

# VD\_OMNI FI.2021.0062 vom 28. Juli 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-07-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0062](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0062)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0062 du 28 juillet 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0062 del 28 luglio 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre un refus de remise de rappels d'impôts et d'amendes (montants de 500'000 fr. environ, en lien avec des bonus, indemnité de départ et droits de participation non déclarés). Le recourant se trouve dans une situation de dénuement et il y a lieu d'admettre que le paiement de l'impôt entraînerait pour lui des conséquences très rigoureuses. Cela étant, la présente procédure portant sur des rappels d'impôt et des amendes pour soustraction, la remise ne peut être accordée que dans des circonstances exceptionnelles. L'autorité intimée était donc fondée à se montrer particulièrement restrictive dans l'octroi d'une remise. Or, au vu de l'importance des revenus (cumul des revenus déclarés et soustraits) par rapport au minimum vital (augmenté des impôts acquittés) lors des périodes fiscales concernées, l'autorité intimée pouvait retenir, comme motif de refus de remise de l'impôt fédéral direct, le fait de n'avoir pas constitué de réserves malgré la disponibilité de moyens. Dans le cadre du large pouvoir d'appréciation qui est le sien, l'autorité intimée pouvait retenir le même motif à l'appui du refus de la demande de remise de l'impôt cantonal et communal. Rejet du recours. Recours au TF déclaré irrecevable/rejeté par arrêt 2C\_717/2022 du 28.07.2022.

## Erwägungen

### E. 1

a) A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 167g al. 1 LIFD, le requérant dispose des mêmes voies de droit contre la décision concernant la remise de l'impôt fédéral direct que contre la décision concernant la remise de l'impôt cantonal sur le revenu et sur le bénéfice. Les art. 132 à 135 et 140 à 145 sont applicables par analogie (al. 4). b) Sur le plan cantonal, la remise de l'impôt fait partie du Titre IX (Perception de l'impôt et garanties) de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11). L'art. 239 LI prescrit qu'à l'exception des décisions rendues en application de l'article 233 (sûretés), les décisions rendues par l'autorité fiscale en application du présent titre peuvent faire l'objet d'une réclamation (1<sup>ère</sup> phrase). Les articles 185 à 188 LI sont applicables (3<sup>ème</sup> 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<sup>ère</sup> phrase). A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal contre les décisions sur réclamation s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. c) Le recours ayant été interjeté en l'espèce dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28

octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

## **E. 2**

a) Le recourant fait valoir en premier lieu l'"impossibilité" pour l'autorité intimée de lui réclamer des montants pour l'année 2009. Dans sa réplique, il invoque à cet égard la protection de la bonne foi et soutient que la décision de rappel d'impôt et le prononcé d'amende du 4 juillet 2017 sont nuls dans la mesure où ils se rapportent à la période 2009. Il ressort de ses explications que dans la mesure où l'autorité fiscale a confirmé, le 22 mai 2015, qu'elle acceptait la paiement forfaitaire de 30'000 fr. concernant les périodes 2007 à 2009 pour solde de tout compte, elle n'était plus autorisée à réclamer des montants supplémentaires pour ces années, dès lors que ce courrier lui a été notifié après l'ouverture le 9 janvier 2015 de la procédure pour rappel et soustraction d'impôt portant sur les périodes fiscales 2009 et 2010. b) La période fiscale 2009 a fait l'objet d'une décision de taxation d'office du 27 décembre 2010, entrée en force, ainsi que d'une décision de rappel d'impôts du 4 juillet 2017. La réclamation contre cette dernière décision a été partiellement admise par décision du 23 novembre 2017. Le recours interjeté contre ce prononcé a été rejeté par arrêt de la Cour de céans FI.2018.0016 du 26 novembre 2018. Le 31 janvier 2019, le Tribunal fédéral a rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, le recours dirigé contre l'arrêt cantonal. La décision du 27 décembre 2010, ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 janvier 2019 sont entrés en force, de sorte que les éléments de taxation de la période 2009 ne peuvent plus être remis en cause que dans le cadre d'une procédure de révision. Ils ne peuvent en particulier plus être contestés dans le cadre d'une procédure de remise (cf. art. 7 al. 1 2e phrase de l'ordonnance du DFF du 12 juin 2015 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]), étant rappelé que le dépôt d'une demande de remise suppose précisément que la taxation soit entrée en force (cf. art. 7 al. 1 1ère phrase de l'ordonnance; voir aussi consid. 3c ci-après). Pour ce motif déjà, le recourant ne peut plus s'en prendre à la taxation de l'ICC et de l'IFD de la période 2009. A cela s'ajoute que, dans son courrier du 8 mars 2019 à l'ACI, le recourant a explicitement admis que le "calcul de l'impôt 2009 résultant d'un réexamen de la dernière taxation est correct" et qu'il ne ferait donc pas de réclamation. Sous l'angle du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et art. 9 Cst.) et de l'interdiction du comportement contradictoire, le recourant est dès lors mal venu de remettre en question le montant de l'impôt qui lui est réclamé pour 2009. Dans sa réplique, le recourant soutient nouvellement que la contradiction prétendue entre le courrier du 22 mai 2015 et les prononcés de rappel d'impôt et d'amende du 4 juillet 2017 entraîne la nullité de ces derniers en tant qu'ils portent sur la période 2009 (alors que, dans le recours, cette contradiction était invoquée à l'appui de la conclusion en réforme tendant à l'octroi de la remise). De jurisprudence constante, la nullité absolue ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 146 I 172 consid. 7.6 p. 184 et les réf.). En l'occurrence, la sanction de la nullité n'entre pas en ligne de compte déjà du fait que le vice n'est pas manifeste, le recourant lui-même ne s'en étant pas plaint jusqu'à ce qu'il dépose le présent recours. Du reste, le courrier du Centre de compétence contentieux du 22 mai 2015 se réfère aux actes de défaut de biens délivrés pour les impôts des périodes 2007 à 2009, sans évoquer la procédure pour rappel et soustraction que la Division de l'inspection fiscale avait ouverte le 9 janvier 2015 pour les périodes 2009 et 2010. Interprété selon les règles de la bonne foi, le courrier du 22 mai 2015 ne pouvait

dès lors guère être compris en ce sens que le montant de 30'000 fr. accepté pour solde de tout compte couvrait également les impôts de la période 2009, alors que l'issue de la procédure de rappel et soustraction ouverte notamment pour cette période n'était pas encore connue à cette date. Le recourant ne pouvait en tout cas se fier à une telle interprétation sans en avoir obtenu confirmation par l'autorité fiscale. Le recours est mal fondé sur ce point.

### **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, également en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> 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'explicitier les clauses imprécises sur la remise d'impôt figurant dans la LI, sur des dispositions plus détaillées du droit fédéral, n'est pas propre à qualifier d'arbitraire son interprétation du droit cantonal en la matière (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<sup>e</sup> 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<sup>er</sup> 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 des obligations fiscales. 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<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> 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.

octobre 2021 consid. 3e/bb; FI.2020.0031 du 2 juillet 2021 consid. 4d; FI.2018.0273 du 7 août 2019 consid. 4b). Le Tribunal fédéral a en outre jugé que le fait que la Cour de céans se fonde, aux fins d'explicitier les clauses imprécises sur la remise d'impôt figurant dans la LI, sur des dispositions plus détaillées du droit fédéral, n'est pas propre à qualifier d'arbitraire son interprétation du droit cantonal en la matière (ATF 143 II 459 consid. 4.4.1 p. 466). Dans la cause tranchée par le Tribunal fédéral, l'art. 167a LIFD n'était il est vrai pas encore applicable. Toutefois, cette disposition n'a fait pour l'essentiel que reprendre des motifs de refus de la remise qui étaient contenus dans l'ancienne ordonnance fédérale. Ces motifs étaient donc prévus par "des dispositions plus détaillées du droit fédéral", de sorte que l'argumentation de l'ATF 143 II 459 vaut à cet égard aussi. c) aa) Après avoir rappelé la chronologie des événements, le recourant fait valoir que la cause de son dénuement actuel – admis par l'autorité intimée – réside dans la perte de son emploi suivi d'une longue période de chômage et de dépendance de l'aide sociale, dans la péjoration durable de son état de santé et dans l'épuisement de sa fortune aux fins d'assurer l'entretien de sa famille. Il relève que les décisions de rappel d'impôts et les prononcés d'amendes datent de juillet 2017, moment auquel sa situation financière était déjà désastreuse et ce depuis plusieurs années. L'autorité intimée lui reprocherait ainsi à tort de n'avoir pas constitué de réserves en 2009 et 2010. bb) S'agissant d'abord de sa situation économique, le recourant, né en 1961, a perdu le 31 octobre 2009 son emploi de cadre dirigeant (directeur \*\*\*\*\* de l'entreprise B. \_\_\_\_\_), alors même qu'il était au service du même employeur depuis plus de vingt ans. Il ressort des certificats de salaire que lui a délivrés son ex-employeur que le salaire net du recourant se montait à 374'791 fr. en 2009, y compris un bonus et une indemnité de départ, et à 559'253 fr. en 2010, montant composé d'un bonus et de droits de participation réalisés. Depuis lors, non seulement le recourant n'a pas retrouvé d'emploi, mais il a éprouvé des problèmes de santé et d'ordre familial. Après avoir épuisé son droit à l'indemnité de chômage, le recourant a vécu de ses économies, avant de percevoir, dès avril 2014, le revenu d'insertion (RI) jusqu'au 31 décembre 2017. Depuis sa séparation d'avec son épouse, il vit seul et perçoit depuis le 12 février 2018 une rente mensuelle AI de 2'370 fr., complétée depuis 2020 par des prestations complémentaires à hauteur de 331 fr. par mois. Durant l'année 2015, le chalet familial dans lequel le recourant vivait à \*\*\*\*\* avec sa famille a été réalisé aux enchères forcées et il a dû vendre l'autre immeuble qu'il possédait dans la même commune. Le bénéfice qu'il a retiré de cette dernière vente, après règlement de ses créanciers, lui a permis de solder, comme on l'a vu, les poursuites intentées à son encontre par les autorités fiscales. Depuis lors, il ne détient plus aucun élément de fortune. Dans la décision attaquée, l'autorité intimée retient que le minimum vital du recourant, aujourd'hui divorcé, s'élève à 1'200 fr. selon les lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites selon l'art. 93 LP, ce qui représente, avec le loyer et les primes d'assurance-maladie (part non subventionnée) du recourant, 2'885 fr. par mois. Ses ressources s'élevant à 2'701 fr. (soit la rente AI et les prestations complémentaires), le recourant doit ainsi supporter chaque mois un déficit de 184 francs. A l'heure actuelle, force est ainsi d'admettre que le recourant se trouve dans une situation de dénuement, au sens des art. 167 al. 1 LIFD, 2 al. 1 de l'ordonnance et 231 al. 1 LI. Par ailleurs, il y a disproportion entre les montants des impôts dus par le recourant, soit près de 500'000 fr. selon les décomptes finaux complémentaires et les rappels de paiement du 21 février 2019, et sa capacité financière. Même si l'on tient compte des expectatives en matière de prévoyance professionnelle du recourant, entré dans sa soixante-et-unième année (au 31 décembre 2019, il disposait d'une prestation de libre passage du 2 e pilier de 408'760

fr.; le montant serait de 415'000 fr. au 31 décembre 2020), la dette fiscale ne peut guère 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 le recourant des conséquences très rigoureuses. Il convient toutefois de rappeler que la demande de remise porte sur des rappels d'impôts et des amendes. Elle a trait en effet aux compléments d'impôts réclamés au recourant et à son ex-épouse, suite à des revenus non déclarés durant les années 2009 et 2010 (bonus, droits de participation/options de collaborateur, indemnité de départ). Or, ces revenus dissimulés se sont montés à 63'464 fr. en 2009 et à 556'541 fr. en 2010. Ils ont fait l'objet d'une décision de rappel d'impôt, ainsi que d'un prononcé d'amendes en date du 4 juillet 2017, prononcés confirmés par arrêt FI.2018.0016 de la Cour de céans du 28 novembre 2019, le recours interjeté contre cet arrêt ayant été rejeté par le Tribunal fédéral (arrêt 2C\_1129/2018 du 31 janvier 2019). Dans le cadre de cette procédure, le recourant n'a pas contesté avoir omis de déclarer les revenus en question. Quant aux options de collaborateur, le recourant a sans doute contesté avoir signé un ruling le 31 mars 2009. La Cour de céans a cependant retenu qu'il n'avait ni expliqué, ni démontré avoir déclaré les options en question aux autorités fiscales au moment de leur octroi, ajoutant même que le recourant était de mauvaise foi sur ce point (arrêt FI.2018.0016 précité consid. 4b). Les conditions objectives et subjectives de la soustraction d'impôts intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel, ont du reste été retenues (même arrêt, consid. 5c). Or, la présente procédure de remise portant sur des rappels d'impôt et des amendes pour soustraction, la remise ne peut être accordée que dans des circonstances exceptionnelles (cf. consid. 3d/dd ci-dessus). L'autorité intimée est donc fondée à se montrer particulièrement restrictive dans l'octroi d'une remise. En outre, l'autorité intimée oppose au recourant en particulier le fait qu'il n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir des périodes fiscales auxquelles se rapporte la demande en remise (art. 167a let. b LIFD), soit 2009 et 2010 (et non pas depuis 2017, date des rappels d'impôt, comme le fait valoir le recourant). Aux fins de justifier le fait qu'il n'a pas constitué de réserves, le recourant explique qu'il a pourvu à l'entretien de sa famille, alors qu'il ne réalisait plus aucun revenu, de la fin 2009 à mai 2010, puis de la fin 2011 jusqu'en avril 2014 (recours, p. 10). Il indique avoir dû faire face aux impôts des périodes 2007 à 2009 (avant rappel s'agissant de cette dernière période). Dans son écriture spontanée du 6 septembre 2021, le recourant rappelle que ces impôts se montaient à au moins 267'173 fr. Il conteste en substance avoir disposé de moyens lui permettant de constituer des réserves. L'autorité intimée relève à cet égard, sans être contredite, que le minimum vital du recourant, de son épouse et de sa fille, devait s'élever à environ 3'800 fr. par mois (1'700 fr. + 600 fr. [minimum vital pour un couple avec enfant de plus de 10 ans selon les lignes directrices art. 93 LP] + 440 fr. [assurances maladie et accident] + 1'000 fr. [dettes hypothécaires]) entre juin 2010 et décembre 2011, puis entre le 1<sup>er</sup> avril 2014 et le 31 décembre 2017, selon les déclarations fiscales. En ce qui concerne en particulier les impôts des périodes 2007 à 2009 (avant rappel s'agissant de cette dernière période), il faut rappeler que c'est le bénéfice provenant de la vente d'un immeuble qui a permis d'acquitter le solde – de 37'717 fr. 85 – d'impôts (cf. ci-dessus partie "Faits", let. C). Les revenus soustraits se montent, au total pour les deux années 2009 et 2010, à 621'005 francs. Si l'on tient compte, comme le fait valoir le recourant, des impôts dus et acquittés pour les périodes 2007 à 2009 (avant rappel s'agissant de cette dernière période), il faut en outre prendre en considération les revenus déclarés en 2009 et 2010, soit 338'822 fr. au total. Au vu de l'importance de ces montants, par rapport au minimum vital calculé ci-dessus et aux impôts dus et acquittés

pour les périodes 2007 à 2009, l'autorité intimée pouvait retenir le motif de refus de n'avoir pas constitué de réserves malgré la disponibilité de moyens. L'autorité intimée relève par ailleurs que le recourant a des dettes envers des tiers, pour plus de 13'000 fr. Or, l'existence de dettes non fiscales (dont le montant est certes modeste en comparaison avec celui des dettes fiscales) fait obstacle à une remise, dans la mesure où les autres créanciers n'ont pas également consenti à un abandon de créance (cf. art. 167 al. 2 LIFD). d) 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. 5. a) Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Il se justifie, au vu notamment de la situation financière du recourant, de renoncer à la perception d'un émolument (cf. art. 49 al. 1, 50, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). b) Compte tenu de ses ressources, le recourant a été mis au bénéfice de l'assistance judiciaire. 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. 3 bis al. 1 RAJ). En l'occurrence, compte tenu de la liste des opérations produites, l'indemnité de Me Christian Chillà peut être arrêtée, pour la période allant du 21 mai 2021 au 6 septembre 2021, à 3'545 fr.20, soit 3'135 fr. d'honoraires (17h25 h x 180 fr.), 156 fr.75 de débours (cf. art. 3 bis RAJ) et 253 fr.45 fr. de TVA ([3'135 fr. + 156 fr.75] x 7,7%). 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.

## **E. 18**

al. 5 LPA-VD), le recourant étant rendu attentif au fait qu'il est tenu de rembourser le montant ainsi avancé dès qu'il sera 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.