Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1132/2012

Arrêt du 25 septembre 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Markus Metz, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

M._____, ***,
représenté par Maître Pierre Heinis, ZPG Avocats, ***,
recourant,

contre

Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct,
p.a. Administration fédérale des contributions,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Remise d'impôt fédéral direct; année 2006.

Faits :

A.
M._____ et son épouse ont été conjointement taxés au titre de l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale 2006 à hauteur de Fr. 754'871.50 sur la base d'un revenu extraordinaire imposable de Fr. 6'564'100.--. Par courrier du 7 mars 2008, le prénommé a sollicité la remise intégrale de la créance fiscale, en faisant en substance valoir que le revenu imposable provenait de la vente forcée de ses immeubles sis à ***, laquelle vente avait engendré un bénéfice comptable dont il n'avait tiré aucune contrepartie financière permettant d'acquitter l'impôt dû.

B.
Par décision du 18 février 2011, le Service des contributions du canton de *** procéda à la répartition de l'impôt dû par les époux M._____ entre ceux-ci, en raison de leur séparation de fait depuis le 1er janvier 2009, et fixa la part à charge de M._____ à Fr. 617'424.80.

C.
Par courrier du 31 janvier 2011, la Commission fédérale en matière de remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: la CFR) a invité M._____ à présenter sa situation financière et l'a prié de lui indiquer s'il maintenait à titre personnel la demande de remise, ce que ce dernier a confirmé par courrier du 7 février 2011.

D.
Par décision du 27 janvier 2012, la CFR a refusé d'accorder la remise sollicitée et a invité l'autorité de perception à accorder à M._____ des facilités de paiement. La CFR a considéré que ce dernier ne se trouvait pas dans une situation de dénuement financier. Elle a en outre relevé qu'accorder la remise d'impôt reviendrait à favoriser les autres créanciers du recourant, au détriment de la Confédération, et que la remise profiterait en outre principalement à ces derniers, et non à l'intéressé.

E.
Par mémoire du 28 février 2012, M._____ (ci-après: le recourant) a recouru contre ce prononcé auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant à la remise de l'impôt pour un montant de Fr. 617'424.80.

F.
Par réponse du 22 juin 2012, la CFR (ci-après: l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours.

G.
Faisant suite à l'invitation du tribunal de céans, le recourant a transmis un lot de pièces concernant sa situation financière par courrier du 26 août 2013.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par la CFR peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. f LTAF (cf. Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001 in: Feuille fédérale [FF] 2001 4000, spéc. p. 4238 s.). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, la décision entreprise, datée du 27 janvier 2012, a été notifiée le 31 janvier 2012 au recourant. Le mémoire de recours, interjeté par le destinataire de la décision attaquée (cf. art. 48 al. 1 PA) le 28 février 2012, est ainsi intervenu dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). En tant qu'il satisfait en outre aux exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, le recours est recevable.

1.2
1.2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, n. marg. 1758 ss; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. marg. 2.149).

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne

2011, p. 300 s.). Le Tribunal administratif fédéral peut donc admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (substitution de motifs; cf. ATF 127 II 264 consid. 1b; ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.2, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-6866/2008 du 2 mars 2011 consid. 4.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1136; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.54 s.).

Les parties doivent toutefois motiver leur recours (art. 52 PA) et collaborer à l'établissement des faits, puisque – en dépit de l'art. 2 al. 1 PA qui exclut l'art. 13 PA – ce devoir existe pleinement devant l'autorité de céans, soit en procédure de recours contentieuse. En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 précité consid. 1.2, A-4674/2010 précité consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2; KÖLZ/HÄNNER/BERTSCHI, op. cit., ch. 1136; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.49 ss.).

1.2.2 Dans son mémoire du 28 février 2012, le recourant fait notamment grief à l'autorité inférieure de n'avoir pas constaté les faits pertinents de manière exacte et complète. Le recourant ne précise cependant pas quels faits l'autorité inférieure aurait omis de constater ou aurait constatés de façon inexacte. Au vu du recours, il apparaît qu'il est principalement reproché à celle-ci la façon dont elle a calculé la capacité financière du recourant, en particulier le fait de ne pas avoir tenu compte, pour ce faire, de certaines charges invoquées. L'autorité inférieure a par ailleurs examiné les allégués du recourant relatifs à sa situation économique, ainsi que les pièces produites à cet égard. Elle a en outre exposé, dans la décision litigieuse, quels étaient les faits qu'elle retenait pour en tirer les conséquences sur le plan du droit.

En réalité, il apparaît que le recourant critique non pas l'établissement des faits par l'autorité précédente, mais reproche à celle-ci de ne pas avoir fondé sa décision sur certains éléments ressortant de son dossier. Il s'en prend dès lors à l'appréciation juridique des éléments en possession de cette autorité et soulève ainsi une question de droit, que le tribunal de céans examinera ci-après (consid. 4). En outre, compte tenu de la

maxime inquisitoire qui régit la présente procédure, en vertu de laquelle l'autorité établit les faits d'office et librement (cf. consid. 1.2.1 ci-avant), le tribunal de céans aura, le cas échéant, l'occasion de corriger et/ou compléter l'état de faits sur la base du dossier.

1.3 Le litige concerne la remise de l'impôt fédéral direct. Par conséquent, il convient d'abord d'examiner les conditions auxquelles une remise peut être accordée (consid. 2), afin de tirer ensuite les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 3 ss).

2.

2.1 Aux termes de l'art. 167 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (cf. Message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983 in : FF 1983 III 1 ss, ad art. 174 p. 231; cf. également avis de droit de l'Office fédéral de la justice du 31 mai 2002 in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 66.99).

La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt (cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 346 s.). Les motifs d'un tel renoncement doivent être recherchés dans la personne du débiteur, notamment dans sa situation personnelle et/ou économique difficile, dont il n'a pas été nécessairement tenu compte dans la procédure de taxation. Les raisons qui fondent l'institution de la remise peuvent être considérées de par leur nature humanitaire, socio-politique ou financière (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.3, A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.2.3 et A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.1; MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 73 p. 725). Hormis les conditions spécifiques qui seront exposées plus avant, une remise est concédée parce qu'on estime qu'il en va de l'existence économique du contribuable.

Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'art. 8 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, la remise

n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2953/2012 précité consid. 2.3 et A-741/2011 précité consid. 2.2; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 497 s.; MICHAEL BEUSCH in : Martin Zweifel/Peter Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2e éd., Bâle 2008 [ci-après cité : Kom DBG], ch. 6 ad art. 167 LIFD; ROCCO FILIPPINI/ ALESSANDRA MONDADA, Il condono fiscale nelle imposte dirette: un "diritto" giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale in : Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, p. 461 ss).

2.2 La réglementation de la remise est détaillée dans l'ordonnance du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt [ci-après: l'ordonnance], RS 642.121). Celle-ci vise essentiellement à une application uniforme, sur le plan matériel, de la LIFD, notamment par la concrétisation des notions visées à l'art. 167 al. 1 de cette loi (cf. art. 9 à 12 de l'ordonnance). D'après l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance, la procédure de remise a pour but de contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable par la remise, à titre exceptionnel, de montants d'impôts dus (1ère phrase). Cette remise doit profiter à la personne du contribuable elle-même, et non à ses créanciers (art. 1 al. 1 2e phrase de l'ordonnance).

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral et l'opinion majoritaire de la doctrine, lorsque les conditions posées par la loi sont remplies (cf. consid. 2.3 et 2.4 ci-après), le contribuable a en principe droit à la remise de l'impôt, conformément au texte clair de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3232/2011 du 23 avril 2012 consid. 2.2.4, A-7668/2010 du 22 septembre 2011 consid. 2.2 et A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.2; BEUSCH, Kom DBG, ch. 8 ad art. 167 LIFD; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Grundzüge des Steuerrechts, Zurich 2008, § 31 ch. 3 et 8; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 348). Sur la base de l'art. 167 al. 1 LIFD (cf. la formulation « [...] peut […] » de cette disposition ["Kann-Vorschrift"]), le Tribunal fédéral – suivi par une partie de la doctrine – a pour sa part exclu que le contribuable puisse revendiquer un véritable droit à la remise (cf. ATF 121 I 373 consid. 1; arrêts du Tribunal fédéral 2D_24/2009 du 9 avril 2009 consid. 2.2, 2D_7/2008 du 1er juillet 2008 consid. 1 et 2D_138/2007 du 21 février 2008 consid. 2.2; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-741/2001 précité consid. 2.4; PIERRE CURCHOD in : Danielle Yersin/ Yves Noël [édit.], Impôt fédéral direct - Commentaire de la Loi sur l'impôt

fédéral direct, Bâle 2008, ch. 21 ad art. 167 LIFD; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd., Zurich 2009, ch. 4 ad art. 167 LIFD). En renvoyant à sa jurisprudence en matière d'impôt cantonal, le Tribunal fédéral a 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 (cf. FILIPPINI/MONDADA, op. cit., p. 470 et 482 s.; THOMAS HÄBERLI in : Marcel A. Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger [édit.], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2008, ch. 218 ad art. 83 LTF).

2.3 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. 7 al. 2 et 3 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. 1 al. 2 de l'ordonnance). L'autorité de remise n'est, en effet, pas habilitée à se déterminer sur ces points (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-430/2012 précité consid. 2.3, A-3232/2011 précité consid. 2.3, et A-741/2011 précité consid. 2.5; BEUSCH, Kom DBG, ch. 7 et 12 s. ad art. 167 LIFD; CURCHOD, op. cit., ch. 1 ad art. 167 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., ch. 3 ad art. 167 LIFD).

2.4 L'art. 167 al. 1 LIFD prévoit par ailleurs deux conditions subjectives pour qu'une remise d'impôt puisse être accordée : l'existence d'une situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt (cf. consid. 2.1 ci-avant). Il convient de souligner que ces conditions sont cumulatives (cf. CURCHOD, op. cit., ch. 2 ad art. 167 LIFD; PHILIPPE BÉGUIN/KALOYAN STOYANOV in : Ordre Romand des Experts Fiscaux diplômés [OREF; édit.], Les procédures en droit fiscal, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 883 ss), étant encore précisé qu'elles ne sont pas totalement distinctes (cf. ci-après consid. 2.6). En outre, nonobstant leur contrôle abstrait, lesdites conditions doivent être examinées pour chaque contribuable en fonction des circonstances du cas d'espèce (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2953/2012 précité consid. 2.4, A-430/2012 précité

consid. 2.5 et A-741/2011 précité consid. 2.6.1; BEUSCH, Kom DBG, ch. 13 ad art. 167 LIFD).

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 administratif fédéral saisi d'un recours, au moment de son jugement. 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. 3 al. 1 de l'ordonnance; ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-430/2012 précité consid. 2.8, A-3232/2011 précité consid. 2.8 et A-741/2011 précité consid. 2.6.2; CURCHOD, op. cit., ch. 11 ad art. 167 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., ch. 22 ad art. 167 LIFD; BEUSCH, Kom DBG, ch. 27 ad art. 167 LIFD).

2.5

2.5.1 La première condition subjective d'une remise posée par l'art. 167 – l'existence d'une situation de dénuement – est concrétisée à l'art. 9 al. 1 de l'ordonnance. Selon cette disposition, il y a dénuement lorsque le paiement de l'entier du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière. Pour les personnes physiques, il y a disproportion lorsque la dette fiscale ne peut pas être payée intégralement dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été ramené au minimum vital (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2953/2012 précité consid. 2.5.1, A-430/2012 consid. 2.6.2 et A-741/2011 précité consid. 2.7).

L'autorité examine si des restrictions du train de vie du contribuable sont indiquées et si elles peuvent ou auraient pu être exigées. De telles restrictions sont en principe considérées comme raisonnables si les dépenses en question dépassent les frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit de poursuite (art. 3 de l'ordonnance, en relation avec l'art. 93 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP, RS 281.1]). Les dépenses alléguées par le requérant ne sont pas décisives (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-430/2012 précité consid. 2.8, A-3232/2011 précité consid. 2.8 et A-741/2011 précité consid. 2.7). 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 un motif de remise (art. 12 de l'ordonnance; cf. ATAF

2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-741/2011 précité consid. 2.7 et A-6866/2008 précité consid. 2.7).

2.5.2 L'art. 10 al. 1 de l'ordonnance fait état de certaines causes pouvant conduire à une situation de dénuement, comme une aggravation sensible de la situation économique du contribuable depuis la taxation faisant l'objet d'une demande en remise, en raison d'un chômage prolongé, de lourdes charges familiales ou d'obligations d'entretien (let. a); un surendettement important dû à des dépenses extraordinaires qui ont leur origine dans la situation personnelle du contribuable et pour lesquelles il n'a pas à répondre (let. b); des frais de maladie élevés non couverts par des tiers, ainsi que d'autres frais liés à la santé pouvant mettre le contribuable dans une situation de dénuement (let. d); les pertes commerciales ou pertes de capital élevées, pour les contribuables de professions indépendantes et les personnes morales, lorsque cet état de fait met en danger l'existence économique de l'entreprise et des emplois (let. c 1re phrase); dans ce dernier cas cependant, une remise ne sera en règle générale accordée que si les autres créanciers de même rang renoncent également à une partie de leurs créances (let. c 2e phrase).

Selon l'art. 10 al. 2 de l'ordonnance, si le surendettement est dû à d'autres motifs que ceux évoqués ci-dessus, tels que, par exemple, des affaires peu florissantes, des engagements par cautionnement, des dettes hypothécaires élevées et des dettes fondées sur le petit crédit, conséquence d'un niveau de vie excessif, etc., la Confédération ne saurait renoncer à ses prétentions légales au bénéfice d'autres créanciers (1ère phrase). Ce n'est que lorsque des créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances qu'une remise peut être accordée dans les mêmes proportions (art. 10 al. 2 2e phrase de l'ordonnance; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-430/2012 précité consid. 2.6.2 s., A-3232/2001 précité consid. 2.6.1 s. et A-741/2011 précité consid. 2.7; BEUSCH, Kom DBG, ch. 15 s. ad art. 167 LIFD; CURCHOD, op. cit., ch. 7 ad art. 167 LIFD).

2.6 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 (consid. 2.5 ci-avant), puisque les deux s'enchevêtrent dans une large mesure. Ainsi, l'art. 9 de l'ordonnance cite, sous le titre du dénuement, des points qui peuvent également être caractéristiques des conséquences très rigoureuses, à savoir par exemple la disproportion

entre le montant dû et la capacité financière du contribuable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral 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, BEUSCH, Kom DBG, ch. 18 ad art. 167 LIFD). Tandis que le critère de l'existence d'une situation de dénuement prend en considération exclusivement la situation économique du débiteur, sous l'angle des conséquences très rigoureuses que pourrait entraîner le paiement de l'impôt, d'autres circonstances peuvent également s'avérer déterminantes, en particulier l'équité (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2953/2012 précité consid. 2.6, A-430/2012 précité consid. 2.7.1 et A-741/2011 précité consid. 2.8; ZWEIFEL/CASANOVA, op. cit., § 31 ch. 13 et 19).

Des conséquences très rigoureuses peuvent par exemple résulter de l'aggravation continuelle, depuis la taxation, des circonstances financières ou peuvent ressortir de causes ayant trait à la situation de dénuement. 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, des accidents, etc. entravent 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 Tribunal administratif fédéral A-2953/2012 précité consid. 2.6.1, A-430/2012 précité consid. 2.7.1 et A-741/2011 précité consid. 2.8; ZWEIFEL/CASANOVA, op. cit., § 31 ch. 14; ERNST KÄNZIG/URS BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], IIIe partie, 2e éd., Bâle 1992, ch. 4 ad art. 124 AIFD).

3.
En l'espèce, il s'agit d'abord de déterminer si les conditions objectives de la remise d'impôt sont réalisées (cf. consid. 2.3 ci-avant).

3.1 La taxation de l'impôt fédéral direct des époux M._____ pour l'année 2006 a fait l'objet d'une décision, le 10 janvier 2008. Le Service des contribution du canton de *** a en outre procédé à la répartition de l'impôt entre les époux et fixé la part à charge du recourant par décision du 18 février 2011. Les intéressés n'ont pas recouru contre ces prononcés. Partant, il s'agit de constater que la dette fiscale dont la remise est litigieuse est entrée en force.

3.2 En outre, il ressort du dossier que le montant d'impôt en question n'a pas été acquitté (cf. extrait de compte du 15 septembre 2011 sous pièce

n° 2c du dossier de l'autorité inférieure). Dans ces conditions, il y a lieu de retenir que les conditions objectives de la remise sont réalisées.

4.
Demeure à vérifier les conditions subjectives auxquelles la remise d'impôt est subordonnée (cf. consid. 2.4 ci-avant), à savoir, en premier lieu, l'existence d'une situation de dénuement (cf. consid. 2.5 ci-avant).

4.1 Dans son mémoire du 28 février 2012, le recourant a déclaré que sa situation économique n'avait pas évolué et qu'il convenait de se référer aux montants communiqués à l'autorité inférieure le 25 février 2011 (cf. ch. 11 p. 4). Dans la mesure où le recourant a produit des documents complémentaires par courrier du 26 août 2013, il y aura cependant lieu de prendre en compte les données – plus récentes – qui en ressortent (cf. consid. 2.4 ci-avant). Cela étant, le revenu que le recourant réalise annuellement peut être arrêté à Fr. 240'750.-- (cf. décision de taxation 2011 [annexe au courrier du recourant du 26 août 2013]), ce qui représente un revenu mensuel de Fr. 20'062.50. Concernant d'autre part les charges financières mensuelles du recourant, celui-ci a exposé devant l'autorité inférieure qu'elles étaient les suivantes :

Loyer	Fr.	710.--
Electricité	Fr.	50.--
Abonnements et cotisations	Fr.	216.--
Radio, télévision, téléphone	Fr.	50.--
Prime d'assurance-maladie et accidents	Fr.	557.85
Primes d'assurance-vie	Fr.	350.--
Alimentation	Fr.	620.--
Habillement	Fr.	300.--
Soins corporels	Fr.	50.--
Part au frais médecin/dentiste	Fr.	180.--
Frais de déplacement au lieu de travail	Fr.	2'865.--
Impôts	Fr.	8'409.--
Saisie office des poursuites	Fr.	5'050.--
Contribution d'entretien	Fr.	1'500.--
Assurance-maladie enfant	Fr.	434.65
Autres dépenses fixes (succession)	Fr.	4'809.30
Total	Fr.	**26'156.80**

En annexe à son courrier du 26 août 2013, le recourant a en outre produit une facture de primes d'assurances concernant le premier trimestre 2012.

4.2 L'autorité inférieure a considéré qu'il n'y avait pas lieu de retenir l'ensemble des charges alléguées par le recourant, mais les seuls frais d'entretien tels que pris en compte dans les directives pour le calcul du minimum vital du droit de poursuite. Le recourant conteste cette appréciation, la jugeant contraire à la réalité économique à laquelle il est confronté. Ce faisant, il oublie toutefois que les dépenses alléguées par le contribuable ne sont pas décisives, mais qu'il appartient à l'autorité d'examiner si des restrictions du train de vie peuvent raisonnablement être exigées de celui-ci. Ainsi, seuls les frais strictement nécessaires doivent être pris en considération, cependant que les dépenses courantes qui dépassent les frais d'entretien déterminés selon les lignes directrices pour le calcul du minimum vital au sens du droit de poursuite peuvent être écartées, alors même qu'elles grèvent concrètement le budget de l'intéressé (cf. consid. 2.5.1 ci-avant). C'est donc à juste titre que, pour apprécier les charges courantes, l'autorité inférieure s'est référée au minimum vital du droit de poursuite. En tant qu'il conteste cette référence, le recourant doit être débouté.

4.3

4.3.1 Par conséquent, il s'agit d'admettre, avec l'autorité inférieure, le loyer acquitté mensuellement par le recourant, à hauteur de Fr. 710.-- (annexe n° 5 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]; cf. ch. II. des lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites adoptées le 1er juillet 2009 par la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse [ci-après: lignes directrices], sous ch. 1 "Loyers, intérêts hypothécaires").

4.3.2 Bien que le recourant n'ait pas produit de pièce permettant d'établir qu'il continue, à ce jour, à contribuer à l'entretien et à l'éducation de sa fille par le versement d'une pension mensuelle de Fr. 1'500.-- (annexes n° 5 et 14 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]), il convient néanmoins, en l'absence de tout élément ou indice contraire, de prendre en compte ce montant dans le calcul des charges du recourant (cf. ATF 121 III 20 consid. 3; ch. II des lignes directrices, sous ch. 5 "Pensions alimentaires dues en vertu de la loi").

4.3.3 C'est en outre à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que seules les primes versées pour des assurances obligatoires pouvaient

être retenues dans le calcul du minimum vital et qu'elle a en conséquence écarté les primes d'assurance-maladie complémentaire et d'assurance-vie acquittées par le recourant (cf. à cet égard ATF 134 III 323 consid. 3 et les références citées). En revanche, contrairement à l'avis de l'autorité inférieure, il convient de tenir compte des primes relatives au risque d'accident (co)assuré dans le cadre de l'assurance-maladie de base (cf. notamment ch. II des lignes directrices, sous ch. 3 "Cotisations sociales").

Selon la facture que le recourant a produite devant l'autorité de céans, (annexe au courrier du recourant du 26 août 2013), les montants des primes d'assurance que celui-ci acquitte mensuellement pour lui-même et sa fille se montent à Fr. 604.-- (1'812.-- : 3) et à Fr. 481.60 (1'444.80 : 3). Ce document ne permet toutefois pas de déterminer, sur le montant total acquitté, la part respective des primes d'assurances maladie/accident obligatoires et des primes d'assurances complémentaires privées. Par conséquent et vu que ces montants ne sont en l'occurrence pas déterminants, ainsi qu'on va le voir ci-après, il sera sur ce point référé aux documents – plus détaillés – produits devant l'autorité inférieure (annexes n° 7 et 15 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]). En ce qu'il n'a pas entièrement satisfait à son devoir de fournir les éléments utiles à l'appréciation de sa situation financière, le recourant ne saurait en tirer grief (cf. art. 18 de l'ordonnance; arrêt du Tribunal fédéral 2A.53/2003 du 13 août 2003 consid. 2.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 165; PASCAL MOLLARD, in : Xavier Oberson/Pascal Hinny [édit.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006, ad art. 39a ch. 13 p. 1194).

Cela étant, il s'agit de retenir que le montant des primes d'assurances obligatoires que le recourant verse mensuellement pour lui-même et pour sa fille se monte au total à Fr. 660.90 (354.15 + 306.75). Au surplus, il n'est pas besoin de trancher s'il y a lieu de tenir compte ou non des frais de santé (médecin/dentiste) non couverts du recourant, allégués à hauteur de Fr. 180.-- par mois (cf. ch. II des lignes directrices, sous ch. 8 "Dépenses diverses"), dès lors que la prise en compte, ou non, de ce montant est en l'occurrence sans conséquence sur l'issue de la cause.

4.3.4 On ne saurait non plus reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas retenu le montant de Fr. 2'865.-- invoqué par le recourant à titre de "frais de déplacement au lieu de travail" – mais qui correspondrait en

réalité aux frais de téléphone, de secrétariat et de véhicule de la société C._____, à ***, dont le recourant est l'administrateur unique (cf. annexe n° 10 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]) – dès lors que les déclarations d'impôt versées au dossier ne font nullement état de tels frais (cf. notamment pièce n° 7 du dossier de l'autorité inférieure).

Attendu qu'il appartient au recourant de renseigner l'autorité sur sa situation financière (art. 18 de l'ordonnance) et d'apporter la preuve des faits susceptibles de justifier la remise sollicitée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3232/2011 précité consid. 1.2 et A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 1.4), le montant de Fr. 333.35 retenu par l'autorité inférieure à titre de "dépenses professionnelles" – conformément à ce que prévoyait la "Circulaire de l'Autorité cantonale inférieure de surveillance des offices de poursuites et des faillites du Canton de *** sur le minimum vital mensuel insaisissable (art. 93 LP) du 12 décembre 2010" – s'avère même plutôt à l'avantage du recourant, dès lors que la réalité de telles dépenses n'est nullement établie sur la base du dossier.

4.3.5 Enfin, il y a également lieu de suivre l'autorité inférieure lorsqu'elle considère que les autres dépenses alléguées – impôts et dettes privées mis à part – sont comprises dans le montant de base du minimum vital du droit des poursuites, d'un montant de Fr. 1'200.-- s'agissant, comme en l'occurrence, d'un débiteur vivant seul (cf. ch. I des lignes directrices; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2010 du 1er juin 2010 consid. 5.1.2 et 5.1.3; cf. également arrêts du Tribunal fédéral 5A_63/2012 du 20 juin 2012 consid. 4.2.1 et 5P.390/2005 du 3 février 2006 consid. 2.2).

4.3.6 Compte tenu de ce qui précède, les charges strictement nécessaires du recourant peuvent être arrêtées à Fr. 4'584.25 (710.-- + 1'500.-- + 660.90 + 180.-- + 333.35 + 1'200.--). Si l'on s'en tenait à cet état de fait, il faudrait considérer que le recourant ne se trouve pas dans une situation de dénuement au sens de l'art. 167 al. 1 LIFD, respectivement de l'art. 9 de l'ordonnance. En effet, son disponible mensuel – tel que calculé sur la base des chiffres retenus ci-dessus – se monterait à Fr. 15'478.25 (Fr. 20'062.50 /. Fr. 4584.25), de sorte que le recourant serait en mesure d'acquitter le montant d'impôt dont il réclame la remise dans un temps raisonnable, à savoir en moins de quatre ans (617'424.80 : 15'478.25 = 40 mois). Cependant, les dépenses précitées ne sont pas seules déterminantes concernant l'existence d'une situation de dénuement. En effet, la situation économique du recourant doit être

considérée dans son ensemble (cf. consid. 2.4 ci-avant), de sorte que les autres engagements financiers de ce dernier ne doivent pas être négligés. Il convient donc d'observer ce qui suit.

4.4

4.4.1 Concernant les impôt courants, ceux-ci ne constituent pas un élément du train de vie du contribuable. La jurisprudence relative au droit des poursuites qui traite de la prise en compte éventuelle des dettes d'impôt aux fins de la détermination du minimum insaisissable (cf. ATF 126 III 89 consid. 3b et 95 III 39 consid. 3; arrêts du Tribunal fédéral 5A_4/2007 du 10 octobre 2007 consid. 4.3 et 7B.221/2003 du 17 novembre 2003 consid. 2; PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, n. 118 ad art. 93 LP; GEORGES VON DER MÜHLL, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, n. 33 ad art. 93 LP; ch. III des lignes directrices) n'a donc pas vocation à s'appliquer. Elle a en effet pour but d'éviter que l'Etat ne soit privilégié par rapport à d'autres créanciers, ce qui ne s'impose pas dans les cas de remise d'impôt, où il s'agit bien plutôt d'établir s'il y a dénuement ou non. Dans le cadre de l'examen de la situation financière, il s'agit donc – en principe – de tenir compte des dettes d'impôt du requérant. Il en va en outre de même s'agissant des autres dettes du contribuable, à mesure que l'on ne saurait exiger qu'il s'y soustraie (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6866/2008 précité consid. 4.2.1.4 s.).

4.4.2 En l'occurrence, s'agissant des dettes privées du recourant, il ressort du dossier qu'au 31 décembre 2011, celles-ci s'élevaient au total à Fr. 3'030'930.-- (cf. la décision de taxation 2011 [annexe au courrier du recourant du 26 août 2013]). Selon la déclaration fiscale de l'intéressé (annexes au courrier du recourant du 26 août 2013), exceptée la créance d'impôt dont la remise est litigieuse (Fr. 617.424.80), ce montant se compose essentiellement d'une dette d'impôt envers le canton de *** de Fr. 2'153'958.-- (cf. à cet égard l'avis de saisie du 11 février 2011, annexe n° 18 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]) et d'un montant de Fr. 258'376.-- dû à sa sœur F._____, en remboursement duquel le recourant s'est engagé à verser mensuellement Fr. 4'809.30 (cf. ch. 5 de la convention de partage successoral du 30 novembre 2010, annexe n° 13 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]).

Selon la décision de taxation 2011, le découvert commercial du recourant au 31 décembre 2011 s'élevait en outre à Fr. 4'543'569.--. La comptabilité

du recourant fait à cet égard état d'une dette commerciale envers la banque B._____ d'un montant de Fr. 3'127'885.--, en amortissement de laquelle le salaire du recourant fait l'objet d'une saisie mensuelle à hauteur de Fr. 5'050.-- (annexe n° 12 au courrier du recourant du 25 février 2011 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]), ainsi que d'un montant de Fr. 1'418'245.-- dû à la société C._____ (cf. le document "Situation comptable au 31 décembre 2011" [annexes au courrier du 26 août 2013]).

4.4.3 S'agissant des dettes d'impôt du recourant, celui-ci allègue acquitter à ce titre Fr. 8'409.-- par mois. Il apparaît toutefois que ce montant constitue une estimation de l'impôt cantonal et communal et de l'impôt fédéral pour l'année 2011 (cf. courrier du recourant du 25 février 2011 p. 3 et son annexe n° 11 [pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure]). Or, au vu de la décision de taxation 2011 (annexe au courrier de la recourante du 26 août 2013), il s'avère que la dette d'impôt communal et cantonal 2011 est sensiblement inférieure au montant prévu. Par ailleurs, le recourant n'a nullement établi qu'il acquittait effectivement ses impôts, ce dont on peut sérieusement douter au vu de l'évolution de sa dette fiscale envers le canton de ***, qui a augmenté de près de Fr. 100'000.-- entre fin 2010 et fin 2011 (cf. les déclarations fiscales du recourant pour les années 2010 [annexe n° 23 au courrier du recourant du 25 février 2011 sous pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure] et 2011). Dans ces conditions, l'on pourrait se demander s'il s'agit de tenir compte, ou non, des dettes d'impôt du recourant. Cette question peut cependant rester ouverte, puisque – ainsi qu'on va le voir – elle n'est pas déterminante pour l'issue du litige.

4.5 En définitive, en tenant compte d'un revenu mensuel de Fr. 20'062.50 (consid. 4.1 ci-avant) et de charges strictement nécessaires totalisant Fr. 4'584.25 (consid. 4.3 ci-avant), auxquelles s'ajoutent l'amortissement des dettes privées du recourant qui se montent, en capital, à plusieurs millions de francs et – éventuellement – de ses dettes d'impôts (question laissée ouverte; cf. ci-dessus consid. 4.4.3 in fine), il est possible de retenir que ce dernier se trouve dans le dénuement, conclusion qui se distingue de celle à laquelle est parvenue l'autorité inférieure, mais qui ne suffit pas à trancher le droit à la remise d'impôt litigieuse.

5.

Il convient à présent de s'intéresser à la cause de ce dénuement, à mesure qu'il s'agit d'un élément déterminant pour juger du bien-fondé de la remise sollicitée. Or, à cet égard, il n'est pas contesté que la situation

financière du recourant est liée à son activité de promoteur immobilier, de sorte que les motifs de son surendettement s'apparentent à la notion d'affaires peu florissantes de l'art. 10 al. 2 de l'ordonnance. Par conséquent, ce n'est que si des créanciers du recourant renoncent à tout ou partie de leurs créances qu'une remise peut être accordée dans les mêmes proportions (cf. consid. 2.5.2 ci-avant).

5.1 A ce propos, le recourant fait état d'abandons de créances importantes du fait d'anciens créanciers. Comme l'a considéré l'autorité inférieure, on ne saurait toutefois en tenir compte dans le cadre de la présente procédure, dès lors que les créances en question, dont l'abandon est survenu plusieurs années avant la naissance de l'impôt dont la remise est litigieuse, n'ont pas rapport à la situation économique actuelle du recourant. En particulier, ces créances ne constituent pas la cause du dénuement dans lequel il se trouve à ce jour. La jurisprudence que le recourant invoque sur ce point ne lui est d'aucun secours. Si, dans l'arrêt A-6866/2008 précité, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'abandon (partiel) de créance du fait d'un ancien créancier du requérant était relevant pour la remise dont il s'agissait de juger, c'est en effet uniquement à mesure que ce dernier avait remboursé le solde de ladite créance en empruntant auprès de nouveaux créanciers, lesquels s'étaient en quelque sorte substitués au créancier initial (cf. consid. 4.2.1 de l'arrêt en cause). Or, tel n'est pas le cas en l'occurrence, où il n'existe clairement aucun lien entre les créances abandonnées auxquelles le recourant se réfère et les dettes actuelles de ce dernier. L'argument du recourant ne résiste donc pas à l'examen et doit être écarté.

5.2 Concernant par ailleurs les créanciers actuels du recourant, rien ne permet de retenir que ceux-ci envisageraient de renoncer à tout ou partie de leurs créances. Le recourant ne soutient d'ailleurs pas le contraire (cf. à cet égard mémoire de recours ch. 19 i.f. p. 6). En l'occurrence, la Confédération ne saurait donc renoncer à ses prétentions légales au bénéfice des autres créanciers de ce dernier (cf. consid. 2.5.2 ci-avant). Il sied au demeurant de relever ici que durant l'année 2011, le recourant a notamment été en mesure verser un montant de plus de Fr. 80'000.-- à sa sœur F._____ (cf. les déclarations d'impôt du recourant pour les années 2010 [annexe n° 23 au courrier du recourant du 25 février 2011 sous pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure] et 2011 [annexes au courrier du recourant du 26 août 2013).

Il apparaît ainsi que toutes les exigences liées l'existence d'une situation de dénuement ne sont pas remplies, de sorte qu'il faut considérer que la

première condition subjective de la remise d'impôt n'est dans le cas présent pas satisfaite. Partant, la remise sollicitée doit être refusée, sans qu'il soit au surplus besoin d'examiner si la deuxième condition subjective – à savoir les conséquences très rigoureuses qu'entrainerait le paiement de l'impôt (cf. consid. 2.6 ci-avant) – est en l'occurrence réalisée, étant donné que ces conditions sont cumulatives (cf. consid. 2.4 ci-avant), de sorte que le défaut de l'une conduit irrémédiablement au rejet de la demande.

6.
Par surabondance, il convient enfin de mettre en perspective le montant d'impôt dont la remise est litigieuse, à savoir Fr. 617'424.80, avec le montant total des dettes du recourant, qui se monte à plus de Fr. 7'500'000.--. Dans ces circonstances et vu l'absence d'amélioration de la situation depuis 2006 (cf. décisions de taxation 2006 à 2010 [annexes n° 23 au courrier du recourant du 25 février 2011 sous pièce n° 9 du dossier de l'autorité inférieure] et 2011 [annexe au courrier du recourant du 26 août 2013]), force est de constater, à l'instar de l'autorité inférieure, que la remise requise ne saurait contribuer à l'assainissement durable des finances du recourant et ne profiterait par conséquent pas à celui-ci, mais bien plutôt à ses créanciers. Il s'ensuit que la remise d'impôt n'est en l'occurrence pas apte à atteindre le but visé par cette procédure (cf. consid. 2.2 ci-avant). Pour cette raison également, l'autorité inférieure était fondée à rejeter la demande du recourant.

7.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours et à confirmer la décision de l'autorité inférieure, par substitution (partielle) de motifs (cf. consid. 1.2.1 ci-avant). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure par Fr. 5'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

8.
Conformément à l'art. 83 let. m LTF, le présent prononcé ne peut pas être contesté par devant le Tribunal fédéral (cf. HÄBERLI , op. cit., ch. 218 ad

art. 83 LTF; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg 1.48). Il a par conséquent caractère définitif.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.--.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Recommandé AR)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Recommandé AR)

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Raphaël Bagnoud

Expédition :