 AIFD).

E. 3

En parallèle, au sens de l'art. 166 al. 1 LIFD, si le paiement, dans le délai prescrit, de l'impôt, des intérêts et des frais ainsi que de l'amende infligée ensuite d'une contravention devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur, l'autorité de perception peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné; elle peut renoncer à prélever l'intérêt dû sur les montants dont le paiement est différé. Les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées (art. 166 al. 2 LIFD). A ce sujet, l'art. 23 al. 2 de l'ordonnance énonce expressément que s'il est possible de tenir compte de la situation du contribuable par le biais de facilités de paiement plutôt que par une remise, l'autorité de remise rejettera, totalement ou partiellement, la requête en remise et recommandera à l'autorité de perception compétente d'accorder de telles facilités. Contrairement à la remise d'impôts, qui doit contribuer durablement à l'assainissement de la

situation économique du contribuable (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance), l'octroi de facilités de paiement sert à soutenir le contribuable lors de difficultés passagères (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3144/2007 du 12 mai 2009 consid. 3; Curchod, op. cit., ch. 1 ad art. 166 LIFD). C'est d'ailleurs une pratique constante en matière d'impôt indirect qui veut qu'en cas de difficultés financières, l'assujetti puisse requérir un plan de paiement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.267/1998 du 26 février 1999 consid. 6; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2004-011 du 24 mars 2006 consid. 3d, 2002-112 du 7 janvier 2004 in : JAAC 68.74 consid. 3b/cc in fine). Le Tribunal administratif fédéral n'est cependant pas compétent pour se saisir d'une telle problématique, de telles concessions échappant, dans le domaine de l'IFD, à son contrôle (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3144/2007 du 12 mai 2009 consid. 3; Hans Frey, in : Martin Zweifel/Peter Athanas [Editeurs], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83-222, 2e éd., Bâle 2008, ch. 1 ad art. 166 LIFD).

E. 4

En l'espèce, il incombe au Tribunal administratif fédéral d'examiner si l'ensemble des conditions relatives à la remise de l'impôt fédéral direct sont réunies, à savoir tout d'abord les conditions objectives (consid. 4.1 ci-après) et ensuite les conditions subjectives, à savoir la situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses (cf. consid. 4.2 ci-après).

E. 4.1

Sur le plan des conditions objectives (cf. consid. 2.5 ci-avant), il s'avère que les taxations relatives aux années 1999 à 2002 dont il s'agit sont entrées en force et que les montants fixés par ces décisions n'ont pas encore été acquittés. Ces conditions sont donc indéniablement réunies.

E. 4.2

Demeure à examiner les conditions subjectives dont dépend la remise d'impôt, à savoir la situation de dénuement (consid. 4.2.1 ci-après) et les conséquences très rigoureuses (consid. 4.2.2 ci-après), objet des développements qui suivent.

E. 4.2.1

Pour déterminer si les recourants se trouvent dans une situation de dénuement, il faut examiner leur situation financière (cf. consid. 2.7 ci-avant), à savoir leurs revenus et leurs dépenses déterminants, ainsi que leur fortune, qui se présentent comme suit.

E. 4.2.1.1

Afin d'évaluer la capacité financière actuelle des recourants, conformément aux considérants ci-dessus, et notamment au sens des directives pour le calcul du minimum vital, la CFR a établi les dépenses et les revenus des recourants en prenant en compte pour l'année 2008, respectivement, un salaire mensuel net de Fr. 10'000.-- pour l'épouse et une rente AVS mensuelle de Fr. 2'210.-- pour l'époux, soit un revenu mensuel net cumulé de Fr. 12'210.--. Sans contester lesdites sommes, les recourants estiment que - dans la mesure où ils sont soumis au régime de la séparation des biens - l'épouse n'est pas débitrice de l'impôt dont la remise a été requise, de sorte que la CFR n'aurait pas dû prendre en considération le salaire de cette dernière.

E. 4.2.1.2

C'est le lieu de rappeler que, selon l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit leur régime matrimonial. Ceux-ci forment une communauté de revenus et de consommation. Aussi, pour chaque époux, la capacité économique ne peut être déterminée sans prendre en considération la communauté qui lie les deux partenaires (cf. consid. 2.6.2 ci-avant). Transposé à la procédure en remise de l'IFD, ce principe suppose que l'autorité de remise - qui, conformément à l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance, fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble - doit, s'agissant des personnes mariées, tenir compte de l'ensemble des revenus des deux partenaires, quel que soit le régime matrimonial. Notons encore que - dans la mesure où c'est la situation financière globale du contribuable qui est déterminante quant à la remise de l'IFD - il y a lieu d'admettre que c'est bien l'ensemble des revenus des époux qui doit être pris en considération, indépendamment d'une quelconque exemption des impôts pour l'un des conjoints. En l'absence d'indication expresse figurant dans un texte conventionnel, il sied en effet d'appliquer le droit interne suisse sans restriction (cf. Gérard Menétrey, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1973 p. 225 ss spéc. p. 248; cf. également art. 17 let. b de l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Internationale du Travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse [RS 0.192.120.282]; art. 9 let. d de l'Arrangement d'exécution de l'Accord conclu entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Internationale du Travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse [RS 0.192.120.282.1]). Par conséquent et au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans arrive à la conclusion que l'exemption des impôts sur le revenu de l'un des conjoints est sans pertinence dans le cadre de la procédure de remise de l'IFD, plus spécifiquement quant à la détermination de la capacité financière des époux. La doctrine et la jurisprudence ne se sont certes pas expressément déterminées sur ce point. Cela étant, cette appréciation - en particulier, conforme au principe de la capacité contributive et à celui de l'égalité de traitement - s'impose. En effet, il serait notamment contraire à l'égalité de traitement de tenir compte, lorsque les partenaires mariés ne bénéficient pas d'une quelconque exemption des impôts, de l'ensemble des revenus de ces derniers - revenus qui ont par ailleurs déjà fait l'objet d'une imposition - s'il n'en allait pas de même pour les couples dont l'un des conjoints jouit d'une exemption fiscale. En conclusion, il y a lieu de se rallier à la CFR lorsqu'elle admet que - nonobstant l'exemption des impôts sur le revenu, dont jouit B.X._____ du fait de son statut de fonctionnaire internationale (cf. notamment pièces no 27 à 33 du dossier de la CFR) - le salaire mensuel net de cette dernière et la rente AVS de A.X._____ - qui vivent en ménage commun - doivent être additionnés afin d'évaluer la capacité financière des recourants. A cet égard, on relèvera encore que dans les faits A.X._____ profite effectivement des revenus de son épouse, ce qu'il admet d'ailleurs lui-même (cf. pièce no 14 du dossier de la CFR).

E. 4.2.1.3

En outre, il convient encore de souligner que - les revenus des époux faisant ménage commun se cumulant sans égard au régime matrimonial - le droit fiscal ne tient pas compte non plus de leur régime matrimonial en matière de responsabilité pour les dettes d'impôt (cf. ATF 122 I 139; arrêt du Tribunal fédéral 2P.201/2005 consid. 4.1). A teneur de l'art. 13 al. 1, 1ère phrase LIFD, les conjoints qui vivent effectivement en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt (cf. Circulaire no 14 de l'Administration fédérale des contributions du 29 juillet 1994 in : Archives vol. 63 p. 296 spéc. 300 s.; Jaques, op. cit., ch. 1 ss ad art. 13 LIFD et les références citées; Locher, op. cit., ch. 8 ad art.

13 LIFD). Selon l'art. 13 al. 1, 2ème phrase LIFD, la solidarité des époux cesse toutefois lorsque l'un d'eux est insolvable. Dans ce cas, la responsabilité de chacun se réduit à sa part personnelle à l'impôt global pour tous les montants d'impôt encore impayés. L'insolvabilité de l'un des conjoints, et l'extinction de la solidarité qui en découle, n'est cependant prise en considération que sur demande, une telle situation représentant l'exception (cf. Jaques, op. cit., ch. 9 ss ad art. 13 LIFD et les références citées; Locher, op. cit., ch. 16 ad art. 13 LIFD; Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi, in : Martin Zweifel/Peter Athanas [Editeurs], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 1-82, 2e éd., Bâle 2008, ch. 2 et 4 ad art. 13 LIFD). Ceci étant précisé, il y a lieu de constater que, d'après le dossier en mains du Tribunal de céans, les recourants n'ont pas demandé - concernant les montants dus à titre de l'IFD pour les années 1999, 2000, 2001 et 2002 - que l'insolvabilité de A.X. _____, dont semblent faire état les recourants, soit prise en considération. Ils n'ont pas non plus requis qu'il soit tenu compte de l'extinction de la solidarité qui en découlerait. Or, comme exposé ci-avant, la réserve de l'insolvabilité de l'un des époux doit rester exceptionnelle et ne peut intervenir que sur demande des intéressés. Par ailleurs, lorsqu'une procédure de remise est pendante, la problématique relative à la responsabilité solidaire pour les dettes d'impôt ne peut se poser qu'à la fin de ladite procédure, soit notamment en cas de rejet définitif de la requête. Autrement dit, les conditions légales de l'art. 13 al. 1, 2ème phrase LIFD - permettant au conjoint solvable de répondre uniquement du montant d'impôt correspondant à sa part - ne sauraient être examinées dans le cadre de la présente procédure en remise. Elles n'ont aucune incidence sur l'évaluation de la situation financière globale des recourants. Enfin, le Tribunal de céans constate que le courrier du 23 mai 2006, par lequel l'Office d'impôt de *** a renoncé à poursuivre B.X. _____, quant aux montants dus à titre d'impôt cantonal et communal direct pour les années 1999 et 2000, n'a aucune pertinence dans le cadre de la présente procédure en remise de l'IFD. Rappelons ici que la CFR est tenue d'appliquer et de garantir une pratique constante concernant la remise de l'IFD sur tout le territoire helvétique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 3.2.1). Pour ce motif, la jurisprudence admet que l'acceptation ou le rejet d'une demande en remise par les autorités cantonales et communales de remise pour leurs propres impôts ne lie pas le sort de la demande de remise pour l'IFD (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3692/2009 du 10 décembre 2009 consid. 2.2 et les références citées). Aussi, y a-t-il lieu de considérer qu'une renonciation à poursuivre un contribuable pour des sommes dues à titre d'impôt cantonal et communal direct ne saurait, à plus forte raison, s'avérer relevante quant à la remise de l'IFD, ce d'autant plus que - comme déjà dit - la problématique relative à la responsabilité solidaire pour les dettes d'impôt est sans incidence sur l'évaluation de la situation financière au sens notamment des directives pour le calcul du minimum vital.

E. 4.2.1.4

En conclusion, il appert que c'est à juste titre que la CFR a retenu à titre de revenus des recourants pour l'année 2008, respectivement, un salaire mensuel net de Fr. 10'000.-- pour l'épouse et une rente AVS mensuelle de Fr. 2'210.-- pour l'époux, soit un revenu mensuel net cumulé de Fr. 12'210.--. Notons que - au regard de la déclaration d'impôt 2009 produite par les recourants devant le Tribunal de céans, afin de faire état de leur situation financière actuelle - les revenus du couple X. _____ n'a pas fondamentalement changé depuis la décision entreprise. Les recourants ne prétendent d'ailleurs pas le contraire.

E. 4.2.1.5

S'agissant des dépenses, la CFR a rappelé que, conformément à l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance, elle doit uniquement retenir les frais d'entretien, tels qu'ils sont pris en compte dans les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit des poursuites (cf. art. 93 LP), sans être liée par les dépenses alléguées par les recourants, ledit minimum comprenant en substance un montant de base pour les dépenses courantes, les frais de logement ainsi que les dépenses dites professionnelles et celles afférant aux assurances-maladie et accidents obligatoires.

E. 4.2.1.6

Ladite autorité fiscale a ainsi retenu une somme de Fr. 1'550.-- à titre de montant de base mensuel du minimum vital pour un couple formant une communauté domestique durable. En outre, elle a tenu compte du loyer par Fr. 600.--, de l'électricité par Fr. 250.--, des primes d'assurances-maladie et accidents par Fr. 700.--, ainsi que de la participation au frais de médecin et dentiste par Fr. 50.--, soit des charges correspondant à une somme totale de Fr. 3'150.--. En revanche, la CFR n'a pas pris en considération le montant de Fr. 350.-- allégué par les recourants au titre des impôts (cf. pièces no 14 du dossier de la CFR). De même, elle n'a pas retenu les dépenses relatives aux télécommunications (Fr. 150.--), à l'alimentation (Fr. 500.-- à 600.--), à l'habillement (Fr. 40.--) et aux soins corporels (Fr. 5 à 10.--; cf. pièces no 14 du dossier de la CFR), puisque celles-ci sont comprises dans le montant de base mensuel du minimum vital de Fr. 1'550.--. Finalement, ladite autorité fiscale n'a pas tenu compte des frais de déplacements jusqu'au lieu de travail (Fr. 700.--), ni de l'assurance RC et de la taxe sur les véhicules moteurs (Fr. 2'000.--; cf. pièces no 14 du dossier de la CFR), ces charges fixes et courantes - sans l'amortissement - ne pouvant être prises en considération que si l'automobile est indispensable. Sur la base de ces éléments, la CFR a admis que les dépenses alléguées doivent être diminuées d'environ Fr. 2'200.-- (cf. pièces no 14 du dossier de la CFR). Après déduction des dépenses de stricte nécessité, ladite autorité fiscale a retenu que le disponible mensuel des recourants s'élève à un peu plus de Fr. 9'000.-- (Fr. 12'210.-- - Fr. 3'150.--). Elle a ainsi estimé que les recourants ont des moyens financiers suffisants pour s'acquitter de leur dette fiscale dans un avenir plus ou moins proche.

E. 4.2.1.7

Au regard des directives pour le calcul du minimum vital ainsi que de la jurisprudence (cf. notamment ATF 135 I 221 consid. 5.2.1, 134 III 37 consid. 4.3, 95 III 39 consid. 3), il y a lieu de se rallier à la CFR lorsqu'elle considère qu'il faut s'écarter des dépenses alléguées par les recourants pour ne prendre en considération que leurs seuls besoins de base, la question de la prise en compte des impôts, par Fr. 350.--, étant laissée ouverte, puisqu'elle n'est pas décisive en l'occurrence. Le calcul du minimum vital, tel que effectué par l'autorité inférieure, est d'ailleurs plutôt favorable aux recourants, puisque d'autres frais allégués par les recourants - comme, par exemple, l'électricité (Fr. 250.--), qui est déjà comprise dans le montant de base mensuel du minimum vital (cf. circulaire de la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse du 1er juillet 2009 relative aux lignes directrices pour le calcul du minimum d'existence en matière de poursuite [minimum vital] selon l'art. 93 LP) - n'auraient, en principe, pas non plus dû être pris en considération. En outre, on rappellera le principe selon lequel, dans le calcul du minimum vital, seuls les montants effectivement payés peuvent être pris en considération (cf. ATF 135 I 221 consid. 5.1, 121 III 20 consid. 3a et les références citées). Or, au regard des pièces produites par les recourants, il appert que certaines des charges alléguées ne peuvent être vérifiées faute de moyens de preuves y

afférents. Cela étant, il y a lieu de relever que les recourants ne contestent pas les charges, telles que retenues par la CFR. Dans ces conditions, force est de constater que c'est à bon droit que la CFR a retenu que les recourants sont en mesure de disposer, après déduction des dépenses de stricte nécessité, d'un disponible mensuel d'environ Fr. 9'000.--.

E. 4.2.1.8

Il convient encore de constater, par référence aux décisions de taxation en main du Tribunal de céans (cf. pièces no 23 à 26 et 36 du dossier de la CFR), que les recourants disposent d'une fortune imposable non négligeable. D'ailleurs, ladite fortune imposable - soit déduction faite des dettes - a augmenté d'année en année, à tout le moins, entre 2004 et 2007, puisqu'elle est passée de Fr. 498'000.-- en 2004 à Fr. 830'000.-- en 2007. Au regard de la déclaration d'impôt déposée par les recourants devant le Tribunal administratif fédéral, leur fortune se montait encore à Fr. 725'000.-- en 2009 (cf. pièce no 18 du dossier du TAF). De plus, les recourants ont fait l'acquisition, en octobre 2006, d'un appartement sis à *** pour un montant de Fr. 585'000.--. Comme relevé à juste titre par la CFR, ces éléments viennent encore renforcer ce que le disponible mensuel des recourants démontre déjà, à savoir que ces derniers bénéficient d'une capacité financière suffisamment importante pour honorer leur dette d'impôt d'une somme de Fr. 76'261.80 dans un avenir plus ou moins rapproché, et ce en continuant à financer leur train de vie.

E. 4.2.1.9

La première condition subjective d'une remise, à savoir l'existence d'une situation de dénuement, n'est donc pas remplie, puisque le paiement de l'entier du montant dû ne représente pas pour les recourants un sacrifice disproportionné par rapport à leur capacité financière. Comme déjà dit (cf. consid. 2.7 ci-avant), il n'y a disproportion que 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 ramené au minimum vital. Or, comme démontré ci-dessus, il est dans le cas présent possible de dégager un disponible mensuel d'environ Fr. 9'000.-- en ramenant le train de vie des recourants au minimum vital. Notons à cet égard que - même en tenant compte de toutes les dépenses alléguées par les recourants (cf. pièces no 14 du dossier de la CFR), ainsi que d'une somme de Fr. 1'700.-- au lieu de Fr. 1'550.-- à titre de montant de base mensuel du minimum vital pour un couple formant une communauté domestique, somme déterminante dès le 1er avril 2010 (cf. Circulaire N° B 3 du 1er avril 2010) - un disponible d'environ Fr. 5'100.-- (Fr. 12'210.-- - [Fr. 5'350.-- + Fr. Fr. 1'700.--]) peut être dégagé. Aussi, il faut considérer que les recourants ont des moyens financiers suffisants pour s'acquitter de leur dette fiscale dans un avenir plus ou moins proche.

E. 4.2.1.10

Les conditions étant cumulatives, le recours devrait donc déjà être rejeté à ce stade, sans examen des autres prémisses dont dépendrait la remise d'impôt. Par surabondance de motifs, le Tribunal de céans observe toutefois que ces autres conditions ne sont pas non plus réalisées, ce qui renforce les conclusions qui résultent déjà du consid. 4.2.1.

E. 4.2.2

Ainsi, s'agissant de la seconde condition subjective dont dépend la remise d'impôt, à savoir les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt (consid. 2.8 ci-avant), il y a lieu d'observer ce qui suit.

E. 4.2.2.1

D'une part, les circonstances financières des recourants ne se sont pas aggravées continuellement depuis les taxations relatives à l'impôt dont la remise est demandée.

E. 4.2.2.2

D'autre part, le paiement du montant encore dû au titre de l'IFD pour les années 1999, 2000, 2001 et 2002 - soit Fr. 76'261.80 - ne représente pas pour les recourants, comme déjà démontré, un sacrifice disproportionné par rapport à leur capacité financière actuelle. Au contraire, au vu de l'ensemble des éléments, ledit paiement peut équitablement être exigé de ceux-ci. La capacité économique des recourants n'est non seulement pas entravée de manière considérable, mais surtout les difficultés financières qui pourraient être admises tiennent davantage à leurs différentes dettes de droit privé, qu'à des événements particuliers comme, par exemple, des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage ou une maladie prolongée, un accident, etc. (cf. consid. 2.8 ci-avant). Au demeurant, le Tribunal de céans constate que, dans la décision querellée, la CFR a invité l'autorité de perception à accorder aux recourants des facilités de paiement et à renoncer au prélèvement de l'intérêt moratoire, si les conditions de paiement étaient respectées.

E. 4.2.2.3

Par conséquent, cette seconde condition objective - tenant à l'existence de conséquences très rigoureuses au sens de l'art. 167 LIFD - n'est pas non plus remplie, ce qui ne fait que confirmer les conclusions auxquelles le Tribunal de céans est parvenu, au terme du consid. 4.2.1 ci-avant, à savoir que le recours doit être rejeté.

E. 4.2.3

D'ailleurs, par surabondance de motifs encore et sans méconnaître les démarches entreprises par les recourants afin de faire face à leurs dettes, il faut néanmoins constater que - compte tenu de la disproportion qui existe entre leurs dettes privées et le montant des impôts dus - un allègement fiscal ne ferait, le cas échéant, que privilégier les créances de droit privé au détriment de celles de droit public. Au regard de ce qui précède, il appert, d'une part, que la remise qui interviendrait dans une telle situation profiterait davantage aux créanciers des recourants qu'à eux-mêmes, ce qui est contraire à l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance. Une remise d'impôt n'est dès lors pas possible dans ces conditions.

E. 4.3

Il y a enfin lieu de se pencher sur les arguments des recourants, dans la mesure où ils sont pertinents, le Tribunal de céans n'ayant pas l'obligation de discuter tous les moyens de droit allégués (cf. ATF 129 I 232 consid. 3.2, 126 I 97 consid. 2b, 121 I 57 consid. 2b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 4.4 et A-1534/2006 du 19 mai 2007 consid. 5.3). S'agissant ainsi de la contestation par les recourants de l'excédent de liquidation de W. _____ SA de Fr. 2'010'600.--, il y a lieu de rappeler que la remise d'impôt ne s'inscrit pas dans le processus de la taxation fiscale, mais dans la perception de l'impôt, respectivement dans l'exécution fiscale. Aussi, il ne peut pas être question - dans le cadre de la présente procédure en remise - de procéder à la révision de la taxation de l'excédent de liquidation en cause et/ou du bien-fondé de la créance d'impôt y relative (cf. art. 1 al. 2 de l'ordonnance). L'autorité de remise n'est, en effet, pas habilitée à se déterminer sur ces points (cf. consid. 2.5 ci-avant). Autrement dit, dans la mesure où les recourants ne se sont pas opposés à la taxation de l'excédent de liquidation de

Fr. 2'010'600.--, par le biais de la procédure de réclamation, ils ne peuvent plus contester ladite taxation, celle-ci étant entrée en force à l'échéance du délai de réclamation. Pour ces motifs, le grief soulevé par les recourants quant à la taxation de l'excédent de liquidation de W. _____ SA ne peut modifier quoi que ce soit aux conclusions précitées.

E. 5

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause - en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) - les frais de procédure par Fr. 1'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants qui succombent, solidairement entre eux. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Les recourants n'ont pas droit à des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

E. 6

Conformément à l'art. 83 let. m de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), le présent prononcé ne peut être contesté par-devant le Tribunal fédéral (cf. HÄBERLI, op. cit., ch. 218 ad art. 83 LTF; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.48 p. 19). Il a par conséquent un caractère définitif.

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