

VD_OMNI FI.2023.0091 vom 20. August 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-08-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0091

FR: VD_OMNI FI.2023.0091 du 20 août 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0091 del 20 agosto 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le contribuable ne peut pas, pas le biais d'une demande de remise, contester les montants d'impôts dus et s'en prendre à une décision de taxation entrée en force. Il ressort de l'analyse par l'autorité intimée des comptes bancaires du contribuable que celui-ci dispose d'un solde positif à chaque fin de mois, supérieur au minimum vital de l'200 fr. au sens de l'art. 93 LP; ce dernier ne se trouve donc pas dans une situation de dénuement. A cela s'ajoute qu'il n'explique pas la raison pour laquelle il n'était pas en mesure de régler les impôts dus alors qu'il pouvait le faire; sa difficulté à assumer le paiement des impôts tient au fait qu'il n'a pas constitué de réserves, ce qui exclut la possibilité de solliciter la remise des impôts dus. Confirmation du rejet de la demande de remise des impôts.

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

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 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'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 [édit.], 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 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 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. 9 ad art. 167; Philippe Béguin/Kaloyan Stoyanov, La créance fiscale, in: Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.], 4 e éd., Berne 2022, 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 (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. 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. 4e ; cf. en outre, Peter Locher, Kommentar zum DBG, IIIe 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). Est considérée comme fortune la fortune nette déterminée à sa valeur vénale. Les prestations de sortie et les expectatives non disponibles librement d'après la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage ne sont pas considérées comme des éléments de la fortune (al. 3). 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 poursuivi par le 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'Administration fédérale des contributions, 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).

3. a) Dans le cas d'espèce, la demande de remise a trait à des montants d'impôt dus ensuite de l'entrée en force des décisions du 10 mars 2022 (année 2020) et 28 avril 2022 (année 2021). Non contestées, ces décisions sont exécutoires, de sorte que les montants d'impôts sont dus et ne peuvent plus faire l'objet d'une nouvelle détermination. C'est par conséquent en vain que le recourant s'en prend à la taxation des deux périodes concernées. Le montant total des impôts 2020 et 2021 (intérêt de retard non compris) dus par le recourant est de 11'381 fr.60 pour l'ICC et 828 fr.90 pour l'IFD. Le recourant s'étant acquitté partiellement de ces montants, le solde encore dû s'élève à 10'676 fr.60 pour l'ICC, 756 fr.10 pour l'IFD (intérêt de retard non compris).

b) On retire de ses explications que le recourant se trouverait dans une situation de dénuement. Le recourant était à la tête d'une entreprise individuelle qui éditait un journal et sa faillite a été prononcée en février 2015. Depuis lors, il a alterné les emplois et les périodes de chômage; il a exercé son dernier emploi jusqu'au mois de décembre 2020, avant d'épuiser son droit à l'indemnité de chômage en octobre 2022. Dès lors et jusqu'au 15 décembre 2022, il s'est trouvé dans l'incapacité totale de travailler suite à un «burn-out». Il ressort cependant de l'analyse par l'autorité intimée des comptes bancaires des années 2020 à 2022 du recourant que celui-ci disposait d'un solde positif à chaque fin de mois, supérieur au minimum vital de 1'200 fr. au sens de l'art. 93 LP. Au 31 décembre 2020, son compte ***** était du reste créditeur à hauteur de 8'884 fr.19, de 9'190 fr.98 au 31 décembre 2021 et de 8'631 fr.21 au 31 décembre 2022. Contrairement à ses explications, le recourant ne se trouve donc pas dans une situation de dénuement au sens où l'entendent les art. 167 al. 1 LIFD et 231 al. 1 LI.

c) Le recourant ne démontre pas la raison pour laquelle il n'était pas en mesure, durant les périodes fiscales correspondantes, d'acquitter les montants d'impôts dus, à tout le moins partiellement. Si l'on tient compte du montant de son loyer (1'640 fr.), de sa prime d'assurance-maladie obligatoire (500 fr.) et du minimum vital pour un adulte

seul (1'200 fr.), conformément aux lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites selon l'art. 93 LP, le budget mensuel du recourant ne devait pas dépasser, compte tenu de ses charges incompressibles, 3'340 fr. par mois, soit 40'080 fr. par an. Or, le recourant a perçu en 2020 un salaire net de 77'207 fr. et sa charge fiscale était de 11'057 fr.75. Avec un solde restant de 37'127 fr., soit 26'069 fr. après imputation de la dette fiscale, il était donc en mesure de s'acquitter des impôts dus. Le même raisonnement peut être tenu pour l'année 2021, durant laquelle le recourant a perçu des indemnités journalières de l'assurance-chômage pour un montant annuel net de 56'320 fr. Avec des charges annuelles incompressibles (art. 93 LP) de 40'080 fr. et une charge fiscale totale de 5'876 fr.75, il restait au recourant un solde de 16'240 fr., soit 10'363 fr. après imputation de la dette fiscale. Cette situation s'est du reste prolongée en 2022, puisqu'il a perçu l'indemnité de chômage jusqu'au mois de septembre de cette année, puis l'assurance perte de gain maladie d'octobre à décembre, vu les art. 19a et ss de la loi cantonale du

E. 5

juillet 2005 sur l'emploi (LEmp; BLV 822.11). Le recourant était ainsi en mesure de régler les impôts durant cette période également. Le recourant devait consacrer au moins une partie de son disponible au paiement du solde des impôts dus pour les périodes fiscales 2020 et 2021, ce qu'il n'a pas fait. En réalité, sa difficulté à assumer le paiement des impôts tient au fait qu'il n'a pas constitué de réserves, ce qui exclut la possibilité de solliciter la remise des impôts dus (v. dans ce sens, arrêt FI.2019.0138 du 13 janvier 2020 consid. 3d). Du reste, une remise d'impôt ne profiterait pas au recourant lui-même, mais à ses autres créanciers. En effet, le recourant a contracté des dettes privées à l'égard de *****, ***** ainsi que la Caisse maladie *****; à cela s'ajoutent les poursuites dont il fait l'objet pour un total de 72'511 fr., suite à sa faillite prononcée en février 2015. Une telle conséquence est contraire aux art. 167 al. 2 LIFD et 231 al. 1 LI, qui prévoient que la remise doit profiter à la personne contribuable elle-même, et non à ses créanciers. d) Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée pouvait considérer que, tant pour l'IFD que pour l'ICC, les conditions d'une remise d'impôt n'étaient pas réalisées. L'autorité intimée n'a dès lors pas abusé de son large pouvoir d'appréciation en rejetant la demande de remise du recourant relative aux périodes fiscales 2020 et 2021. C'est par conséquent bien à tort que le recourant invoque une violation de l'égalité de traitement entre contribuables (art. 8 Cst.). 4. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Bien que le recourant succombe, le présent arrêt est rendu sans frais (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).

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