

VD_OMNI FI.2020.0062 vom 13. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0062

FR: VD_OMNI FI.2020.0062 du 13 octobre 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0062 del 13 ottobre 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre le refus de l'ACI d'accorder une remise de l'impôt sur le revenu et la fortune, soit un montant total de 433'482 fr.65, plus des amendes de 143'050 fr., à la suite d'un gain de loterie de 1'000'000 fr., non déclaré et pour lequel les contribuables n'ont pas pu obtenir le remboursement de l'impôt anticipé (cf. arrêt FI.2016.0148 du 5 février 2018). Sans emploi et sans fortune, les contribuables se trouvent sans doute dans une situation de dénuement; en outre, il y a disproportion entre les montants dus et leur capacité financière. Toutefois, la demande de remise portant sur des rappels d'impôts et des amendes, la condition du dénuement est soumise à des exigences qualifiées, non remplies en l'espèce. Quoi qu'il en soit des conditions subjectives de la remise, plusieurs motifs de refus au sens de l'art. 167a LIFD sont opposables aux recourants. Ainsi, ceux-ci n'ont pas créé de réserves ni effectué de versements. En outre, les recourants sont largement responsables de leur incapacité à faire face à leurs obligations fiscales, dans la mesure où ils ont été déchés du droit d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé et ont disposé de leurs avoirs bancaires. Le recourant, en particulier, a eu un comportement imprudent en quittant un emploi salarié pour se mettre à son compte, avant que son projet d'acquisition d'un hôtel en France ait abouti. Le recourant a en outre perdu au jeu des sommes considérables; il fait certes valoir qu'il aurait été incapable de discernement en raison d'une dépendance au jeu, mais cela ne ressort pas des certificats et attestations médicales produites. Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

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 vaudoise 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 vaudoise 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

A titre de mesures d'instruction, les recourants demandent la tenue d'une audience, afin d'entendre la Dre D. _____ au sujet de "l'absence de faute du recourant s'agissant de l'état de dénuement dans lequel il se trouve à présent et depuis de nombreuses années". En outre, ils requièrent que cette praticienne et le Dr E. _____ soient entendus sur les effets délétères que le maintien de la dette d'impôt aurait sur leur état de santé. Dans leur réplique, ils demandent l'audition du Dr C. _____, a fin que celui-ci témoigne de l'effet néfaste sur la santé du recourant qu'aurait eu la poursuite de l'emploi de veilleur de nuit qu'il occupait alors. a) A teneur de l'art. 27 LPA-VD, la procédure est en principe écrite (al. 1). Lorsque les besoins de l'instruction l'exigent, l'autorité peut tenir audience (al. 2). Lorsque les circonstances l'exigent, le Tribunal cantonal peut ordonner des débats (al. 3). Vu l'art. 28 LPA-VD, l'autorité établit les faits d'office (al. 1). Elle n'est pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (al. 2). Elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Le droit d'être entendu tel que garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505; 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les réf. cit.). En particulier, le droit de faire administrer les preuves suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait. Le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 171; 140 I 285 consid. 6.3.1; 140 I 68 consid. 9.6.1; 134 I 140 consid. 5.3). b) En l'espèce, le dossier de la cause est suffisamment complet pour permettre au tribunal de statuer en toute connaissance de cause. Le tribunal a formé sa conviction sur la base du dossier et il estime, pour les motifs indiqués plus loin dans l'arrêt, que l'audition des médecins prénommés ne pourrait l'amener à modifier son opinion. Il n'y a dès lors pas lieu de procéder aux mesures d'instruction requises.

E. 3

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

E. 4

L'autorité de remise n'entre en matière que sur les demandes en remise déposées avant la notification du commandement de payer (art. 38, al. 2, de la LF du 11 avril 1889 sur la

poursuite pour dettes et la faillite; LP). (...) " Cette disposition est complétée 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), également en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016. bb) En droit cantonal, il ressort de l'art. 231 al. 1 LI que l'ACI peut accorder une remise totale ou partielle des impôts, intérêts compensatoires et intérêts de retard, rappels d'impôts et amendes, lorsque leur paiement intégral frapperait trop lourdement le contribuable en raison de pertes importantes ou de tous autres motifs graves (al. 1). 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). Même si la teneur de cette disposition n'est pas identique à l'art. 167 LIFD, on peut s'inspirer de la disposition fédérale, telle que précisée par l'ordonnance, pour interpréter la notion de " pertes importantes ou de tous autres motifs graves " (cf. dans ce sens arrêts FI.2019.0003 du 7 mai 2019 consid. 2b; FI.2017.0053 du 20 novembre 2017 consid. 2b; FI.2015.0156 du 15 avril 2016 consid. 3b; cette jurisprudence reste applicable sous le nouveau droit, dans la mesure où les conditions matérielles pour obtenir une remise n'ont pas changé). En effet, 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]; cf. ATF 130 II 65 consid. 5.2 p. 72; arrêt TF 2C_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 4.4). Il n'y a pas non plus de motif d'exiger des cantons qu'ils mettent en place une solution identique à celle du droit fédéral (cf. ATF 143 II 459 consid. 2.1 p. 465, 140 II 141 consid. 8 p. 156, 130 II 65 consid. 5.2 p. 71 ss). Le droit fédéral ne peut, dans ce contexte, être pris en compte qu'à titre de source d'inspiration ou, tout au plus, en tant que droit cantonal supplétif. Le fait que le Tribunal cantonal se fonde, aux fins d'expliquer les clauses imprécises sur la remise d'impôt figurant dans la LI, sur des dispositions plus détaillées du droit fédéral, n'est pas propre à qualifier d'arbitraire son interprétation du droit cantonal en la matière (ATF 143 II 459 consid. 4.4.1 p. 466). cc) 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 (cf. arrêts du TAF A-1132/2012 du 25 avril 2013 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/Susanne Raas, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [éds], 3^e éd., Bâle 2017, n°13 ad art. 167 LIFD; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 31 n. 3, 5 et 11). Le Tribunal administratif 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 (arrêt du TAF A-1132/2012 consid. 2.2). Le Tribunal fédéral a pour sa part jugé, s'agissant des anciens textes il est vrai, que l'art. 167 al. 1 LIFD excluait un droit à une remise d'impôt et que l'art. 2 al. 1 de l'ancienne ordonnance qui prévoyait un tel droit était contraire à la loi (cf. Curchod, op. cit., n°8 ad art. 167 LIFD, références citées). L'art. 2 al. 1 de l'ancienne ordonnance n'a du reste pas été repris tel quel dans la nouvelle ordonnance, celle-ci prévoyant simplement, à son art. 5 al. 1, que le contribuable peut demander une remise. 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). Tel est le cas de la réglementation

vaudoise qui prévoit que l'ACI "peut accorder une remise totale ou partielle" (cf. art. 231 al. 1 LI). Le Tribunal fédéral a du reste jugé dans plusieurs affaires vaudoises qu'il n'était pas insoutenable d'interpréter la formulation potestative de l'art. 231 al. 1 LI en ce sens que cette disposition n'octroie au contribuable aucun droit à une remise d'impôt (ATF 143 II 459 consid. 4.4.1 p. 466; arrêts TF 2C_511/2020 du 23 juin 2020 consid. 4.1; 2C_833/2019 du 10 octobre 2019 consid. 4.1; v. dans le même sens, s'agissant de lois d'autres cantons, arrêts TF 2D_62/2019 du 21 novembre 2019 consid. 2.3; 2C_735/2019 du 7 octobre 2019 consid. 2.3.2; 2D_54/2018 du 1^{er} février 2019 consid. 2.4). c) La remise d'impôt ne s'inscrit pas dans le processus de la taxation fiscale, mais dans celui de la perception de l'impôt, respectivement de l'exécution fiscale. Il s'ensuit qu'une remise ne peut en principe intervenir que si la décision de taxation est entrée en force et si les montants sur lesquels porte cette décision n'ont pas encore été payés (cf. art. 5 al. 2 et art. 7 al. 1 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 d'abord d'examiner exclusivement si ces conditions sont réalisées. 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. 7 al. 1 2^e phrase 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 TAF A-430/2012 précité consid. 2.3; A-3232/2011 précité consid. 2.3; A-741/2011 précité consid. 2.5; Beusch/Raas, op. cit., ch. 7 et 12 s. ad art. 167 LIFD; Curchod, op. cit., ch. 7 ad art. 167 LIFD; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 31 n. 6; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., Zurich 2016, ch. 3 ad art. 167 LIFD). d) 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. Ces conditions sont cumulatives (cf. Curchod, op. cit., n.

E. 9

ad art. 167; Béguin/Stoyanov, op. cit., p. 883 ss), étant encore précisé qu'elles ne sont pas totalement distinctes. 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 TAF A-2953/2012 précité consid. 2.4; A-430/2012 précité consid. 2.5 et A-741/2011 précité consid. 2.6.1; Beusch/Raas, op. cit., ch. 13 ad art. 167). aa) 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 qui prévaut au moment où la décision est prise, à savoir, pour le tribunal saisi d'un recours, au moment de son jugement (arrêt TF 2D_19/2020 du 26 mai 2020 consid. 2.5.2; arrêts du TAF A-7041/2015 du 26 octobre 2016 consid. 4.4; A-1132/2012 du 15 avril 2013 consid. 2.4). Toutefois, il pourra être tenu compte des changements intervenus depuis la décision de taxation sur laquelle porte la demande de remise, ainsi que des perspectives d'avenir (cf. art. 10 let. c de l'ordonnance; arrêt TF 2D_19/2020 précité; ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du TAF A-430/2012 précité consid. 2.8, A-3232/2011 précité consid. 2.8 et A-741/2011 précité consid. 2.6.2; cf. en outre, Curchod, op. cit., n. 11 ad art. 167; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 22 ad art. 167; Beusch/Raas, op. cit., ch. 27 ad art. 167). Selon l'art. 10 de l'ordonnance, l'autorité de remise statue sur la demande de remise en tenant compte en particulier de l'ensemble de la situation économique du requérant au moment de la décision (let. a), de l'évolution depuis la période fiscale à laquelle la demande se rapporte (let. b), des perspectives économiques du requérant (let. c) et des mesures prises par le requérant pour améliorer sa capacité financière (let. d). bb) La première condition subjective de l'art. 167

al. 1 LIFD, l'existence d'une situation de dénuement, est concrétisée aux art. 2 et 3 de l'ordonnance. L'art. 2 al. 1 prescrit qu'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; RS 281.1]; al. 3). A teneur de l'art. 3 al. 1 de l'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'art. 3 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." 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. 2.6,4; arrêts du TAF A-2953/2012 précité consid. 2.5.1; A-430/2012 consid. 2.6.2 et A-741/2011 précité consid. 2.7). Il n'est cependant pas nécessaire que le contribuable ait un droit à l'aide sociale (Curchod, op. cit., n. 16 ad art. 167; Beusch/Raas, op. cit., n.

E. 13

ad art. 167). La jurisprudence rappelle à cet égard que la sauvegarde du minimum vital est déjà satisfaite par le droit des poursuites, qui limite le revenu saisissable, y compris pour les créances fiscales, au montant qui dépasse le niveau de subsistance (cf. art. 93 LP; voir ATF 122 I 101 consid 3b p. 105; arrêt TF 2C_247/2019 du 13 mars 2019 consid. 2.3.5). On rappelle à cet égard que les dettes fiscales ne sont pas incluses dans le calcul du minimum vital du débiteur (ATF 134 III 37 consid. 4.3 p. 41; 95 III 39 consid. 3 p. 42). 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 des poursuites (art. 2 al. 3 de l'ordonnance, en relation avec l'art. 93 LP). Les dépenses alléguées par le requérant ne sont

pas décisives (cf. arrêts du TAF A-430/2012 précité consid. 2.8; A-3232/2011 précité consid. 2.8 et A-741/2011 précité consid. 2.7). Les circonstances dont il a déjà été tenu compte lors de la taxation ou dans le calcul de l'impôt ne peuvent pas être prises en considération à l'appui d'une demande de remise (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 31 n. 16). Il convient encore de préciser que les simples fluctuations du revenu du contribuable sont périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas non plus un motif de remise (art. 3 al. 3 de l'ordonnance; cf. ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du TAF A-741/2011 précité consid. 2.7 et A-6866/2008 précité consid. 2.7). cc) La deuxième condition subjective prescrite par l'art. 167 al. 1 LIFD exige que le paiement de l'impôt entraîne des conséquences très rigoureuses pour le contribuable. Cette seconde condition ne peut pas être définie indépendamment de la première, à savoir la situation de dénuement, puisque les deux se recoupent dans une large mesure. Ainsi, l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance cite, sous le titre du dénuement, des éléments qui peuvent également être caractéristiques des conséquences très rigoureuses, à savoir notamment la disproportion entre le montant dû et la capacité financière du contribuable (cf. arrêts du TAF A-741/2011 précité consid. 2.8; A-6866/2008 précité consid. 2.8 et A-6589/2008 du 29 novembre 2010 consid. 3.8; Curchod, op. cit., ch. 16; Beusch/Raas, op. cit., n. 14 ad art. 167). 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 éléments peuvent également s'avérer déterminante, en particulier l'équité (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du TAF A-2953/2012 précité consid. 2.6; A-430/2012 précité consid. 2.7.1 et A-741/2011 précité consid. 2.8; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 31 ch. 18). Des conséquences très rigoureuses peuvent par exemple résulter de l'aggravation continue, depuis la taxation, des circonstances financières ou peuvent ressortir de causes ayant trait à la situation de dénuement (cf. art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance). De telles conséquences existent si des événements particuliers comme, par exemple, des charges inhabituelles relatives à l'entretien de la famille, un chômage ou une maladie prolongée, ou encore des accidents, réduisent considérablement la capacité économique du contribuable, de sorte que le paiement de la totalité de l'impôt dû représenterait un sacrifice disproportionné ne pouvant être équitablement exigé de ce dernier (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du TAF A-2953/2012 précité consid. 2.6.1; A-430/2012 précité consid. 2.7.1 et A-741/2011 précité consid. 2.8; Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], III e partie, 2 e éd., Bâle 1992, ch. 4 ad art. 124 AIFD). La remise demeure possible en dépit d'un surendettement du contribuable, à condition toutefois que les autres créanciers de celui-ci renoncent à leur créance dans la même mesure que les autorités fiscales. Dans un tel cas, aucun des créanciers ne peut profiter de la renonciation de l'autre et la remise d'impôt contribuera à assainir les finances du contribuable. La remise n'est donc accordée que si elle profite au contribuable, non à des tiers, et contribue ainsi à son assainissement durable (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 31 ch. 20; cf. ég. arrêt TF 2C_297/2018 du 13 avril 2018 consid. 2.3.4; arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2020.00013 du 29 avril 2020 consid. 2.4; décision de la Commission de recours en matière d'impôt du demi-canton de Bâle-Ville du 22 juillet 2019, in : BJM 2020 p. 277s. consid. 4 e ; cf. en outre, Peter Locher, Kommentar zum DBG, III e partie, Bâle 2015, n. 28-33 ad art. 167) . A noter sur ce point que l'ordonnance prescrit, à son art. 12, à l'autorité de remise d'examiner dans quelle mesure le paiement de l'impôt dû au moyen de la fortune est raisonnablement exigible (al. 1). Le paiement des impôts sur des revenus uniques au

moyen de la fortune peut être exigé dans tous les cas (al. 2). dd) S'agissant des amendes et des rappels d'impôt, l'art. 167 al. 3 LIFD précise en revanche que ces montants peuvent faire l'objet d'une remise uniquement «dans des cas exceptionnels particulièrement fondés». La doctrine parle de dénuement qualifié ("qualifizierte Notlage": Beusch/Raas, op. cit., n. 1 et 7 ad art. 167). Aux termes de l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance, le contribuable peut demander la remise: des impôts, y compris des rappels d'impôt (let. a); des intérêts moratoires (let. b); des amendes pour une contravention (let. c). Les impôts, intérêts moratoires et amendes faisant l'objet de la demande ne doivent pas encore avoir été payés (al. 2). Dans son message, le Conseil fédéral a rappelé à cet égard que, dans le cadre de la procédure de perception et de remise de l'impôt, il y a lieu de tenir compte du fait que les rappels d'impôt concernent souvent des créances qui auraient déjà dû être payées auparavant dans le cadre d'une taxation ordinaire; il est donc permis d'exiger des efforts extraordinaires pour amortir cette dette, même sur plusieurs années (FF 2013 p. 7549s., not. 7561). D'après la jurisprudence et la doctrine, pour que l'on soit dans un cas exceptionnel particulièrement fondé, au sens de l'art. 167 al. 3 LIFD, il ne suffit pas que le contribuable ait des difficultés financières, il faut encore que son existence économique soit véritablement en jeu (cf. ATAF 2009/45 du 11 juin 2009 consid. 2.8.2; Beusch/Raas, op. cit., n. 2 ad art. 167; Curchod, op. cit., n. 23 ad art. 167; Locher, op. cit., n. 20 et 35 ad art. 167; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 16 ad art. 167; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 31 n. 8). S'agissant des amendes, ces exigences accrues se justifieraient par le fait que, lors de leur fixation, il a déjà été tenu compte de la situation économique du contribuable (Curchod, ibid.; cf. ég. ATAF 2009/45 consid. 2.8.2; arrêts du TAF A-7949 du 23 décembre 2009 consid. 2.9.1; A-699/2009 du 23 décembre 2009 consid. 2.9.1; Locher, op. cit., n. 35 ad art. 167, rejette cet argument, en faisant valoir que la situation économique n'est précisément pas prise en considération lors de la fixation de l'amende [à la différence de ce qui vaut pour les peines pécuniaires]). Par ailleurs, la faute du contribuable ayant déjà été prise en compte lors de la fixation de l'amende, elle ne devrait jouer aucun rôle dans la remise d'impôt (Locher, op. cit., n. 26 ad art. 167; dans ce sens ég. ATAF 2009/45 consid. 3.1.2.4). Selon l'ordonnance, l'effet de la remise est différent dans les cas d'infraction fiscale. En effet, si, de manière générale, l'admission d'une demande en remise a pour conséquence que la créance fiscale s'éteint dans la mesure du montant remis, cela ne vaut pas notamment dans les cas de soustraction d'impôt ou d'infraction fiscale (art. 13 al. 2 de l'ordonnance). La légalité de cette exception est toutefois douteuse (cf. Beusch/Raas, op. cit., n. 3 ad art. 167). e) aa) La loi fédérale du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt a également 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." Cette disposition reprend différents motifs de refus énumérés dans l'ordonnance du 19 décembre 1994 sur les demandes en remise d'impôt (RO 1995 595 et les modifications ultérieures; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015). En outre, par

l'énumération non exhaustive d'états de fait ne fondant pas une remise de l'impôt, la pratique issue de l'ancien art. 167 LIFD est désormais inscrite dans la loi. Pour que la remise lui soit accordée, le requérant doit présenter sa situation économique présente et passée, et justifier qu'il n'a pas adopté de comportement contraire à l'intérêt général, par exemple en accordant la préférence à d'autres créanciers (FF 2013 7562). En présence d'un motif de refus, la demande de remise doit en principe être rejetée (Beusch/Raas, op. cit., n. 9 ad art. 167a avec réf. à Locher, op. cit., n. 8 ad art. 167a). La formulation potestative de l'art. 167a première phrase LIFD, selon laquelle la remise de l'impôt peut être en partie ou en totalité refusée, indique que l'autorité compétente dispose d'un pouvoir d'appréciation lorsqu'elle examine si les conditions de la remise sont réunies (Beusch/Raas, op. cit., n. 13 ad Remarques préliminaires aux art. 167-167g). Les motifs de refus des lettres b et c sont liés. Le motif visé par la lettre b a moins d'importance dans le système d'imposition postnumerando annuel, dans la mesure où les revenus de la période de taxation – qui est aussi la période de calcul – sont soumis à l'impôt sans décalage temporel (comme cela était le cas dans l'ancien système praenumerando bisannuel). En cas d'augmentation importante du revenu, on peut toutefois exiger que le contribuable constitue des réserves (Locher, op. cit., n. 8 ad art. 167a). S'agissant du motif de refus de la lettre c, c'est la situation financière lors de l'échéance de la créance d'impôt qui est déterminante. Les rappels d'impôt sont échus lors de la notification de la décision séparée de taxation (art. 161 al. 3 let. c LIFD); le fait que cette décision est contestée par la voie de la réclamation ou du recours n'y change rien (art. 161 al. 5 LIFD). Quant à la créance portant sur les amendes, l'art. 161 LIFD ne lui est pas applicable, du moment que l'art. 185 al. 1 LIFD ne renvoie pas à cette disposition; ladite créance échoit lorsque le prononcé d'amendes entre en force (Curchod, op. cit., n. 32 ad art. 161; Locher, op. cit., n. 13 ad art. 161; circulaire no 28 de l'Administration fédérale des contributions du 29 janvier 1996, intitulée "La perception de l'impôt fédéral direct", ch. 5.4). bb) Quant au droit cantonal, il ne contient aucune disposition correspondant à l'art. 167a LIFD. Toutefois, il a été confirmé que l'ACI était légitimée à s'inspirer de cette règle de droit fédéral pour statuer également sur la demande de remise de l'ICC, vu le caractère potestatif de l'art. 231 LI, qui confère un large pouvoir d'appréciation à l'autorité et n'accorde aucun droit au contribuable d'obtenir la remise d'impôt (arrêts FI.2020.0031 du 2 juillet 2021 consid. 4d; FI.2018.0273 du 7 août 2019 consid. 4b). Ainsi, il a été jugé qu'une remise d'impôt au sens de l'art. 231 LI ne se justifiait pas, dans la mesure où la situation financière difficile du contribuable résultait d'un comportement négligent du contribuable, notamment du fait que ce dernier avait eu un train de vie excessif et parce qu'on aurait pu attendre de lui qu'au lieu de placer une grande partie du capital de prévoyance, il mette durablement de côté l'argent nécessaire au paiement de l'impôt qui serait dû sur cette prestation et désintéresse une partie au moins de ses créanciers (arrêt FI.2011.0043 du 8 décembre 2011; dans le même sens, arrêt FI.2019.0138 du 13 janvier 2020). De même, a été refusée la remise de l'ICC d'un contribuable qui avait augmenté sa dette hypothécaire, pour couvrir des besoins qui allaient largement au-delà de ceux relevant du minimum vital, alors même qu'il venait d'être licencié et ce, au détriment du règlement de ses dettes fiscales (arrêt FI.2012.0096 du 6 mai 2013). Dans le même ordre d'idées, il a été reproché à des contribuables d'avoir fait don aux enfants de l'un d'eux de plusieurs immeubles estimés fiscalement à plus d'un million et demi de francs (arrêt FI.2018.0273, déjà cité). En outre, la circonstance que les contribuables ont préféré consacrer le solde disponible dont ils jouissaient encore à d'autres obligations, dont un séjour à l'étranger, alors qu'ils auraient pu effectuer des versements ou constituer des réserves pour garantir le paiement de l'impôt,

exclut la remise de l'ICC; il a été admis en pareil cas que les contribuables s'étaient mis eux-mêmes dans l'incapacité de s'acquitter de leurs dettes fiscales (arrêt FI.2016.0079 du 3 mars 2017; voir aussi arrêts FI.2020.0075 du 7 janvier 2021 [budget du contribuable dans l'ensemble déséquilibré]; FI.2017.0053 du 20 novembre 2017; FI.2018.0140 du 29 avril 2019). f) L'autorité cantonale compétente en matière de remise d'impôt, au sens de l'article 167b al. 1 LIFD, est l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct. Cette compétence peut être déléguée aux autorités de taxation cantonales (art. 6 de l'arrêté du 15 février 1995 d'application dans le canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [AVLIFD; BLV 658.11.1]). La solution évoquée est compatible avec le but du législateur, qui a souhaité simplifier le système fiscal. En effet, le traitement de toutes les demandes en remise de l'IFD par les cantons permet d'éliminer efficacement la dualité de la procédure qui existait jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 20 juin 2014 sur la remise de l'impôt (v. Message, FF 2013 7549, 7550, 7554s.). En outre, le législateur a voulu conférer à l'AFC, laquelle peut exiger que les décisions, les décisions sur réclamation et les décisions sur recours concernant des demandes en remise de l'IFD lui soient notifiées (art. 103 al. 1 let. e LIFD), une fonction de surveillance, qu'elle peut exercer en formant au besoin un recours devant une instance cantonale indépendante de l'administration et ensuite, éventuellement, en saisissant le Tribunal fédéral (Message, FF 2013 7549, 7555, 7560; cf. décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 6.2.2). 4. Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a, dans la décision attaquée, confirmé le refus initial de remise d'impôts et d'amende, malgré l'important montant de la dette fiscale et les difficultés financières des recourants, apparues postérieurement à l'année 2011, en raison – selon l'autorité intimée – principalement de leur comportement imprudent ou gravement négligent. En outre, elle rappelle que les montants dus font suite à une procédure de rappel et de soustraction d'impôts et soutient que les conditions d'octroi de la remise, qui doivent être appliquées de manière encore plus stricte qu'ordinairement, ne sont en l'occurrence pas remplies. a) S'agissant de leurs situations respectives, l'autorité intimée ne met pas en doute le fait que les recourants se sont retrouvés, postérieurement à l'année 2011, période fiscale concernée par la procédure de rappel d'impôt et de soustraction, dans une situation financière et psychologique difficile. A la suite du gain obtenu au jeu, A. _____ a cessé son activité salariée et a tenté d'investir, en vain, dans l'acquisition d'un hôtel à *****. Selon ses explications, le recourant souffre depuis 2011 d'un trouble lié au jeu d'argent, qui a progressivement évolué, et suit toujours un traitement contre cette addiction. En outre, il a dû être soigné pour une dépression à la fin de l'année 2012. A. _____ a perdu d'importantes sommes d'argent, non seulement dans l'investissement qu'il a tenté de mettre sur pied, mais également au casino. B. _____ a exercé un emploi de vendeuse en boulangerie jusqu'au début de l'année 2016. Elle présente une grave fragilité psychologique, soit un trouble dépressif majeur d'intensité sévère, pour laquelle elle est suivie par un spécialiste. Les recourants vivent séparés depuis le début 2016. Actuellement, ils sont sans emploi et, après avoir épuisé leurs droits à l'indemnité de chômage, émargent tous deux à l'assistance publique, depuis le 1^{er} novembre 2016 s'agissant de B. _____, depuis le 1^{er} novembre 2017 s'agissant du recourant. Ils ont progressivement perdu l'entier du gain de loterie réalisé en 2011 et n'ont plus ni revenu, ni fortune imposables, et ce depuis l'année 2016. A l'heure actuelle, force est d'admettre que les recourants se trouvent dans une situation de dénuement, au sens des art. 167 al. 1 LIFD, 2 al. 1 de l'ordonnance et 231 al. 1 LI (cf. Beusch/Raas, op. cit., n. 13 ad art. 167; selon ces auteurs, en effet, on peut admettre de manière abstraite que le contribuable qui perçoit l'aide sociale se trouve dans le

dénuement). Il ne faut toutefois pas perdre de vue que les montants dont les recourants requièrent la remise ont été arrêtés dans une procédure de rappel et de soustraction d'impôts (cf. consid. 4b ci-dessous). En outre, il y a disproportion entre les montants des impôts dus par les recourants, soit 433'482 fr. 65 en capital, à quoi s'ajoutent les amendes dues par le recourant, à savoir 143'050 fr. en capital, plus intérêts, et leur capacité financière. La dette fiscale ne peut pas être payée intégralement dans un avenir plus ou moins rapproché (cf. art. 2 al. 2 de l'ordonnance), de sorte qu'il y a lieu d'admettre que le paiement de l'impôt entraînerait pour les recourants des conséquences très rigoureuses. b) Les montants dont les recourants requièrent la remise ont été arrêtés dans une procédure de rappel et de soustraction d'impôts; on renvoie à cet égard à l'arrêt FI.2016.0148 du 5 février 2018. En effet, on rappelle que les recourants ont réalisé un gain de loterie de 1'000'000 fr. durant l'année 2011, qu'ils n'ont pas déclaré dans leur revenu; or, ce gain a été découvert par l'autorité fiscale alors que la taxation de cette année était entre-temps devenue définitive, de sorte que les conditions du rappel d'impôt étaient réunies (arrêt précité, consid. 4b/cc). Il a en outre été retenu à l'encontre du recourant qu'il avait commis une soustraction d'impôt de manière intentionnelle, par dol éventuel; une amende équivalant au tiers de l'impôt soustrait, tant pour l'ICC que pour l'IFD, soit la peine minimale, a été prononcée à son encontre, à la fois parce que la faute commise par l'intéressé était légère, mais également compte tenu de sa situation personnelle (arrêt précité, consid. 5b/aa et bb). Par conséquent, les recourants ne doivent pas seulement établir leur dénuement et démontrer que le paiement des impôts et des amendes dus entraîne des conséquences très rigoureuses pour eux. Il importe, par surcroît, pour qu'ils puissent prétendre à la remise, que leur existence économique soit véritablement en jeu. Il faudrait, pour que cette condition soit réalisée, que l'exécution forcée de la créance fiscale empêche pratiquement les recourants de reprendre une activité lucrative et de réaliser un revenu pour subvenir à leur entretien. Or, si des poursuites sont engagées à leur encontre (et des actes de défaut de biens délivrés, lesquels peuvent toutefois être rachetés aux conditions de l'art. 16 de l'ordonnance), les recourants courent le risque de voir la partie de leur salaire excédant leur minimum vital, déterminé conformément à l'art. 93 LP, être saisie directement en mains de leurs employeurs respectifs. Pour autant, on ne saurait dire que cela les empêchera d'exercer un emploi à l'avenir. Dans ces conditions, il n'apparaît pas que leur existence économique serait mise en péril par le maintien de la créance fiscale. 5. A supposer même que toutes les conditions subjectives de la remise soient réalisées, cela ne serait pas suffisant pour qu'il soit fait droit à la demande des recourants. L'autorité intimée leur oppose en effet plusieurs motifs de refus prévus à l'art. 167a LIFD, à savoir ceux des lettres b, c et d (cf. duplicata du 29 octobre 2020 p. 3 à 5). a) L'autorité intimée fait valoir que les recourants n'ont pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale à laquelle se rapporte la demande en remise (cf. art. 167a let. b LIFD), ni effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt (cf. art. 167a let. c LIFD). aa) Après retenue de l'impôt anticipé sur le gain de loterie de 1'000'000 fr., un montant de 650'000 francs a été viré sur le compte du recourant, en janvier 2012. Les recourants disposaient ainsi, à partir de la période fiscale suivant celle à laquelle la demande de remise se rapporte, des moyens leur permettant de constituer des réserves, ce qu'ils n'ont pas fait. S'agissant en particulier de la recourante, après qu'elle ait déposé, le

E. 15

octobre 2012, une requête de mesures protectrices et superprovisionnelles, elle s'est vu attribuer la somme de 150'000 fr., qui lui a été créditée le 31 décembre 2012, en exécution

de l'ordonnance de mesures protectrices de l'union conjugale du 26 novembre 2012. Les recourants font valoir qu'ils n'auraient pu imaginer devoir payer, en sus des 350'000 fr. dont ils s'étaient déjà acquittés à titre d'impôt anticipé, un montant d'impôt supplémentaire de 433'482 fr. 65. On ne saurait dès lors selon eux leur reprocher de n'avoir pas mis ce montant de côté. L'arrêt FI.2016.0148 s'est toutefois déjà prononcé sur cette argumentation, en relevant que l'attestation que la Loterie Romande a établie le 12 janvier 2012 rappelle expressément que le gain de loterie doit être mentionné sur la prochaine déclaration d'impôt, afin que l'impôt anticipé puisse être récupéré. L'arrêt ajoute que si les recourants avaient le moindre doute à cet égard, ils pouvaient se renseigner auprès de la Loterie Romande, voire des autorités fiscales, ce qu'ils n'ont pas fait (consid. 5b/aa et 6b/dd). L'argumentation tirée d'une prétendue erreur quant au caractère libératoire de la déduction de l'impôt anticipé ne leur permet pas non plus d'échapper au reproche d'avoir omis de constituer des réserves. bb)

La créance de rappel d'impôt (d'un montant de 433'482 fr. 65, soit 313'162 fr. 65 pour l'ICC et 120'320 fr. pour l'IFD) est échue lors de la notification de la décision (cf. consid. 3e/aa ci-dessus), soit le 11 mai 2016. Quant à la créance portant sur les amendes (d'un montant de 143'050 fr., soit 103'350 fr. pour l'ICC et 39'700 fr. pour l'IFD), l'échéance est intervenue seulement lors de l'entrée en force de l'arrêt FI.2016.0148 du 5 février 2018 (cf. consid. 3e/aa ci-dessus), soit au plus tôt le 9 mars 2018. Selon l'état de fait non contesté ressortant de la décision attaquée et le dossier de la cause, le compte bancaire du recourant a été crédité par la Loterie Romande d'un montant de 650'000 fr. le 17 janvier 2012. Par ordonnance de mesures protectrices de l'union conjugale du 26 novembre 2012, la recourante s'est vu attribuer la somme de 150'000 fr., qui lui a été créditée le 31 décembre 2012. A cette date, le couple ne disposait plus que d'avoirs bancaires pour un montant total de 285'905 fr. Au 31 décembre 2013, ces avoirs s'élevaient encore à 220'802 fr. au total. Au 31 décembre 2014, les comptes bancaires des recourants accusaient encore un solde de 163'567 fr. au total. Au 31 décembre 2015, leurs avoirs bancaires ne s'élevaient plus qu'à un total de 52'197 fr. Depuis la période fiscale 2016, le couple étant séparé de fait depuis le 5 janvier 2016, les recourants sont taxés séparément, chacun à zéro franc tant en revenu qu'en fortune imposables. On ignore les moyens dont les recourants disposaient encore en mai 2016, lors de la notification de la décision de rappel d'impôt. Il est en revanche constant que les recourants n'ont à aucun moment effectué de versements aux fins de payer les montants dus au titre du rappel d'impôt et (pour le recourant) des amendes. Les recourants font valoir qu'ils se sont déjà acquittés d'un montant d'impôt de 350'000 fr. sur le gain réalisé. Toutefois, il s'agit là non pas d'un versement qu'ils auraient volontairement effectué, au sens de l'art. 167a let. c LIFD, mais d'un montant qui a été déduit de plein droit en vertu de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21). Les recourants ne sauraient donc invoquer cela à leur profit (cf. arrêt du TAF A-1758/2011 précité consid. 3.4 dans le cas de contribuables qui avaient réalisé un gain de loterie de plus de 1,3 millions fr., dont un impôt anticipé de plus de 460'000 fr. avait été déduit). b) L'autorité intimée fait valoir que les recourants doivent leur incapacité contributive à un comportement imprudent (" leichtsinnig ", " imprudente ") ou gravement négligent (cf. art. 167a let. d LIFD). En effet, selon elle, c'est par négligence et imprudence que les recourants ont été déchus du droit d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé. S'agissant du solde du gain (650'000 fr.), c'est par imprudence et négligence qu'une partie de ce montant a été dilapidée par le recourant qui a investi, de manière infructueuse, dans l'achat d'un hôtel à *****. Le recourant n'a pas été en mesure de recouvrer les sommes investies et a perdu, à la suite de cet investissement, des sommes importantes en honoraires d'avocats, en frais divers

(constitution d'une société par le recourant, arrhes pour l'achat de l'hôtel, etc.), en frais de justice et en charges à l'occasion de multiples séjours *****. Après avoir ouvert action contre le propriétaire de l'hôtel convoité, le recourant a été débouté de ses conclusions par le Tribunal de commerce de *****. Selon l'autorité intimée, c'est par imprudence et négligence que les recourants ont vécu pendant plusieurs années de leur fortune issue du gain, jusqu'à obérer leur situation financière. Le recourant a volontairement quitté en octobre 2012 l'emploi de veilleur de nuit qu'il occupait depuis neuf an. Depuis sa démission, il a connu de longues périodes de chômage et travaillé uniquement durant 9 mois en 2015 et 4 mois en 2016, comme serveur et aide-peintre. Pour sa part, la recourante, qui était vendeuse en boulangerie, a vécu, à la suite d'une incapacité de travail, de la fortune issue du gain et cela pendant plusieurs années. Toujours selon l'autorité intimée, le recourant a en outre dilapidé une grande partie du gain de loterie en procédant à des dépenses anarchiques et en se laissant aller à son penchant pour le jeu dans le but, selon ses dires, de récupérer l'argent perdu dans son investissement niçois. aa) Après avoir travaillé durant plus de neuf ans comme veilleur de nuit, réceptionniste de jour puis assistant de direction au "*****", à ***** , le recourant a remis en octobre 2012 sa démission. La résiliation était motivée à la fois par des problèmes internes à l'entreprise et par un projet d'acquisition d'un petit établissement hôtelier à ***** (recours, ch. 33). A l'appui de sa réplique, le recourant a toutefois produit une attestation médicale établie le 27 décembre 2012 par le Dr C. _____, dont il ressort ce qui suit (pièce jointe no 49quinquies): "L'état de santé du recourant ne lui permet pas de poursuivre son emploi actuel. L'arrêt de travail octroyé n'ayant pas eu les effets escomptés, Monsieur A. _____ préfère donner son congé avec effet immédiat, ce que nous soutenons. Toutefois, une reprise d'activité professionnelle dans une entreprise tierce est possible." En se référant à ce courrier, le recourant fait valoir que son emploi était devenu "délétère", sans donner d'autres explications. S'agissant du projet avorté d'acquisition d'un hôtel à ***** , le recourant décrit comme suit le déroulement des événements (recours, ch. 34): "Par l'acquisition d'un petit fonds de commerce d'hôtellerie à ***** , le recourant a souhaité investir une partie de l'argent qu'il avait gagné via une société commerciale à créer. A cette fin, il a mandaté l'avocate française Me ***** . Cette dernière a rédigé une promesse synallagmatique de cession sous conditions suspensives, qui a été signée avec le vendeur putatif, la société ***** , le 2 octobre 2012. En outre, Me ***** a constitué la société par actions simplifiée ***** , dont le recourant est titulaire. Le recourant avait obtenu un concours bancaire de € 320'000 au profit de sa nouvelle société. Par ailleurs, dans le cadre de l'acquisition de cet hôtel, le recourant avait versé des arrhes à hauteur de € 30'000.- à Me ***** à titre d'indemnité d'immobilisation. Toutefois, la société ***** , n'a pas respecté la promesse synallagmatique de cession de fonds de commerce, ce qui a forcé le recourant de se rétracter de la transaction avec les conséquences pécuniaires qui s'en sont suivies. Or, dans la mesure où la société ***** était seule responsable du défaut de signature, le recourant a ouvert action à son encontre en responsabilité et vente forcée devant le tribunal de commerce qui, par jugement du 15 mai 2014, l'a débouté de ses conclusions. En parallèle, le recourant a été assigné dans une procédure de fixation d'honoraires par Me ***** , ce qui l'a contraint à consentir d'importants frais de défense à cet égard également. Au total, c'est un montant non inférieur à € 28'844,51, soit € 4'147,92 en faveur de Me ***** , € 3'667,51 en faveur de l'Etude d'avocats ***** , € 3'000.- en faveur Me ***** et 18'029,08 en faveur de Me ***** , que le recourant a déboursé en frais d'avocat du fait de cette affaire. Aussi, le recourant a dû effectuer une dizaine d'allers-retours entre

***** et ***** pour mener à bien les démarches qu'il pensait nécessaires à l'acquisition de cet hôtel, ce qui a également occasionné d'importantes dépenses." Depuis qu'il a donné sa démission, le recourant a perçu les prestations de l'assurance-chômage durant 16 mois et travaillé environ 9 mois en 2015 (pour un revenu de 33'561 fr.) et 4 mois en 2016 comme serveur et aide-peintre. Dès le mois de juillet 2016, il a à nouveau touché des prestations de l'assurance-chômage à concurrence d'environ 2'300 fr. par mois. Depuis le 1er octobre 2017, le recourant touche le revenu d'insertion. Le recourant a produit le certificat d'incapacité de travail le plus récent (à la date du dépôt du recours). Etabli le 15 juin 2020 par la Dre *****, cheffe de clinique auprès du Département de psychiatrie du CHUV, Service de médecine des addictions, Centre du jeu excessif, celui-ci fait état d'une incapacité de travail à 100% du 1er juin au 31 août 2020 (pièce jointe no 24). Un certificat établi le 10 décembre 2012 par le Dr *****, du département de chirurgie viscérale de l'hôpital Riviera, à Montreux, fait état d'une incapacité de travail à 100% du 14 novembre 2012 au 24 décembre 2012 (pièce jointe no 25). Un certificat, établi le 12 juin 2013 par le Dr C. _____, fait état d'un arrêt de travail à 100% du 12 juin au 1er juillet 2013 (pièce jointe no 27). bb) Pour sa part, la recourante a exercé son emploi de vendeuse en boulangerie jusqu'au début de l'année 2016. Cet emploi lui procurait un revenu de l'ordre de 30'000 fr. par année (34'849 fr. pour 2013, 33'962 fr. pour 2014, 32'801 fr. pour 2015). La recourante a été suivie du 23 mars au 7 juillet 2016 par le Service d'urgence et crise du CHUV en raison d'un épisode dépressif sévère; elle a été dans l'incapacité de travailler durant la période allant du 28 juin au 31 décembre 2016 (cf. pièce jointe no 32). La recourante perçoit le revenu d'insertion depuis le 1er novembre 2016. La recourante n'a touché aucun revenu pendant des mois, du fait que son employeur ne s'était pas assuré contre le risque de perte de gain. La recourante a agi ultérieurement contre son ancien employeur pour lui réclamer le solde de salaire qui lui était dû. Par jugement du Tribunal civil de l'arrondissement de ***** du 2 avril 2019, elle a obtenu un montant de 88'671 fr. en capital et intérêts, qui sera entièrement affecté au remboursement de l'assistance publique octroyée par le CSR. Selon un certificat médical du Dr E. _____, chef de clinique auprès du Département de psychiatrie du CHUV, Unités départementales, ***** (pièce jointe no 49), la recourante a été en incapacité de travail du 1er au 30 juin 2020. cc) L'incapacité des recourants de faire face à leurs obligations fiscales est due d'abord au fait qu'ils ont été déchus du droit d'obtenir le remboursement du montant de 650'000 fr. déduit à titre d'impôt anticipé. Les recourants n'ont en effet pas déclaré le revenu grevé de l'impôt anticipé dans la première déclaration consécutive à l'échéance du revenu (incombance qui était pourtant rappelée dans l'attestation établie par la Loterie Romande le 12 janvier 2021). En outre, les recourants ont présenté leur demande de remboursement le 13 mai 2015, soit plus de trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation était échue, de sorte que le droit au remboursement s'était éteint (cf. art. 32 al. 1 LIA). Dans l'arrêt FI.2016.0148, la Cour de céans a considéré que les recourants avaient fait preuve à cet égard à tout le moins d'une grande négligence (consid. 6b/dd). On ne saurait dire par ailleurs que ce comportement soit imputable au seul recourant, au motif que c'est lui qui a acquis le billet de loterie et réalisé le gain. Le fait que la recourante a obtenu, par ordonnance de mesures protectrices de l'union conjugale du 26 novembre 2012, la somme de 150'000 fr. montre en effet que le gain en question doit être attribué aux deux époux. Une autre cause de l'incapacité contributive des recourants réside dans le fait qu'entre la fin 2012 et la fin 2016, ils ont entièrement disposé de leurs avoirs bancaires (provenant pour l'essentiel du gain de loterie), ceux-ci étant passés de 285'905 fr. au 31 décembre 2012 à

4'695 fr. au 31 décembre 2016 (voir l'évolution des soldes des comptes bancaires au consid. 6a/bb ci-dessus, ainsi que la décision de taxation du 24 janvier 2018 pour la période 2016, laquelle fait état d'un solde de compte bancaire de 4'695 fr.). Durant la période en question, les recourants ont partiellement vécu sur leurs économies, même si le recourant a d'abord perçu les indemnités de chômage durant 16 mois puis travaillé environ 9 mois en 2015 (pour un revenu de 33'561 fr.) et 4 mois en 2016. De son côté, la recourante a conservé son emploi jusqu'au début de l'année 2016. Celui-ci ne procurait toutefois pas un revenu suffisant pour leur permettre de subvenir à leurs besoins. Une partie des avoirs bancaires a été perdue en lien avec le projet du recourant d'acquiescer un hôtel à ***** projet qui a échoué. Le recourant fait valoir qu'il disposait de l'expérience nécessaire, après avoir travaillé près de dix ans dans le domaine de l'hôtellerie au "*****" à "*****", où il avait "gravi les échelons jusqu'à devenir assistant de direction". Son projet hôtelier en France aurait été en outre soigneusement préparé. Le fait que ce projet a finalement échoué, de même que le sort réservé à l'action en responsabilité et vente forcée intentée à l'encontre du propriétaire de l'hôtel convoité résulteraient des "aléas de la vie" et auraient été en tous points indépendants de sa volonté (réplique, p. 6). Il ressort pourtant de l'ordonnance de la Cour d'appel d'***** sur contestation d'honoraires d'avocats du 2 septembre 2014 (pièce jointe no 18) que, selon Me "*****", la cession projetée n'a pu être réalisée "en raison tant de l'obstruction du vendeur que des changements incessants d'avis" du recourant (p. 2); le recourant a certes contesté le reproche qui lui était fait (p. 3). Quoi qu'il en soit des raisons pour lesquelles le projet du recourant n'a pas abouti, force est d'admettre qu'il était imprudent de sa part de quitter son emploi au service du "*****", avant de s'être assuré de trouver une autre source de revenu. Il est vrai que le recourant a justifié la résiliation aussi par des problèmes internes à l'entreprise, cet emploi étant devenu "délétère" (cf. consid. 5b/aa ci-dessus). A supposer toutefois que la poursuite par l'intéressé de cet emploi ait été néfaste pour sa santé, rien ne l'empêchait, au vu de l'expérience acquise dans l'hôtellerie, de chercher un autre emploi salarié dans ce secteur de l'économie. Une autre partie des avoirs bancaires a été perdue au jeu, auquel le recourant s'est adonné dans l'espoir de récupérer les montants perdus. Or, le seul fait de perdre des sommes importantes au jeu conduit à admettre que le contribuable a renoncé volontairement à des éléments de fortune, ce qui fait en principe obstacle à la remise (cf. arrêt du TAF A-1758/2011 précité consid. 3.1.1; ATAF 2015/7 consid. 3). En l'occurrence, les recourants exposent toutefois que l'intéressé a souffert depuis 2011 et souffre encore de dépendance au jeu, ce qui constitue un trouble psychique reconnu par l'Organisation mondiale de la santé depuis les années 1990, que le DSM 5 ("Diagnostic and Statistical Manual of Mental Disorders", 5e éd.) range parmi les troubles addictifs au même titre que l'alcool ou les drogues. Selon eux, ce trouble a privé le recourant de sa capacité de discernement au sens de l'art. 16 CC, de sorte que le fait qu'il a perdu d'importantes sommes en achetant des billets de loterie ou en fréquentant les casinos ne lui serait pas imputable à faute. c) aa) Concernant le trouble lié au jeu d'argent, les recourants se réfèrent à un certificat médical établi le 3 octobre 2019 par la Dre D._____, cheffe de clinique auprès du Département de psychiatrie du CHUV, Service de médecine des addictions, Centre du jeu excessif, aux termes duquel (pièce jointe no 22): "Je soussignée Drsse D._____, Cheffe de Clinique, atteste que Mr A._____ est toujours suivi au Centre du Jeu Excessif, et ce depuis le mois de janvier 2016, pour une problématique mixte de Trouble lié au jeu d'argent évoluant depuis 2011, associé aux conséquences psychologiques d'un Trouble de stress post-traumatique complexe présent depuis la fin des années 1990. Ceci se caractérise chez Mr A._____ par une atteinte à la

santé incluant des variations importantes de l'humeur et des phases de repli et d'apragmatisme avec une énergie importante à mobiliser pour réaliser les activités du quotidien, une anxiété chronique entraînant des épisodes d'insomnie totale, une asthénie importante, des troubles de la concentration et de la mémorisation. Il est reconnu que dans les troubles liés au stress post-traumatique, les atteintes de la concentration, de la mémorisation et de l'organisation de la pensée sont particulièrement sensibles au contexte émotionnel (forte émotion positive ou négative), pouvant entraîner dans ces contextes des défauts de fonctionnement dans les fonctions relationnelles et sociales attendues. Dans le cadre de ses soins, Mr A. _____ bénéficie d'une prise en charge individuelle psychothérapeutique régulière dans laquelle il se montre investi et preneur des pistes proposées au regard de sa problématique." Les recourants invoquent en outre un certificat médical établi le 8 juin 2016 par le Dr *****, médecin associé auprès du Département de psychiatrie du CHUV, Service de psychiatrie communautaire, Centre du jeu excessif (certificat cosigné par *****, intervenante socio-éducative), dont il ressort ce qui suit (pièce jointe no 23): " Les sous-signés attestent que le patient sus-nommé est suivi au Centre du Jeu Excessif depuis le mois de janvier 2016, dans un contexte de troubles liés aux jeux de hasard et d'argent. Du point de vue des soins, Monsieur A. _____ a bénéficié d'une prise en charge individuelle et socio-éducative. Il participe également au groupe de parole. Monsieur A. _____ fait preuve d'un investissement et d'une régularité dans les soins qui peuvent être considérés comme optimaux." Les recourants allèguent par ailleurs que le recourant est tombé en dépression en fin 2012, pathologie qui a elle aussi justifié la mise en œuvre d'un suivi psychologique et d'un traitement (recours, ch. 38). Ils se réfèrent à cet égard notamment à une attestation établie le 13 novembre 2017 par le Dr *****, chef de clinique auprès du Département de psychiatrie du CHUV, Service de psychiatrie de liaison, aux termes de laquelle (pièce jointe no 26): "Le médecin soussigné certifie que Monsieur A. _____ [...] a été suivi dans notre unité d'urgences-Crise, du 13 novembre 2012 au 26 novembre 2012 y compris." Les recourants invoquent également un certificat médical établi le 14 avril 2015 par le Dr C. _____, médecin spécialiste FMH en psychiatrie et psychothérapie auprès du Centre d'intervention *****, dont il ressort ce qui suit (pièce jointe no 28): "Le médecin soussigné atteste que Monsieur A. _____ [...] s'est présenté ce jour à ma consultation. Son état actuel de santé nécessite une reprise de son suivi psychiatrique et psychothérapeutique. Monsieur A. _____ a été adressé par la PMU service de crise du CHUV en novembre 2012 pour une poursuite de soins psychiatrique et psychothérapeutique, suivi jusqu'au 12.11.2013." Les recourants se prévalent également du certificat établi le 4 juin 2016 par le Dr *****, psychiatre et psychothérapeute FMH employé par la société Centre d'Intervention *****, sise à *****, qui a la teneur suivante (pièce jointe no 29): "Je soussigné certifie que Monsieur A. _____ [...] est suivi à ma consultation depuis le 19.03.2016. Le suivi est toujours en cours à ce jour." bb) Il ne ressort pas des certificats et attestations médicales mentionnées ci-dessus que le recourant aurait été incapable de discernement durant les années 2011 et suivantes, en raison de la "problématique mixte de Trouble lié au jeu d'argent évoluant depuis 2011, associé aux conséquences psychologiques d'un Trouble de stress post-traumatique complexe présent depuis la fin des années 1990" (certificat de la Dre D. _____ du 3 octobre 2019), étant rappelé que la capacité de discernement est présumée (ATF 124 III 5 consid. 1b p. 8). Le certificat du 3 octobre 2019 fait état de variations importantes de l'humeur, de phases de repli et d'apragmatisme, d'anxiété chronique, d'asthénie importante et de troubles de la concentration, ainsi que de la mémorisation. Il n'est pas question par exemple de

comportement de jeu compulsif ou pathologique se traduisant par une impulsion incontrôlable à miser de l'argent. Il faut d'ailleurs relever que le recourant a été suivi au Centre du jeu excessif seulement depuis janvier 2016 (certificat précité et certificat du Dr ***** du 8 juin 2016). Auparavant, le recourant a été traité pour une dépression à fin 2012; il a été suivi par l'unité d'urgences-crise du 13 au 26 novembre 2012 (attestation du Dr ***** du 13 novembre 2017), puis par le Dr ***** jusqu'au 12 novembre 2013 et de nouveau depuis le 14 avril 2015 (certificat du Dr ***** du 14 avril 2015). A titre de mesure d'instruction, les recourants requièrent l'audition de la Dre D._____, afin "que l'absence de faute du recourant s'agissant de l'état de dénuement dans lequel il se trouve à présent et depuis de nombreuses années puisse être constatée" (recours, p. 25). Outre que la Dre D._____ s'est déjà prononcée, notamment dans le certificat du 3 octobre 2019 reproduit ci-dessus, il convient de relever que la période où le recourant a été suivi au Centre du jeu excessif, soit à partir de janvier 2016, est pour l'essentiel postérieure à celle durant laquelle les recourants ont disposé de leurs avoirs bancaires (au 31 décembre 2015, leurs avoirs bancaires ne se montaient plus qu'à 52'197 fr.). Or, la Dre D._____ ne peut pas se prononcer pour les années antérieures, durant lesquelles elle n'a pas suivi le recourant, de sorte que, pour ce motif déjà, il n'y a pas lieu d'entendre ce médecin. L'argumentation du recourant n'est d'ailleurs pas dépourvue de contradictions, dans la mesure où il affirme, d'un côté, avoir soigneusement préparé son projet d'acquisition d'un hôtel en France et prétend, de l'autre côté, qu'il était privé de sa capacité de discernement du fait de son addiction au jeu. Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que la perte au jeu de sommes importantes est imputable (à faute) au recourant (cf. ATAF 2015/7 consid. 3, dans un cas où le recourant, qui avait perdu des sommes importantes au jeu, faisait valoir qu'il souffrait de dépendance au jeu, sans que cela ne soit établi sur la base du dossier). d) En résumé, on peut faire grief aux recourants de n'avoir pas créé de réserves ni effectué aucun versement aux fins de payer les montants dus au titre du rappel d'impôt et (pour le recourant) des amendes. Les recourants sont en outre largement responsables de leur incapacité à faire face à leurs obligations fiscales, dans la mesure où ils ont été déchus du droit d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé et ont disposé de leurs avoirs bancaires, qui sont passés de 286'000 fr. au 31 décembre 2012 à un montant de 4'695 fr. au 31 décembre 2016. Le recourant, en particulier, a eu un comportement imprudent en quittant un emploi salarié pour se mettre à son compte en France, avant que son projet d'acquisition d'un hôtel n'ait abouti. Quant à ses dépenses au jeu, il n'est pas établi qu'elles relèvent du jeu pathologique et ne lui soient pas imputables. La recourante, pour sa part, a également disposé d'avoirs bancaires qui se montaient à 150'000 fr. à la fin 2012. Elle a certes été privée de revenu après qu'elle ait quitté son emploi au début de l'année 2016, mais il n'est pas établi ni même allégué que l'intégralité de cette somme ait servi à couvrir ses besoins à compter de ce moment. En droit fédéral, l'existence de tels motifs de refus conduit en principe au rejet de la demande de remise (cf. consid. 3e/aa ci-dessus). Il convient par ailleurs de rappeler que la demande de remise porte sur des rappels d'impôts et des amendes. La condition du dénuement est soumise dès lors à des exigences qualifiées (consid. 3d/dd ci-dessus), qui ne sont pas réunies en l'espèce (consid. 4b). S'agissant par ailleurs de la condition que le paiement de l'impôt entraînerait pour les recourants des conséquences très rigoureuses, il n'est en revanche guère contestable qu'elle est réalisée. Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée n'a pas violé le droit fédéral en refusant la demande de remise. Elle n'a pas davantage contrevenu au droit cantonal, compte tenu notamment du pouvoir d'appréciation dont elle dispose en vertu de l'art. 231 al. 1 LI. 6. a) Les recourants

invoquent encore le principe de proportionnalité. Ils font valoir que le maintien de la dette fiscale en cause et le poids psychologique qu'elle représente auraient un impact néfaste certain sur leur équilibre mental, déjà gravement fragilisé. Ils requièrent à cet égard le témoignage de leurs médecins, Dre D. _____ et Dr E. _____. Selon eux, compte tenu de l'ampleur des montants qui leur sont réclamés, le maintien de la dette fiscale constitue une mesure grave qui aura des conséquences concrètes désastreuses pour eux, sans commune mesure avec l'intérêt de l'Etat de rester titulaire et de poursuivre par voie d'exécution forcée une créance qui ne pourra jamais être recouvrée eu égard au fait que ces montants sont si conséquents – en comparaison avec leurs revenus actuels – qu'une vie entière ne suffirait pas à les régler. b) La Cour de céans n'ignore pas que le maintien de la dette fiscale des recourants entraîne pour eux des conséquences rigoureuses, sur le plan financier, voire sur le plan médical. Toutefois, pour tenir compte notamment du fait que, afin de garantir l'égalité de traitement avec les autres contribuables, la remise d'impôt doit rester exceptionnelle, le législateur a soumis celle-ci à des conditions très restrictives, qui ne sont pas réunies en l'espèce. En droit fédéral, ces conditions s'imposent au tribunal de céans (cf. art. 190 Cst.). Quant au droit cantonal, il est interprété et appliqué en s'inspirant du droit fédéral; il laisse en outre à l'autorité intimée une grande liberté d'appréciation, dont celle-ci n'a pas abusé en l'espèce. Or, le principe de proportionnalité ne permet pas de faire fi des dispositions légales régissant la remise. Il n'y a dès lors pas lieu d'entendre les médecins des recourants. 7. a) Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. b) Il se justifie de renoncer à la perception d'un émolument (cf. art. 49 al. 1, 50, 91 et 99 LPA-VD). c) L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). d) Compte tenu de leurs ressources, les recourants seront mis au bénéfice de l'assistance judiciaire, comme ils le demandent. L'avocat qui procède au bénéfice de l'assistance judiciaire dans le canton de Vaud peut prétendre à un tarif horaire de 180 fr. (art. 2 al. 1 let. a du règlement vaudois du 7 décembre 2010 sur l'assistance judiciaire en matière civile [RAJ; BLV 211.02.3], applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD) et aux débours fixés forfaitairement (art. 3bis al. 1 RAJ). En l'occurrence, compte tenu de la liste des opérations produite, l'indemnité de Me Laurence Cornu peut être arrêtée, pour la période allant du 2 juin 2020 au 12 janvier 2021, à 4'783 fr.50, soit 4'230 fr. d'honoraires (23,50 h x 180 fr.), 211 fr.50 de débours (cf. art. 3 bis RAJ) et 342 fr. de TVA ([4'230 fr. + 211 fr.50] x 7,7%). e) L'indemnité du conseil d'office est supportée provisoirement par le canton (cf. art. 122 al. 1 let. a CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD), les recourants étant rendus attentifs au fait qu'ils sont tenus de rembourser le montant ainsi avancé dès qu'ils seront en mesure de le faire (art. 123 al. 1 CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). Il incombe au Service juridique et législatif de fixer les modalités de ce remboursement (art. 5 RAJ).

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