Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6866/2008

Arrêt du 2 mars 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Markus Metz, Daniel Riedo, Charlotte Schoder, Salome Zimmermann, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____, ,
représenté par Intermandat SA, Société fiduciaire, ***,
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 2003.

Faits :

A.
X._____ né le ***, a été taxé, au titre de l'impôt fédéral direct (IFD) de l'année 2003 sur un revenu imposable de Fr. 1'915'800.-, l'impôt y afférent se montant ainsi à Fr. 220'317.-. Par lettre du 18 octobre 2005, adressée à l'Office d'impôt du district de***, il a requis la remise totale de cet impôt. Une demande supplémentaire, spécifique à l'IFD, a été déposée le 30 juillet 2008.

Il a exposé qu'il exerçait comme ***. Dans les années***, il avait fait construire *** qu'il a été contraint de vendre. La vente s'est close par un découvert de Fr. 2'903'393.-. Ce découvert était largement financé par un prêt de Y._____ de Fr. 2'817'443.-. Moyennant respect de certaines conditions, Y._____ a abandonné une partie de sa créance, représentant Fr. 1'833'171.-. Cet abandon de créance a été taxé à l'IFD comme un produit de l'exercice 2003, augmentant d'autant le revenu net ordinaire de Fr. 84'907.-. Depuis 2003, il a expliqué qu'il exerçait toujours sa profession et générait un revenu positif, après déduction des charges, mais qu'il serait dans l'impossibilité de faire face aux impôts ressortant de la taxation précitée. Suite au décès de ***, le ***, il serait devenu propriétaire commun d'une villa à ***, laquelle aurait été vendue en *** pour Fr. 2'150'000.-. Ce montant lui aurait permis de rembourser les cédules hypothécaires créées pour obtenir le prêt bancaire nécessaire au remboursement de sa dette envers Y._____ et quelques autres créanciers.

B.
Par décision du 27 octobre 2006, l'autorité cantonale de remise a écarté la demande de remise des impôts cantonaux et communaux du requérant. En ce qui concerne l'IFD, la requête a été transmise à la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR). Celle-ci s'est adressée au requérant pour obtenir des éléments relatifs à sa situation financière, le 22 mars 2007, tous renseignements qui lui ont été transmis. Une séance d'instruction a eu lieu le 18 avril 2008. La CFR a encore requis des informations complémentaires, le 26 juin 2008 et a, par la même occasion, transmis au requérant le préavis de l'autorité cantonale du 27 octobre 2006.

C.
Par décision du 30 septembre 2008, la CFR a relevé que les besoins du recourant – évalués selon les normes relatives au minimum vital – se

montaient à Fr. 5'122.-, ce qui, par rapport à son revenu mensuel net de Fr. 11'500.- (chiffres afférents à 2007), lui laissait un disponible mensuel d'environ Fr. 6'400.-. Ce montant s'avérait suffisant pour lui permettre de constituer les réserves nécessaires au paiement des arriérés d'impôt et financer également son train de vie actuel. Cela étant, vu les démarches qu'il avait entamées pour redresser sa situation financière, son âge et la perte de capital élevée subie, la CFR a estimé que le paiement de l'entier du montant d'IFD relatif à 2003 représenterait pour le requérant un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière actuelle. Comme par ailleurs Y._____ avait abandonné le 60 % de sa créance (Fr. 1'833'171.-), elle a octroyé une remise de 60 % de l'IFD afférent à l'année 2003 (remise de Fr. 132'190.20), invitation étant faite à l'autorité de perception compétente à accorder des facilités de paiement pour le solde et à renoncer au prélèvement de l'intérêt moratoire, pour autant que les conditions de paiement soient respectées.

D. Le 30 octobre 2008, X._____ a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant principalement à la remise totale de l'IFD relatif à l'année 2003. Il a mis en avant le fait que l'impôt en question portait sur un revenu ponctuel extraordinaire, ressortant d'une importante remise de dette. Il a par ailleurs souligné son passif important (Fr. 720'000.- environ), lequel devrait être amorti à concurrence de Fr. 5'677.- par mois et reproché à la CFR d'avoir omis de prendre en compte, dans ses calculs, les impôts mensuels courants à hauteur de Fr. 3'600.-. Il a en outre mis en exergue son âge (*** ans) ainsi que son état de santé déficient.

Le 29 décembre 2008, la CFR a déclaré renoncer à présenter des observations sur ce recours. Le 6 février 2009, le recourant a déposé une réplique, réitérant ses conclusions. Invité à exposer sa situation financière actuelle, le recourant a fait savoir, le 30 juin 2010, que son bénéfice net était en légère augmentation en 2009 mais que ses dettes s'élevaient toujours à plus de Fr. 720'000.-. Il a produit son compte de pertes et profits ainsi que son bilan au 31 décembre 2009, comportant également, à titre de comparaison, les chiffres relatifs à 2008.

Les autres faits déterminants seront exposés ci-après dans les considérants en droit.

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. 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 30 septembre 2008, a été notifiée au représentant du recourant le 10 octobre 2008. Interjeté le 30 octobre 2008 auprès du Tribunal administratif fédéral, le recours est ainsi intervenu dans le délai légal et satisfait, en outre, aux exigences de l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

1.2. Le litige concerne exclusivement la remise de l'IFD relatif à l'année 2003. Dans la mesure où la CFR a partiellement fait droit aux conclusions du recourant, en ce sens qu'elle lui a octroyé la remise de 60 % de l'IFD en question (soit Fr. 132'190.20), seule demeure litigieuse la remise du solde, à savoir 40 % de cet impôt (Fr. 88'126.80).

2.

2.1. 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-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.1, A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.2, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.2, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.2, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.1 et les références citées; cf. également 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 que l'existence économique d'un contribuable doit être préservée au mieux.

2.2. 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 (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 497 s.; MICHAEL BEUSCH in : Martin Zweifel/Peter Athanas [Editeurs], Kommentar zum Schweizrtidchen Steuerrecht, vol. I/2b, 2 2e éd., Bâle 2008, ch. 6 ad art. 167 LIFD [ci-après : Kom DBG]; 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).

2.3. 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 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). Elle vise essentiellement à une application uniforme, sur le plan matériel, de la LIFD, notamment par la concrétisation des notions visées en son art. 167 al. 1 (cf. art. 9 à 12 de l'ordonnance [motifs de remise]). Selon l'art. 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. Cette remise doit profiter à la personne contribuable elle-même, et non à ses créanciers.

2.4. Malgré la teneur de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance et sans examen de l'opinion majoritaire de la doctrine (cf. BEUSCH, Kom DBG, ch. 8 ad art. 167 LIFD; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Grundzüge des Steuerrechts, Zurich 2008, § 31 ch. 3 et 8), le Tribunal fédéral a

récemment encore exclu – sur la base de l'art. 167 al. 1 LIFD – que le contribuable puisse, en principe, revendiquer un véritable droit à la remise d'impôt (cf. la formulation « [...] peut […] » de l'art. 167 al. 1 LIFD; arrêt du Tribunal fédéral 2D_138/2007 du 21 février 2008 consid. 2.2, confirmé par l'arrêt 2D_7/2008 du 1er juillet 2008 publié dans la Revue fiscale [RF] 5/2008 p. 380 ss consid. 1; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2D_24/2009 du 9 avril 2009 consid. 2.2; ATF 121 I 373 consid. 1; PIERRE CURCHOD in : Danielle Yersin/Yves Noël [Editeurs], Impôt fédéral direct - Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ch. 21 ad art. 167 LIFD). En renvoyant à sa jurisprudence en matière d'impôt cantonal, il a retenu que le législateur fédéral 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. L'autorité compétente prend alors sa décision dans les limites de son pouvoir d'appréciation sur la base des éléments déterminants au sens de l'art. 167 LIFD (cf. FILIPPINI/MONDADA, op. cit., p. 470; THOMAS HÄBERLI in : Marcel A. Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger [Editeurs], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2008, ch. 218 ad art. 83 LTF; cf. également ATAF 2009/45 consid. 2.2 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.4).

2.5. La remise d'impôt ne s'inscrit pas dans le processus de la taxation fiscale, mais dans la perception de l'impôt, respectivement dans l'exécution fiscale. Il s'ensuit qu'une remise ne peut intervenir que si la taxation est entrée en force et si les montants, dès lors, fixés par une décision entrée en force n'ont pas encore été payés (cf. art. 7 al. 2 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 donc d'abord d'examiner exclusivement si les conditions légales objectives de la remise d'impôt 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-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.3, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.3, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.3, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.5 et les références citées; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd., Zurich 2009, ch. 3 ad art.167 LIFD; BEUSCH, Kom DBG, ch. 7 et 12 s. ad art. 167 LIFD; CURCHOD, op. cit., ch. 1 ad art. 167 LIFD).

2.6.

2.6.1. 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. 2.3 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 : OREF [Editeur], 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. 2.8). 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-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.4, A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.5, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.5, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.4, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.6 et les références citées; BEUSCH, Kom DBG, ch. 13 ad art. 167 LIFD).

2.6.2. 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 prévalant au moment où la décision est prise (art. 3 al. 1 de l'ordonnance), à savoir pour le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours au moment de son jugement, de sorte que les changements intervenus depuis la décision de taxation sur laquelle porte la demande de remise ainsi que les perspectives d'avenir sont prises en considération (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du Tribunal administratif A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.8, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.8, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.7, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.6 et les références citées; 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).

2.7. Le premier motif d'une remise – l'existence d'une situation de dénuement – est concrétisé 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-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.4.1, A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.6, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.6, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.5, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.7 et les références citées).

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]), sans toutefois prendre en compte les dépenses alléguées par le requérant.

Il convient 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-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.8, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.7, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.6 et les références citées).

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

Si le surendettement est dû à d'autres motifs que ceux évoqués ci-

dessus, tels que, par exemple, des affaires peu florissantes, des engagements par cautionnement, des dettes hypothécaires élevées et des dettes fondées sur le petit crédit, conséquence d'un niveau de vie excessif, etc., la Confédération ne saurait renoncer à ses prétentions légales au bénéfice d'autres créanciers. Lorsque des créanciers renoncent à tout ou partie de leurs créances, une remise peut être accordée dans les mêmes proportions (art. 10 al. 2 de l'ordonnance; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.4.1.2; cf. BEUSCH, Kom DBG, ch. 15 s. ad art. 167 LIFD; CURCHOD, op. cit., ch. 7 ad art. 167 LIFD).

2.8. La deuxième condition prescrite par l'art. 167 al. 1 LIFD exige que le paiement de l'impôt entraîne des conséquences très rigoureuses pour le contribuable. Les deux conditions susdites, à savoir la situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses, ne peuvent pas être définies indépendamment l'une de l'autre, puisqu'elles s'enchevêtrent dans une large mesure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 2.4.2, 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-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.7.1, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.7.1, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.6.1, A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.8 et les références citées; ZWEIFEL/CASANOVA, op. cit., § 31 ch. 13 et 19).

Des conséquences très rigoureuses peuvent résulter, par exemple, 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 la capacité économique du contribuable est entravée considérablement par 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., de sorte que le paiement de la totalité de l'impôt dû représente pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa situation financière et qu'il ne peut pas équitablement être exigé de lui (cf. ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4478/2009 du 13 juillet 2010 consid. 2.7.1, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.7.1, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 2.6.1, A-

6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 4.8 et les références citées; ZWEIFEL/CASANOVA, op. cit., § 31 ch. 14; ERNST KÄNZIG/URS BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], III^e partie, 2^e éd., Bâle 1992, ch. 4 ad art. 124 AIFD).

3.
En parallèle, au sens de l'art. 166 al. 1 LIFD, si le paiement, dans le délai prescrit, de l'impôt, des intérêts et des frais ainsi que de l'amende infligée ensuite d'une contravention devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur, l'autorité de perception peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné; elle peut renoncer à prélever l'intérêt dû sur les montants dont le paiement est différé. Les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées (art. 166 al. 2 LIFD).

A ce sujet, l'art. 23 al. 2 de l'ordonnance énonce expressément que s'il est possible de tenir compte de la situation du contribuable par le biais de facilités de paiement plutôt que par une remise, l'autorité de remise rejettera, totalement ou partiellement, la requête en remise et recommandera à l'autorité de perception compétente d'accorder de telles facilités. Contrairement à la remise d'impôts, qui doit contribuer durablement à l'assainissement de la situation économique du contribuable (cf. art. 1 al. 1 de l'ordonnance), l'octroi de facilités de paiement sert à soutenir le contribuable lors de difficultés passagères (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3144/2007 du 12 mai 2009 consid. 3; CURCHOD, op. cit., ch. 1 ad art. 166 LIFD).

C'est d'ailleurs une pratique constante en matière d'impôt indirect qui veut qu'en cas de difficultés financières, l'assujetti puisse requérir un plan de paiement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.267/1998 du 26 février 1999 consid. 6; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2004-011 du 24 mars 2006 consid. 3d, 2002-112 du 7 janvier 2004 in : JAAC 68.74 consid. 3b/cc in fine). Le Tribunal administratif fédéral n'est cependant pas compétent pour se saisir d'une telle problématique, de telles concessions échappant, dans le domaine de l'IFD, à son contrôle (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3144/2007 du 12 mai 2009 consid. 3; HANS FREY, in : Martin Zweifel/Peter Athanas [Editeurs], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83-222, 2^e éd., Bâle 2008, ch. 1 ad art. 166 LIFD).

4.
En l'espèce, le Tribunal de céans procèdera tout d'abord à l'examen des conditions objectives (consid. 4.1), puis des conditions subjectives de la remise de l'impôt fédéral direct requise (consid. 4.2), afin de décider si c'est à juste titre que l'autorité inférieure a refusé d'octroyer au recourant une remise supérieure au 60 % de l'IFD relatif à l'année 2003 (consid. 4.3).

4.1. S'agissant des conditions objectives, celles-ci se présentent comme suit. Tout indique que la taxation relative à l'IFD afférent à 2003, datée du 20 septembre 2005, est passée en force (cf. pièce n° 3, annexe au recours), ce qui fait que la première de ces conditions se trouve réalisée. Par ailleurs, il résulte de la décision attaquée (p. 2) que le recourant n'avait versé aucun acompte sur l'impôt dont il réclame la remise, de sorte qu'il se trouve encore débiteur d'un montant total de Fr. 220'317.- à ce titre, auquel s'ajoutent les intérêts moratoires. Aucun renseignement au dossier ne vient contredire cette constatation. La seconde condition objective permettant d'envisager une remise s'avère ainsi également remplie.

4.2. S'agissant des conditions subjectives relatives à la remise d'impôt, à savoir le dénuement (consid. 4.2.1 ci-après) ainsi que les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt (consid. 4.2.2 ci-après), il convient d'observer ce qui suit.

4.2.1. Il s'agit, tout d'abord, d'examiner si la première condition subjective est réalisée, à savoir si le recourant se trouve dans une situation de dénuement au sens de l'art. 9 de l'ordonnance.

4.2.1.1 A cette fin, il convient d'évaluer la capacité financière actuelle du recourant, telle qu'elle se présente au moment où le Tribunal de céans est appelé à en juger, en confrontant ses revenus et ses charges, dans la mesure où ils sont déterminants et sans méconnaître la manière dont ils sont susceptibles d'évoluer dans le futur (cf. consid. 2.6.2 ci-avant).

S'agissant des revenus du recourant, le Tribunal de céans constate que celui-ci exerce comme *** indépendant ***. Il s'agit manifestement de son unique source de revenus. Son revenu net était de Fr. 140'506.- en 2007, comme la CFR l'a retenu. Enjoint d'indiquer de quelle manière sa situation financière avait évolué depuis lors, il a fait savoir, le 30 juin 2010, que ce revenu net avait augmenté « légèrement » en 2009. Il a produit le compte de pertes et profits *** pour l'année 2009, dont il appert

que son revenu net, déduction faite de l'AVS, se montait durant la période en cause à Fr. 193'874.69. A titre de comparaison, il avait réalisé un revenu net de Fr. 154'959.30 en 2008, comme indiqué dans ce même document. Ces chiffres démontrent que le revenu net du recourant a augmenté de manière progressive et même notable ces dernières années, pour s'établir à Fr. 193'874.- en 2009. Le recourant n'a pas fourni de chiffres provisoires relatifs à 2010, alors même qu'il était invité à faire état des données les plus récentes. Cela étant, il ne prétend pas que ses revenus auraient diminué entre 2009 et 2010. Quoi qu'il en soit, étant donné que la charge de la preuve des faits susceptibles de conduire à une remise lui incombe (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 1.4), même si les revenus qu'il a réalisés en 2010 avaient baissé (ce qui n'est pas allégué), le recourant devrait se laisser opposer le fait que le Tribunal de céans retienne les derniers chiffres en date qu'il a produits, à savoir ceux relatifs à 2009, dans la mesure où ils paraissent dignes de foi.

Par ailleurs, l'accroissement du revenu net constaté entre 2007 et 2009 n'est pas surprenant, si l'on considère que le recourant a subi une incapacité de travail en 2007, laquelle – selon ses propres affirmations – aurait été à l'origine d'une diminution des honoraires encaissés de l'ordre de Fr. 100'000.- (cf. courrier du recourant à l'autorité inférieure du 30 juillet 2008, sous pièce n° 5 annexe au recours). Tout porte dès lors à croire que les chiffres relatifs à 2009 ne sont pas exceptionnels et qu'ils sont le reflet du revenu net que le recourant peut raisonnablement escompter réaliser en 2010 ainsi que les années suivantes. Le recourant d'ailleurs ne fait pas valoir le contraire. Il n'avance pas non plus que l'incapacité de travail – vraisemblablement importante, si l'on en juge d'après la perte de revenu corrélative – qu'il a subie en 2007, serait susceptible de se reproduire dans le futur avec un certain degré de probabilité. Bien que le recourant soit indépendant, ce qui implique une certaine fluctuation de ses recettes, l'évolution haussière de celles-ci au fil de ces dernières années et les perspectives d'avenir qui ne sont pas pessimistes permettent au Tribunal de céans de se baser sur le revenu net (AVS déduite) réalisé par le recourant en 2009 dans le cadre du présent litige, à savoir pour juger s'il aurait droit à la remise de l'impôt fédéral direct relatif à 2003. Il s'agit ainsi de retenir un revenu net (AVS déduite) mensuel de Fr. 16'156.-.

Quant aux charges personnelles du recourant, elles se montaient, à ses dires, à Fr. 13'222.- par mois en 2007 (cf. décision entreprise, p. 4; annexe au courrier du mandataire du recourant à l'autorité inférieure du

30 juillet 2008, sous pièce n° 16 du dossier de l'autorité inférieure). Dans son recours, le recourant ne fait pas valoir des chiffres substantiellement différents, si ce n'est qu'il prétend y ajouter l'amortissement de ses dettes privées (Fr. 720'000.- ./. Fr. 42'462.-, soit Fr. 680'000.- environ), représentant un montant mensuel complémentaire d'environ Fr. 5'667.-. Le total de ses charges mensuelles viendrait ainsi s'établir à Fr. 18'889.-. Dans son courrier du 30 juin 2010, le recourant ne fait pas valoir que ces charges se seraient modifiées depuis lors.

Il est acquis qu'il s'agit de tenir compte, au titre des charges déterminantes, du minimum vital pour un débiteur vivant seul (Fr. 1'100.- et, désormais, Fr. 1'200.- selon les nouvelles normes d'insaisissabilité, valables dès l'année 2010). S'y ajoute le loyer du recourant, y compris les frais annexes, par Fr. 1'800.- et les frais de chauffage, par Fr. 200.-. L'on peut convenir, avec la CFR, qu'il y a lieu d'additionner dans le cas d'espèce les frais relatifs à l'électricité, soit Fr. 150.-. Il est également légitime de prendre en compte, ici, à l'instar de l'autorité inférieure, la totalité des primes d'assurances-maladie et accidents, de Fr. 872.-, étant alors précisé qu'il s'agit certainement en partie d'une prime relative à l'assurance perte de gain du recourant qui exerce comme indépendant (cf. s'agissant de l'assurance maladie surobligatoire : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-699/2009 du 23 décembre 2009 consid. 2.8.2). L'adjonction de l'intégralité des frais de repas pris hors du domicile prétendus par le recourant, par Fr. 1'000.-, paraît plus problématique, compte tenu des normes d'insaisissabilité qui permettent de déduire de Fr. 9.- à Fr. 11.- par repas principal pris hors du domicile. Cela étant, compte tenu de la situation personnelle du recourant, le Tribunal de céans peut également se ranger à l'appréciation de la CFR à ce sujet. Le total des charges précitées se monte, à ce stade, à Fr. 5'222.-, montant supérieur de Fr. 100.- à celui retenu par l'autorité inférieure, ce qui résulte des nouvelles normes relatives au minimum vital d'un débiteur vivant seul. L'autorité inférieure avait, sur cette base, constaté que le recourant dégageait (à l'époque) un disponible mensuel d'environ Fr. 6'400.- (par rapport à son revenu 2007), susceptible de lui permettre de constituer les réserves nécessaires au paiement des arriérés d'impôt et de financer également son train de vie (cf. décision entreprise, p. 5). Cela étant, si l'on considère que le recourant réalise actuellement un revenu mensuel plus élevé que celui retenu par l'autorité inférieure, le disponible mensuel s'avère d'autant plus grand. Il se monte donc à l'heure actuelle à Fr. 10'934.- (Fr. 16'156.- ./. Fr. 5'222.-).

Si l'on s'en tenait à ce qui précède, il faudrait considérer que le recourant

ne se trouve pas dans une situation de dénuement au sens de l'art. 9 de l'ordonnance. En effet, si l'on comparait le montant de l'impôt fédéral direct dont il réclame la remise (Fr. 88'126.80; cf. consid. 1.2 ci-avant) à son disponible mensuel, tel que calculé ci-dessus sur la base des chiffres les plus récents (Fr. 10'934.-), il apparaîtrait clairement que le recourant est en mesure d'acquitter la dette d'impôt dont il s'agit dans un laps de temps raisonnable.

4.2.1.2 Cela étant, les dépenses précitées ne sont pas seules déterminantes pour juger le point de savoir si le recourant se trouve ou non dans une situation de dénuement. La situation économique du contribuable doit être considérée dans son ensemble, comme en dispose l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance (cf. consid. 2.6.2 ci-avant). Ainsi, les autres engagements financiers du contribuables ne doivent pas être négligés. Encore faut-il nuancer.

4.2.1.3 L'art. 3 al. 2 de l'ordonnance prescrit à l'autorité d'examiner si des restrictions du train de vie du contribuable sont indiquées et si elles peuvent ou auraient pu être exigées (cf. consid. 2.7 ci-avant). Il suit de là que les dépenses courantes excessives doivent être écartées du calcul. Leur caractère excessif est donné en principe à partir du moment où elles dépassent les frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit de poursuite (cf. art. 3 al. 2 in fine de l'ordonnance). Il suit de là que des dépenses superflues peuvent être écartées, alors même qu'elles grèvent concrètement le budget du contribuable.

4.2.1.4 Toutefois, la problématique de la prise en compte des impôts courants ne se pose pas dans ce contexte. Il ne s'agit pas, en effet, d'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 69 III 41; 95 III 39 consid. 3; 126 III 89 consid. 3b; arrêts du Tribunal fédéral 7B.7/2007 du 18 janvier 2007 consid. 4, 5A_4/2007 du 10 octobre 2007 consid. 4.3, 7B.221/2003 du 17 novembre 2003 consid. 2; cf. également : 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), ne trouve donc pas vocation à s'appliquer. Elle a d'ailleurs 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 fédéral direct, où il s'agit bien plutôt d'établir s'il y a dénuement ou non.

4.2.1.5 Les impôts du recourant doivent être considérés au même titre que ses autres engagements financiers, dans le cadre de l'appréciation globale de sa situation économique.

Dans le cas présent, la capacité financière du recourant s'apprécie de la manière suivante. Ce dernier doit faire face non seulement au remboursement de dettes privées, mais également au paiement de ses impôts. Compte tenu de l'évolution de ses revenus, le recourant a très certainement une charge fiscale mensuelle supérieure à Fr. 3'600.-, montant qu'il avait avancé à une époque où ses ressources étaient moindres (cf. recours, p. 4). Si l'on retient un revenu net (AVS déduite) de Fr. 16'156.- par mois, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits 2009 du recourant, les impôts y afférents sont manifestement supérieurs à la somme avancée. Compte tenu du domicile du recourant et des taux d'imposition qui y sont pratiqués, lesquels sont publiés, il faut retenir qu'ils se montent à une somme comprise entre Fr. 4'700.- et Fr. 5'000.- par mois. Cette charge fiscale ne lui laisse plus guère qu'un montant de l'ordre de Fr. 6'000.- pour le remboursement de ses dettes privées, somme qui devrait elle-même être quasi-intégralement absorbée par les dettes en question, dès lors qu'un amortissement linéaire de celles-ci sur 10 ans représenterait une charge mensuelle de Fr. 5'677.- (cf. recours, p. 4). En effet, un éventuel montant résiduel à disposition du recourant, de l'ordre de quelques centaines de francs, ne lui permettrait guère de solder les Fr. 88'126.80 que représente l'IFD dont il réclame la remise en moins de 15 ans. Sur la base de la situation économique du recourant, considérée dans son ensemble, il s'avère donc que celui-ci se trouve dans une situation de dénuement. Cette conclusion s'impose indépendamment de la question des impôts arriérés, à savoir les impôts relatifs aux années antérieures à 2010 (à l'exception de l'IFD relatif à 2003, objet de la demande de remise), dont le remboursement représenterait d'après le recourant une charge mensuelle supplémentaire de Fr. 2'500.- (cf. son recours, p. 4).

4.2.1.6 Cependant, le constat du dénuement ne scelle pas encore le sort du recours. La cause de ce dénuement n'est pas indifférente en matière de remise d'impôt. En effet, si le surendettement est dû à d'autres motifs que ceux énumérés à l'art. 10 al. 1 de l'ordonnance, 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. 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 (cf. art. 10 al. 2 de l'ordonnance; cf. également : consid. 2.7 ci-avant).

S'agissant des dettes privées du recourant (cf. pièce annexe n° 5 au recours, "situation des emprunts *** après vente de la villa"), il apparaît qu'il est débiteur envers *** d'un montant représentant la part de la vente d'un bien immobilier qui revenait à ce dernier, à savoir Fr. 380'887.30 (cf. p. 4 des annexes au courrier du recourant à l'autorité inférieure du 30 juillet 2008; sous pièce annexe n° 5 au recours). S'y ajoute le montant de divers prêts dont le recourant a bénéficié et qui n'ont pas encore été totalement remboursés (Fr. 114'350.-). Le total de ce qui précède se monte à Fr. 495'237.30. Vient au surplus s'y greffer une série de passifs transitoires résultant des comptes du recourant relatifs à son activité professionnelle (Fr. 183'520.-), consistant notamment dans des honoraires ainsi que les intérêts afférents, probablement, aux dettes contractées envers ses différents créanciers, et des frais de *** (cf. p. 5 des annexes au courrier susdit, sous pièce annexe n° 5 au recours). Bien que présentant une composition quelque peu différente (les intérêts précités n'y figurant plus, en particulier), ces passifs transitoires ont perduré, puisqu'ils se montaient à Fr. 186'655.- à fin 2009. Le recourant prétend amortir ces dettes de manière linéaire sur 10 ans, ce qui représenterait une somme de Fr. 5'677.- par mois (cf. recours, p. 4).

Il faut rappeler qu'à l'origine, le recourant avait tenté de mettre sur pied *** financé grâce à un prêt de Y._____. Le projet a échoué, *** a dû être vendu à perte, selon toute évidence, et le recourant est demeuré débiteur à titre personnel d'un montant important envers Y._____, à savoir Fr. 2'817'443.-. Y._____ a consenti un abandon de créance représentant Fr. 1'833'171.- (soit le 60 % de la créance initiale) moyennant certaines charges, dont le versement immédiat du solde. Le recourant a financé ce règlement via des prêts de tierces personnes. Certaines de ces personnes ont ensuite été remboursées par le biais de la vente de la villa dont le recourant a hérité par moitié. Demeurent en revanche un certain nombre de dettes que le recourant n'est pas encore parvenu à amortir. Il résulte de ce qui précède que les principaux créanciers actuels du recourant se sont en quelque sorte substitués au créancier initial, à savoir Y._____. Il s'ensuit que le surendettement du recourant est lié à la mise sur pied infructueuse de ***, la dette qui en est

résulté, ce qui s'apparente à des affaires peu florissantes au sens de l'art. 10 al. 2 de l'ordonnance. Son cas se présente ainsi dans les mêmes termes que d'autres affaires dont le Tribunal de céans a eu à connaître (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 3 et A-4478/2009 du 7 septembre 2010 consid. 3) et la solution légale qui y a été appliquée doit également prévaloir en l'occurrence. Une remise de la dette d'IFD n'est donc envisageable que dans la mesure où les créanciers du recourant ont abandonné tout ou partie de leurs créances. Au surplus, la quotité de cette remise doit équivaloir à la proportion à concurrence de laquelle lesdits créanciers ont procédé à un abandon de créance.

En l'occurrence, un abandon de créance a bel et bien été octroyé par les créanciers du recourant. Certes, il n'est pas le fait de ses créanciers actuels. Toutefois, Y._____ auquel ceux-ci se sont – en quelque sorte – substitués, avait renoncé à 60 % de sa créance contre le recourant. L'on ne saurait ignorer que le recourant a désintéressé Y._____ en empruntant auprès de tiers, de sorte que l'abandon de créance initial est effectivement relevant pour la remise dont il s'agit de juger. L'autorité inférieure n'a pas méconnu cette circonstance. Tout au contraire, elle a consenti une remise de l'IFD relatif à l'année 2003 dans la même proportion que celle de l'abandon de la créance ***, à savoir à hauteur de 60 %. Cette appréciation apparaît parfaitement correcte, tant dans son principe que dans sa mesure. Elle préserve le but de l'art. 10 al. 2 de l'ordonnance, qui est de ne pas privilégier des créanciers privés au détriment de l'Etat, dans les circonstances décrites. Il s'ensuit que le recourant ne saurait prétendre à une remise supérieure à 60 % de l'IFD considéré.

Partant, le Tribunal de céans devrait à ce stade conclure que la remise a été consentie à bon droit et à due proportion par l'autorité inférieure. Reste toutefois à examiner la condition relative aux conséquences très rigoureuses, qui fera l'objet du considérant suivant.

4.2.2. Il s'agit en effet de déterminer si le recourant remplit la seconde condition subjective de la remise, à savoir si le paiement de l'impôt – plus précisément ici du 40 % de l'impôt fédéral direct relatif à 2003 (Fr. 88'126.80) – aurait pour lui des conséquences très rigoureuses (cf. consid. 2.8 ci-avant).

Dans ce contexte, il doit être observé que le recourant est aujourd'hui âgé de *** ans et que l'assainissement de sa situation financière lui prendra

encore de nombreuses années. Il est bien évident que cet état de fait hypothèque toute perspective de retraite à court terme. Le recourant paie ainsi cher la mise sur pied infructueuse de ***, circonstance qui s'inscrit dans la volonté de développer son activité professionnelle, ce qui est méritoire. Sans désemparer devant cette perspective, le recourant a décidé de continuer à exercer sa profession, avec une intensité qui paraît même redoublée si l'on en juge d'après l'évolution de ses revenus au cours des dernières années. Dans les efforts qu'il a déployés pour redresser sa situation financière, le recourant n'avait manifestement pas compté avec les impôts relatifs à l'abandon de créance concédé par Y._____. Par contrecoup, l'impôt auquel il doit faire face s'avère d'autant plus important que l'abandon obtenu est significatif. Au stade où il en était, à savoir en plein assainissement budgétaire, le recourant n'avait manifestement plus les possibilités financières de payer l'impôt corrélatif au moment où il a conclu l'arrangement avec Y._____. Le "revenu" sur lequel cet impôt a été calculé, ne pouvait en particulier lui servir à payer l'impôt en question. Au vu de ces éléments, il apparaît clair que les circonstances rigoureuses au sens de l'art. 167 al. 1 LIFD sont réalisées.

4.3. En conclusion, il apparaît que tant les conditions objectives que les conditions subjectives requises pour la remise de l'impôt fédéral direct sont réalisées. Cela étant, compte tenu du fait que le recourant doit rembourser des dettes privées et qu'il se trouve dans un cas d'application de l'art. 10 al. 2 de l'ordonnance, l'Etat ne peut lui octroyer une remise supérieure à la proportion à concurrence de laquelle les créanciers privés ont renoncé à leurs propres créances. Compte tenu de l'abandon de créance de Y._____ à l'égard du recourant et de sa quotité, à savoir 60 % de ladite créance, le recourant a droit à une remise de l'IFD relatif à 2003 dans la même proportion. Il demeure ainsi débiteur de 40 % de l'IFD considéré, à savoir Fr. 88'126.80 (cf. consid. 1.2 ci-avant), une remise lui ayant été concédée à bon droit pour le solde, à savoir 60 % de l'IFD en question. Le Tribunal de céans est ainsi amené à confirmer le résultat de la décision de l'autorité inférieure, mais pour d'autres motifs que ceux qui ont guidé cette dernière, c'est-à-dire par substitution de motifs (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7638/2007 du 27 mars 2008 consid. 1.3, A-1388/2006 du 11 octobre 2007 consid. 1.2). Le recours s'avère donc mal fondé et doit être intégralement rejeté.

5.

Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'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) – les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant. Ils seront fixés à Fr. 300.- et compensés par l'avance corrélative du même montant. Il n'y a pas lieu d'octroyer de dépens au recourant qui succombe (art. 7 al. 1 FITAF).

6.
Conformément à l'art. 83 let. m de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), 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., ch. 1.48 p. 19). Il a par conséquent caractère définitif.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 300.-, sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance de frais du même montant.

3.
Il n'est pas octroyé de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	Marie-Chantal May Canellas

Expédition :