

VD_OMNI FI.2015.0155 vom 11. Mai 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-05-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0155

FR: VD_OMNI FI.2015.0155 du 11 mai 2016

IT: VD_OMNI FI.2015.0155 del 11 maggio 2016

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus d'accorder une remise d'impôt à une contribuable ayant perçu, à la suite d'un accident, une somme totale de 1'530'000 fr., dont une indemnité de 965'000 fr. à titre de perte de gain. Sans aucune capacité de travail à la suite de cet accident, la contribuable fait valoir que le paiement de l'impôt entraînerait des conséquences très rigoureuses pour elle, au point de violer l'art. 7 Cst., lequel protège la dignité humaine. Toutefois, avec la rente de l'assurance-invalidité et l'allocation pour impotent - non imposable - qui lui sont versées, cette contribuable sera en mesure de consacrer une partie de son capital aux frais couvrant ses besoins de base. Après évaluation du montant qui lui restera, compte tenu de son espérance de vie, il subsiste un solde suffisant pour lui permettre d'acquitter les impôts qui lui sont réclamés. Décision réformée en ce sens que la remise sur les intérêts moratoires de la créance fiscale est accordée.

Erwägungen

E. 1

a) A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 167g al. 1 LIFD, le requérant dispose des mêmes voies de droit contre la décision concernant la remise de l'impôt fédéral direct que contre la décision concernant la remise de l'impôt cantonal sur le revenu et sur le bénéfice. Les art. 132 à 135 et 140 à 145 sont applicables par analogie (al. 4). b) Sur le plan du droit cantonal, la remise de l'impôt fait partie du Titre IX (Perception de l'impôt et garanties) de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). L'art. 239 LI prescrit qu'à l'exception des décisions rendues en application de l'article 233 (Sûretés), les décisions rendues par l'autorité fiscale en application du présent titre peuvent faire l'objet d'une réclamation (1^{ère} phrase). Les articles 185 à 188 LI sont applicables (3^{ème} phrase). Aux termes de l'art. 185 LI, le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation, à l'exclusion des décisions fixant le for fiscal et celles relatives à la récusation (1^{ère} phrase). A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. c) Le recours ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu par conséquent d'entrer en matière.

E. 2

de la Constitution fédérale, du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et 27 al. 2 de la Constitution du canton de Vaud, du 14 avril 2003 (Cst./VD; RSV 101.01), comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282). Le droit de faire administrer des preuves, découlant du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal. Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 137 III 208 consid. 2.2 p. 210; 134 I 149 consid. 5.2 p. 147s.; 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C_109/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 4.1). b) Il est établi dans le cas d'espèce qu'à la suite de l'accident dont elle a été victime, la recourante est handicapée et que sa capacité de travail est nulle. A l'invitation du juge instructeur, elle a du reste produit ses deux dernières déclarations d'impôt, ayant trait aux années fiscales 2013 et 2014. Le Tribunal se fondera, pour l'essentiel, sur ces éléments. Au surplus, l'autorité intimée a produit son dossier complet, les faits sont établis et les offres de preuve qui motivent la réquisition de la recourante ne sont pas déterminantes pour la résolution du litige, comme on le verra ci-dessous. Ce dernier a en effet traité des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (cf. art. 98 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, la cour s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de donner suite à la réquisition d'instruction formulée par la recourante.

E. 3

Le recours a exclusivement traité au refus de l'autorité fiscale compétente d'accorder à la recourante la remise de l'impôt dû sur une prestation en capital provenant de la prévoyance, soit un montant total de 131'816 fr.30. On rappelle que l'objet de la remise est la créance d'impôt, définie au sens large; elle englobe non seulement l'impôt proprement dit mais également les intérêts moratoires et les amendes (cf. Philippe Béguin/Kaloyan Stoyanov, La créance fiscale, in: Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.], 3^{ème} édition, Berne 2015, p. 918). a). Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, l'art. 167 LIFD prévoyait que 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 (al. 1). La demande en remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct compétente. Dans les cas d'impôt à la source, la demande doit être adressée, conjointement avec la requête en remise déposée en matière d'impôts cantonaux et communaux à l'autorité compétente pour cette procédure. Celle-ci détermine la part de l'impôt fédéral et transmet un double de la demande en remise à l'autorité compétente pour statuer sur la remise de l'impôt fédéral direct, lorsqu'elle n'est pas autorisée à entrer elle-même en matière (al. 2). La procédure de remise est gratuite. Cependant, les frais peuvent être mis à la charge du requérant, en totalité ou partiellement, si sa demande est manifestement infondée (al. 4). L'ancien art. 167 LIFD était complété par l'ordonnance du 19 décembre 1994 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), qui contient les dispositions topiques suivantes. 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 (art. 1 al. 1). Lorsque les conditions posées par la loi sont remplies, le contribuable a en principe droit à la remise; l'autorité de remise prend sa décision dans les limites de son pouvoir d'appréciation sur la base des éléments déterminants au sens de l'art. 167 LIFD (art. 2 al. 1). Sous réserve de l'art. 10, le motif pour lequel le contribuable est tombé dans le dénuement qu'il fait valoir ne joue en principe aucun rôle (art. 2 al. 2). L'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable considérée dans son ensemble; est déterminante à cet égard la situation du contribuable au moment où la décision est prise, mais on pourra tenir compte également de l'évolution de sa situation financière depuis la taxation à laquelle la demande en remise se rapporte, ainsi que des perspectives d'avenir (art. 3 al. 1). L'autorité examine en outre 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 des poursuites (art. 3 al. 2). Si le contribuable était en mesure, au moment de l'échéance, de s'acquitter de la somme due dans un délai convenable, l'autorité de remise en tient compte (art. 3 al. 3). 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 (art. 9 al. 1). L'art. 10 al. 1 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). Lorsque le contribuable doit utiliser sa fortune pour payer ses impôts, une remise lui sera accordée si la mise à contribution ou la réalisation de la fortune ne peut être raisonnablement exigée. A cet égard, la fortune doit toujours être prise en compte à sa valeur vénale. Les impôts sur les bénéficiaires de liquidation et sur les bénéficiaires en capital

seront acquittés, au besoin par prélèvement sur la fortune (art. 11 al. 1 de l'ordonnance). Cependant, si la fortune constitue une part intégrante et indispensable de la prévoyance-vieillesse, l'autorité de remise peut remettre l'impôt dans sa totalité ou partiellement ou bien accorder un sursis et demander des sûretés pour la créance fiscale. Les droits d'expectative et les prestations de sortie non librement disponibles au sens de la loi du 17 décembre 1993 sur le libre passage ne sont pas pris en compte pour le calcul de la fortune (al. 2). Les simples fluctuations du revenu du contribuable sont périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas un motif de remise; s'il a été tenu compte d'une diminution du revenu lors d'une taxation intermédiaire ou si la situation s'est améliorée, une remise est en règle générale exclue (art. 12 al. 1 de l'ordonnance). Lorsque le contribuable a volontairement cédé des sources de son revenu ou des éléments de sa fortune, la diminution du revenu ou de la fortune ne sera pas prise en considération lors de l'examen de la demande de remise (al. 2).

b) Il est à relever que la procédure de remise a été modifiée en suite de l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2016, de la loi fédérale du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt; l'art. 167 LIFD a désormais la teneur suivante: 1 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. 2 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. (...) La loi précitée a introduit l'art. 167a LIFD, aux termes duquel la remise de l'impôt peut être en partie ou en totalité refusée, notamment lorsque le contribuable: a. 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; b. 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; c. n'a pas effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt; d. 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; e. a privilégié d'autres créanciers au cours de la période évaluée. Ces dispositions sont ainsi complétées par l'ordonnance du 12 juin 2015 du DFF 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), laquelle a remplacé le texte homonyme du 19 décembre 1994 à compter du 1^{er} janvier 2016. Aux termes de l'art. 2 al. 1 de cette ordonnance, une personne physique est dans le dénuement: lorsque ses moyens financiers ne suffisent pas à subvenir au minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite (let. a); ou lorsque la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à sa capacité financière (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; al. 3). A teneur de l'art. 3 al. 1 de cette ordonnance, sont en particulier considérées comme causes conduisant à une situation de dénuement pour une personne physique: a. 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: 1. de charges extraordinaires découlant de

l'entretien de la famille ou d'obligations d'entretien, 2. de coûts élevés de maladie, d'accident ou de soins qui ne sont pas supportés par des tiers, ou 3. d'un chômage prolongé; b. un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle de la personne et pour lesquelles elle n'a pas à répondre. L'al. 2 précise que 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: a. les engagements par cautionnement; b. les dettes hypothécaires élevées; c. les dettes fondées sur le petit crédit en raison d'un niveau de vie excessif; d. les pertes commerciales ou pertes de capital élevées, pour les indépendants, lorsque cet état de fait met en danger l'existence économique de la personne et des emplois. Aux termes de l'art. 207d al. 2 LIFD, la procédure de réclamation et la procédure de recours contre les décisions prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la présente loi, soit avant le 1^{er} janvier 2016, demeurent toutefois régies par l'ancien droit. La présente procédure est par conséquent régie par les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, parmi lesquelles l'ancien art. 167 LIFD. c) 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, 6^{ème} 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral [ATAF] 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; 2009/45 consid. 2.2 du 11 juin 2009; cf. en outre, Michael Beusch, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in : Archives de droit fiscal suisse 73 p. 725). Une remise est concédée parce qu'on estime qu'il en va de l'existence économique du contribuable (ATAF A-1132/2012 du 25 septembre 2013 consid. 2.1). 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 cependant rester exceptionnelle. En conséquence, elle n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (ATAF A-1910/2011 du 5 avril 2012 consid. 2.3; A-1758/2011 du 26 mars 2012 consid. 2.2; A-7949/2010 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3, et les références citées). Il découle de la formulation potestative de l'art. 167 al. 1 LIFD que le contribuable n'a pas droit à une remise d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2D_39/2010 du 18 août 2010 consid. 2; 2D_24/2009 du 9 avril 2009 consid. 2.2; 2D_7/2008 du 1^{er} juillet 2008 in : Revue fiscale 5/2008 p. 380 consid. 1; 2D_138/2007 du 21 février 2008 consid. 2.2). L'art. 167 al. 1 LIFD prévoit par ailleurs deux conditions subjectives, cumulatives, 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. Nonobstant leur contrôle abstrait, lesdites conditions doivent être examinées pour chaque contribuable en fonction des circonstances du cas d'espèce. Ainsi, l'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble (ATAF A-1910/2011 précité consid. 2.6; A-1758/2011 précité consid. 2.5; A-7949/2010 précité

consid. 2.5, et la référence citée). Le premier motif d'une remise – l'existence d'une situation de dénuement – est concrétisé aux art. 9 al. 1 et 10 précités de l'ordonnance (ATAF A-1910/2011 précité consid. 2.7; A-1758/2011 précité consid. 2.6; A-7949/2010 précité consid. 2.6, et les références citées). La deuxième condition prescrite par l'art. 167 al. 1 LIFD exige pour sa part 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. 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 (ATAF A-1132/2012, déjà cité, consid. 2.6, plus références). 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 des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage ou une maladie prolongés, des accidents, etc. (ATAF A-1910/2011 précité consid. 2.8; A-1758/2011 précité consid. 2.7; A-7949/2010 précité consid. 2.7.1, et les références citées). d) Sur le plan cantonal, aux termes de l'art. 231 al. 1 LI, 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). La demande de remise, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'autorité de taxation. Celle-ci, après avoir consulté l'autorité communale, donne son préavis à l'ACI qui prend la décision (al. 2). La décision de l'ACI est communiquée à l'autorité communale (al. 3). La procédure de remise est gratuite. Cependant, les frais peuvent être mis à la charge du requérant, en totalité ou partiellement, si sa demande est manifestement infondée (al. 4). La compétence d'octroyer une remise peut être déléguée aux Offices d'impôt de district ou à l'Office d'impôt des personnes morales (al. 5). e) Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral et l'opinion majoritaire de la doctrine, lorsque les conditions posées par la loi sont remplies, le contribuable a en principe droit à la remise de l'impôt, conformément au texte clair de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance (cf. ATAF A-1132/2012 précité consid. 2.2; A-3232/2011 du 23 avril 2012 consid. 2.2.4; A-7668/2010 du 22 septembre 2011 consid. 2.2; cf. en outre, Michael Beusch, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Zweifel/Athanas [éds], 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 8 ad art. 167 LIFD). Le Tribunal fédéral a cependant retenu que le législateur avait renoncé à se déterminer de manière engageante dans les cas d'espèce, en se limitant à établir le principe selon lequel - en présence des conditions prévues - les impôts peuvent être remis (ATAF A-1132/2012 consid. 2.2, références citées). Le contribuable à qui l'autorité refuse une remise d'impôt n'est toutefois atteint dans ses intérêts juridiquement protégés que si le droit cantonal lui confère un droit à une telle remise. Il faut alors que la loi cantonale décrive avec précision les conditions auxquelles un tel avantage est accordé. Cela est difficilement concevable, vu que le législateur est tenu de demeurer relativement vague lorsqu'il indique que la remise est possible dans des cas extrêmes, ou si la situation du contribuable est désespérée. Si l'on veut véritablement consacrer un droit à la remise d'impôt, il ne faut pas prévoir des règles purement potestatives ("Kann-Vorschriften"). Les

lois cantonales sur l'imposition du revenu laissent en général un grand pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente; la plupart d'entre elles disposent que l'impôt peut être remis dans certaines circonstances (ATF 122 I 373 résumé et traduit in : JT 1998 I pp. 253 ss, et la référence citée). Tel est le cas de la réglementation vaudoise qui prévoit que l'ACI "peut accorder une remise totale ou partielle" (cf. art. 231 LI; cf. arrêts FI.2011.0043 du 8 décembre 2011 et FI.2010.0027 du 9 septembre 2010).

E. 4

La demande de remise dont l'autorité fiscale a été saisie en la présente espèce porte uniquement sur l'impôt prélevé sur le montant de 965'000 fr., celui-ci ayant été considéré comme une prestation en capital provenant de la prévoyance et imposable séparément. Les autres postes du capital de 1'530'000 fr. qui lui a été versé par Zurich Assurances ont en revanche été exonérés. Un montant total d'impôt de 131'816 fr.30 durant l'année 2009 est ainsi réclamé à la recourante. a) En premier lieu, l'on relève que l'autorité intimée est en partie revenue sur sa décision, puisqu'elle renonce désormais à la perception des intérêts moratoires (cf. art. 164 LIFD et 223 LI) sur la créance fiscale. Il importe dès lors de prendre acte du fait que le recours est partiellement admis sur ce point. b) La recourante n'invoque pas une situation de dénuement. Bien plutôt, elle fait valoir que le paiement de l'impôt entraînerait des conséquences très rigoureuses pour elle, au point de violer l'art. 7 Cst., lequel protège la dignité humaine. Ce principe est à la base de toute activité étatique et constitue le fondement de la liberté personnelle, qui en est une concrétisation (ATF 132 I 49 consid. 5.1 p. 54). Il constitue un principe directeur de toute activité étatique, ainsi que le noyau et le fondement des droits fondamentaux; il peut servir de fil conducteur à leur interprétation et à leur concrétisation (arrêt 2D_9/2013 du 16 mai 2013 consid. 5.1). La dignité humaine touche à l'essence même de l'être humain et tend à la reconnaissance de la personne dans sa valeur propre (ATF 132 I 49 consid. 5.1 p. 56; 127 I 6 consid. 5b p. 14 s.). On entend par cette notion, le droit de ne pas être traité comme un objet, mais bien comme un sujet, une personne, unique et différente, ce qui a notamment des implications dans les domaines les plus variés, de la procédure aux droits politiques en passant notamment par le respect des droits de la personne et de la personnalité, le respect de la vie privée et de la sphère intime notamment (cf. Pascal Mahon, in : Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Aubert/Mahon [éds], Zurich/Bâle/Genève 2003, n° 5 ad art. 7 Cst., p. 70; Eva Maria Belser/Eva Molinari, in : Basler Kommentar, Bundesverfassung, Waldmann/Belser/Epiney [éds], Bâle 2015, Nr. 45 ad art. 7 Cst., p. 166). Lorsqu'il est question, comme en la présente espèce, de moyens d'existence, l'art. 7 Cst. doit être mis en relation avec l'art. 12 Cst., selon lequel quiconque est dans une situation de détresse et n'est pas en mesure de subvenir à son entretien a le droit d'être aidé et assisté, et de recevoir les moyens indispensables pour mener une existence conforme à la dignité humaine. Selon la jurisprudence, le droit fondamental à des conditions minimales d'existence ne garantit pas un revenu minimum, mais uniquement la couverture des besoins élémentaires pour survivre d'une manière conforme aux exigences de la dignité humaine, tels que la nourriture, le logement, l'habillement et les soins médicaux de base. L'art. 12 Cst. se limite, autrement dit, à ce qui est nécessaire pour assurer une survie décente afin de ne pas être abandonné à la rue et réduit à la mendicité (v. ATF 139 I 272 consid. 3.2 p. 276; 135 I 119 consid. 5.3 p. 123; 131 V 256 consid. 6.1 p. 261; 131 I 166 consid. 3.1 p. 172; 130 I 71 consid. 4.1 p. 74; 121 I 367 consid. 2c p. 373). c) La recourante expose à cet égard que sa fortune se monterait, à l'heure actuelle, à 896'847 francs. A teneur des pièces produites, on relève qu'elle a déclaré, pour l'année 2014, une

fortune de 972'891 fr., avant déductions. On retiendra à cet égard que, sans aucune capacité de travail à la suite de son accident, la recourante n'a plus la moindre perspective de réaliser un revenu provenant d'une activité lucrative. Outre une rente AI de 1'786 fr., la recourante perçoit des allocations pour impotent de degré moyen au sens de l'art. 42 al. 1 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI; RS 831.20), dont le montant est de 1'170 fr.. La recourante reverse entièrement cette allocation à ses parents, ceux-ci s'occupant d'elle à plein temps. La recourante estime ses besoins de base à 4'250 fr. par mois, selon le calcul suivant: - Minimum vital du droit des poursuites: 1'200 fr. - Participation au loyer des parents: 600 fr. - Assurance-maladie: 400 fr. - Frais médicaux non couverts: 200 fr. - Participations et franchise: 85 fr. - Impôts: 400 fr. - Cotisations AVS: 165 fr. - Frais liés au handicap: 1'200 fr. Total: 4'250 fr. Selon ses explications, la recourante serait contrainte, au vu de l'insuffisance de ses revenus, de prélever chaque mois un montant de 1'800 fr. sur sa fortune, soit 21'600 fr. par an, afin de pouvoir satisfaire ceux-ci. Elle fait ainsi valoir qu'en amputant sa fortune du montant d'impôt de 131'816 fr.30, le solde qui subsisterait ne lui permettrait pas de vivre dignement jusqu'à la fin de ses jours. Toujours selon les explications de la recourante, si l'on prend en considération son espérance de vie, soit 47,8 ans, telle que projetée selon le tableau publié sur Internet par l'Office fédéral de la santé publique (cf. <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/fr/index/themen/01/06/blank/key/04/04.html>), elle aurait tout au plus la possibilité de retirer du capital subsistant un montant mensuel de 1'563 fr.50 ([896'847 fr. : 47,8 ans] : 12 mois). Or, ce montant, qui ne permettrait pas, selon elle, de couvrir ses besoins les plus élémentaires, serait encore réduit à 1'335 fr.15 par mois, dans l'hypothèse où il y aurait lieu, par surcroît, de réduire le capital subsistant du montant des impôts dus ($\{[896'847 \text{ fr.} - 131'816 \text{ fr.}30] : 47,8 \text{ ans}\} : 12 \text{ mois}$). Pour l'autorité intimée, les charges mensuelles de la recourante dont il y aurait lieu de tenir compte se monteraient à 2'700 fr. par mois, de sorte que la recourante serait en mesure d'y faire face, même après le paiement des impôts dont elle demande la remise. Au surplus, elle objecte aux explications de celles-ci la circonstance selon laquelle du solde du capital dont la recourante peut encore disposer, une provision pour les impôts dus aurait déjà été prélevée. d) S'agissant tout d'abord des charges dont se prévaut la recourante pour assurer son entretien, il importe de relever, avec l'autorité intimée, que celles-ci excèdent les montants retenus par la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, lesquelles sont notamment chargées de la mise en œuvre commune de l'art. 93 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1) et de déterminer le minimum vital insaisissable au sens de cette dernière disposition. Ainsi, la recourante revendique un montant de base mensuel de 1'200 fr. pour son entretien; or, ce montant représente les charges incompressibles d'un débiteur vivant seul. Tel n'est pas le cas de la recourante qui, après son accident, a rejoint le ménage de ses parents. Pour un couple marié, deux personnes vivant en partenariat enregistré ou un couple avec des enfants, un montant global de 1'700 fr. est pris en considération pour la détermination du minimum vital insaisissable. Dès lors, au cas où elle était exposée à l'exécution forcée d'une créance, le montant de base que la recourante consacre à son entretien devrait être ramené à 850 fr. par mois. C'est ce dernier montant dont il sera tenu compte dans l'appréciation de sa situation, à l'appui de sa demande de remise. La recourante revendique en outre une charge mensuelle supplémentaire de 1'200 fr., pour des motifs liés à son handicap. Elle expose à cet égard que son état nécessiterait l'aide et la présence de ses parents, à raison de trois heures par jour. Aux termes de l'art. 42 al. 3, 1^{ère} phrase, LAI en effet, est aussi considérée comme

impotente la personne vivant chez elle qui, en raison d'une atteinte à sa santé, a durablement besoin d'un accompagnement lui permettant de faire face aux nécessités de la vie. La recourante perçoit une allocation pour impotent, ainsi qu'on l'a vu plus haut, de 1'170 fr. par mois, qu'elle reverse entièrement à ses parents. Or, cette allocation vise à financer l'aide dont son bénéficiaire a besoin pour accomplir les actes élémentaires de la vie quotidienne; elle n'est en conséquence pas directement destinée à son entretien, comme peut l'être par exemple une rente d'orphelin (arrêt 5A_808/2012 du 29 août 2013 consid. 3.1.2.2, non publié sur ce point aux ATF 139 III 401). La loi ne fait pas dépendre le droit à une telle allocation du caractère payant ou non de l'accompagnement pour faire face aux nécessités de la vie (ATF 133 V 472 consid. 5.3.2 p. 475 s.; arrêt 8C_780/2011 du 4 décembre 2012 consid. 3.3). Cette allocation vise à indemniser le contribuable des frais qu'il n'aurait pas dû supporter si l'événement dommageable ne s'était pas produit; elle n'est donc pas un revenu et n'est pas imposable (cf. Gladys Laffely Maillard, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [éds], Bâle 2008, n°8 ad art. 22 LIFD). Dans ces conditions, on peut estimer qu'une grande partie des frais liés au handicap de la recourante sont couverts par cette allocation. Or, l'on a vu ci-dessus que la recourante reverse celle-ci à ses parents. Dès lors, la prise en compte d'un montant supplémentaire de 1'200 fr. ne se justifie pas dans l'appréciation de sa situation; ceci d'autant moins qu'un montant de 320'000 fr., exonéré d'impôt, a également été versé à la recourante par Zurich Assurances pour contribuer au préjudice ménager résultant de son handicap. e) Il résulte de ce qui précède que les frais couvrant ses besoins de base auxquels la recourante est exposée et qui ne pourraient en aucun cas faire l'objet d'une exécution forcée peuvent être estimés à 2'700 fr. par mois (4'250 fr. – [350 fr. + 1'200 fr.]). Cela signifie que la recourante doit chaque mois prélever 1'000 fr. de son capital afin d'être en mesure de les assumer. En tenant compte d'une espérance de vie de 47,8 ans, la recourante devrait ainsi consacrer un montant d'au moins 573'600 fr. ([1'000 fr. x 12 mois] x 47,8 ans) pour financer son entretien. Avec le solde du capital lui subsistant, elle est par conséquent en mesure de faire face au règlement de la créance fiscale de 131'816 fr.³⁰. Par conséquent, il est inexact de soutenir que ce paiement entraînerait des conséquences très rigoureuses pour elle. Les conditions d'une remise d'impôt n'étant pas réunies, c'est à juste titre que l'autorité intimée a rejeté sa réclamation sur ce point.

E. 5

Il suit de ce qui précède que le recours sera admis partiellement. La décision attaquée est modifiée en ce sens que la remise est accordée sur les intérêts moratoires; elle est confirmée pour le surplus. Lorsque l'équité l'exige, en particulier lorsque la perception de frais serait d'une rigueur excessive pour la partie qui devrait les supporter, l'autorité peut renoncer à percevoir des frais de procédure (art. 50 LPA-VD). Dès lors, bien que la recourante succombe en partie, le présent arrêt sera rendu sans frais (art. 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre toutefois pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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