Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I

Case postale
CH-9023 St-Gall
Téléphone +41 (0)58 705 25 02
Fax +41 (0)58 705 29 80
www.tribunal-administratif.ch

Numéro de classement : A-7041/2015
may/pal

Décision incidente du 31 mars 2016

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

En la cause

Parties

A._____,
représenté par Maître Asa Bittel-Pettersson,
recourant,

contre

Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct,
p.a. Administration cantonale des impôts du canton de Vaud**,**
Route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD,
autorité inférieure,

Objet

Remise de l'impôt fédéral direct 2008,

Faits :

A.
Le 1er mai 2012, le recourant a déposé une requête en remise de l'impôt fédéral direct ainsi que des impôts cantonaux et communaux dus pour l'année 2008. La requête, adressée à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, a été transmise pour l'impôt fédéral direct à la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: CFR) comme objet de sa compétence le 22 janvier 2014. Le 28 septembre 2015, la CFR a rendu une décision selon laquelle elle a estimé que les conditions pour l'obtention d'une remise partielle ou totale n'étaient pas réunies, de sorte que la requête susvisée a été rejetée.

La décision a été notifiée à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) et au canton de Vaud en double exemplaire, à charge pour ce dernier d'en notifier un au recourant.

B.
Par recours du 2 novembre 2015 déposé auprès du Tribunal administratif fédéral, le recourant a contesté la décision de la CFR. Suite à l'ordonnance du Tribunal de céans du 30 novembre 2015, la CFR a, le 16 décembre 2015 et par l'entremise de son président, produit sa réponse au recours ainsi que le dossier de la cause. Le recourant a ensuite été invité à déposer une réplique jusqu'au 5 février 2016, ce qu'il a fait.

Le 10 février 2016, la CFR a été invitée à déposer une duplique jusqu'au 14 mars 2016. Le 22 février 2016, l'AFC a fait parvenir un courrier au Tribunal de céans afin de savoir si la compétence de la CFR était maintenue en lieu et place de l'autorité cantonale vaudoise.

Par ordonnance adressée le 4 mars 2016 au recourant, à la CFR et à l'AFC ("adresse et personne de contact figurant dans le courrier du 22 février 2016"), le Tribunal de céans a annulé le délai imparti à la CFR le 10 février 2016.

Les autres faits déterminants seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
La loi fédérale du 20 juin 2014 relative à la nouvelle réglementation con-

cernant la remise de l'impôt (loi sur la remise de l'impôt, RO 2015 9) est entrée en vigueur au 1er janvier 2016.

1.1 L'ancien droit prévoyait l'existence de la CFR (ancien art. 102 al. 4 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11], abrogé par le ch. I 2 de la loi sur la remise de l'impôt). Elle statuait sur les demandes de remise d'impôt ne ressortissant pas à l'autorité cantonale et se composait d'un président et d'un vice-président désignés par le Tribunal fédéral, d'un représentant de l'AFC et d'un représentant de l'administration de l'impôt fédéral direct du canton où le requérant avait été imposé.

1.2 La CFR était une instance indépendante de l'administration (*verwaltungsunabhängige Instanz*; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG): Art. 83-222, 2ème éd., Bâle 2008, n. 32 ad art. 102 LIFD), sans pouvoir toutefois être qualifiée d'autorité judiciaire indépendante (MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 73, p. 709, 729); il s'agissait ainsi d'une entité hors pouvoir hiérarchique, quoique rattachée formellement à l'administration fédérale en tant qu'elle n'avait pas la personnalité juridique (THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2011, n. 134).

1.3 La CFR a été supprimée au 1er janvier 2016 avec l'entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt, qui a abrogé l'ancien art. 102 al. 4 LIFD (consid. 1.1 ci-dessus). Cette suppression résulte également de l'art. 205*e* al. 1 LIFD (consid. 2.1 ci-dessous), qui prévoit la reprise par l'autorité cantonale compétente des procédures pendantes devant la CFR au 1er janvier 2016.

Depuis cette date, toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct sont examinées par les cantons, à qui il appartient de désigner l'autorité cantonale compétente pour la remise de l'impôt fédéral direct (autorité de remise; art. 167*b* al. 1 LIFD, introduit par le ch. I 2 de la loi sur la remise de l'impôt; Message du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise de l'impôt [ci-après: Message], FF 2013 7549, 7554). L'ancienne ordonnance du 19 décembre 1994 du Département fédéral des finances (ci-après: DFF) concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: ancienne ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, RS 642.121), établie sur la base de l'ancien art. 102 al. 4 LIFD, a aussi été abrogée lors de l'entrée en vigueur le 1er janvier

2016 de l'ordonnance du 12 juin 2015 du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, RS 642.121; art. 19 et 20 de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt), fondée sur l'art. 167*f* LIFD.

1.4 L'ancien droit répartissait les compétences entre la CFR et l'autorité cantonale de remise sur la base du montant concerné par les requêtes tendant à la remise de l'impôt fédéral direct; la CFR statuait sur un montant égal ou supérieur à Fr. 25'000.- par année fiscale; l'autorité cantonale de remise statuait pour sa part sur les requêtes tendant à la remise de l'impôt fédéral direct d'un montant inférieur à Fr. 25'000.- par année fiscale (art. 4 al. 1, respectivement al. 2, de l'ancienne ordonnance sur les demandes en remise d'impôt).

2.
Le droit transitoire a la teneur suivante, étant précisé qu'il est de jurisprudence constante que la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort, entre autres, des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique; ATF 138 III 166 consid. 3.2, arrêt du TF 2C_607/2014, 2C_608/2014 du 13 avril 2015 consid. 5.1). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal doit adopter une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité (ATF 140 II 202 consid. 5.1, 139 IV 270 consid. 2.2).

2.1 Le titre 4 (dispositions transitoires) de la huitième partie (dispositions finales) de la LIFD se compose de deux chapitres: le chapitre 1 (personnes physiques; art. 204 ss LIFD) et le chapitre 2 (personnes morales; art. 206 ss LIFD).

L'art. 205*e* (disposition transitoire relative à la modification du 20 juin 2014) al. 1 LIFD prévoit que l’autorité cantonale de remise statue sur les demandes en remise de l’impôt fédéral direct qui, au moment de l’entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la LIFD, sont pendantes devant la CFR ou devant l’autorité cantonale compétente qui les transmet à cette commission avec sa proposition. L'art. 205*e* al. 2 LIFD énonce de

son côté que la procédure de réclamation et la procédure de recours contre les décisions prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la LIFD sont régies par l'ancien droit. L'art. 207*b* LIFD a la même teneur.

2.2 Au sujet des art. 205*e* al. 2 LIFD et 207*b* al. 2 LIFD, le Message prévoit ce qui suit (FF 2013 7549, 7565):

> "Les procédures de réclamation et de recours contre des décisions déjà prononcées au moment de l'entrée en vigueur de la modification de loi en question sont traitées d'après la procédure et la répartition des compétences actuelles. La date de la décision fait foi. Par exemple, les recours pendants devant le Tribunal administratif fédéral sont traités par ce dernier (cf. commentaire de l'art. 132*a* LTF). Cette délimitation garantit la sécurité du droit et la cohérence des voies de droit, en ce sens qu'une procédure de réclamation ou de recours sera traitée selon les mêmes règles de procédure du début à la fin."

On remarque que si le Message (FF 2013 7549, 7565) évoque "Art. 205*d* LIFD et 207*b*" en en-tête de ce commentaire, il s'agit manifestement d'une erreur de plume, l'art. 205*d* LIFD prévoyant une disposition transitoire relative à la modification du 28 septembre 2012, non pertinente ici. Cela étant précisé, l'art. 132*a* de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) dispose que "[l]a procédure de recours contre des décisions prononcées avant l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la [LTF] est régie par l'ancien droit." Par ailleurs, selon le Message (FF 2013 7549, 7559):

> "L'art. 132*a* fixe le droit transitoire relatif aux procédures devant le Tribunal fédéral. Les décisions en dernier recours de tribunaux cantonaux et du Tribunal administratif fédéral concernant la remise de l'impôt qui ont été prononcées avant l'entrée en vigueur de cette modification ne peuvent donc pas être attaquées devant le Tribunal fédéral […]."

2.3 En note de bas-de-page 29, le Message (FF 2013 7549, 7565) explique que l'art. 81 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) est aménagé de manière identique aux art. 205*e* al. 2 LIFD et 207*b* al. 2 LIFD, à l'instar des art. 53 al. 1 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et 132 al. 1 LTF.

L'art. 81 PA prévoit que la PA n'est applicable ni aux contestations pendantes, au moment de son entrée en vigueur, devant des autorités chargées du contentieux administratif, ni aux recours ou oppositions contre les décisions rendues avant son entrée en vigueur: dans ces affaires, les

anciennes règles de procédure et de compétence sont applicables. Ensuite, l'art. 53 al. 1 LTAF dispose que la procédure de recours contre les décisions qui ont été rendues avant l'entrée en vigueur de la LTAF et qui, selon l'ancien droit, pouvaient faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral ou le Conseil fédéral est régie par l'ancien droit. Enfin, selon l'art. 132 al. 1 LTF, la LTF s'applique aux procédures introduites devant le Tribunal fédéral après son entrée en vigueur; elle ne s'applique aux procédures de recours que si l'acte attaqué a été rendu après son entrée en vigueur.

3.

3.1 Les titulaires des tâches administratives se caractérisent par le fait qu'il s'agit de personnes (morales) au sens juridique du terme (art. 52 al. 2 et 59 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210]). L'exécution des tâches que la loi leur confie suppose en effet qu'ils affectent les droits des administrés, ce qu'ils ne peuvent faire que s'ils disposent eux-mêmes de la capacité civile passive et active. Disposent de cette capacité notamment les collectivités publiques, à savoir l'Etat en tant que tel, qu'il s'agisse de la Confédération ou d'un canton, dans la limite de leurs compétences respectives (*Verwaltungsträger*; JACQUES DUBEY/JEAN-BAPTISTE ZUFFEREY, Droit administratif général, Bâle 2014, n. 30; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4ème éd., Berne 2014, § 5 n. 5, sur la personnalité juridique d'un canton, voir ATF 141 I 253 consid. 3.2 s.).

3.2 Les titulaires des tâches administratives sont composés de divers organes ou sont divisés en différentes unités, comme des départements, des offices, des services, des bureaux ou des commissions (*Verwaltungseinheiten*; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., § 5 n. 6). N'ayant pas la personnalité juridique, ces organes ne sont guère eux-mêmes parties aux rapports de droit administratif dont ils ont pour tâche de définir le contenu. En tant qu'organes, ils manifestent des volontés et adoptent des comportements qui sont cependant imputés juridiquement à l'autorité ou à l'entité dotée de la personnalité juridique au nom et pour le compte de laquelle ils agissent (DUBEY/ZUFFEREY, op. cit., n. 32; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2ème éd., Zurich/Bâle/Genève 2016, n. 43 ad art. 48).

4.

4.1 L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur s'est abstenu de

régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les silences qualifiés et les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant d'une norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (ATF 140 V 485 consid. 4.1, ATF 139 I 57 consid. 5.2; ATAF 2013/28 consid. 4.2). La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562 consid. 3.5).

4.2 Lorsque la loi présente une lacune proprement dite, il convient de la combler en faisant œuvre de législateur au sens de l'art. 1er al. 2 CC (ATF 120 II 341 consid. 6c) en s'inspirant des buts poursuivis par le législateur (ATF 119 Ib 216 consid. 2, 112 Ib 311 consid. 2) et des règles adoptées en d'autres matières ou domaines (arrêt du TAF A-4013/2007 du 22 décembre 2008 consid. 6.3.6).

5.

5.1 En l'espèce, la décision litigieuse a été rendue le 28 septembre 2015; le Tribunal de céans reste ainsi saisi de la cause et la procédure est régie par l'ancien droit (consid. 2.1 ci-dessus).

5.2 Cela dit, la CFR a agi jusqu'à sa suppression au 1er janvier 2016 comme partie (autorité inférieure) dans la présente procédure contentieuse ouverte suite à un recours contre sa décision (TANQUEREL, op. cit., n. 1490). Se pose donc la question de savoir quelle autorité doit agir désormais à la place de la CFR.

En effet, par la suppression de la CFR, la Confédération, en tant que titulaire de tâches administratives (consid. 3.1 ci-dessus), a perdu l'organe par lequel elle manifestait sa volonté dans la présente procédure (consid. 3.2 ci-dessus). Il faut à ce titre souligner que la capacité d'être partie et d'ester en justice conférée – comme c'était le cas pour la CFR – à des unités administratives n'implique pas encore que dite unité devient titu-

laire de tâches administratives (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., § 5 n. 8).

A cela s'ajoute que la CFR ne dispose aujourd'hui, *de facto*, plus de ses organes décisionnels: la durée des mandats de son président et vice-président a été reconduite seulement jusqu'au 31 décembre 2015 (lettre circulaire du 29 janvier 2015 du DFF aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct (disponible en ligne [www.estv.admin.ch]). De manière correspondante, la compétence décisionnelle concernant toutes les demandes de remise de l'impôt fédéral direct appartient désormais aux cantons (ibidi.).

5.3

5.3.1 Les art. 205*e* al. 2 LIFD et 207*b* al. 2 LIFD, à l'instar des art. 81 PA, 53 al. 1 LTAF et 132 al. 1 LTF, prévoient tous en substance que la procédure de contestation de décisions rendues avant l'entrée en vigueur du nouveau droit demeure régie par l'ancien droit (consid. 2.1 ss ci-dessus). Le nouveau droit s'applique par contre à toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct pendantes devant la CFR ou le canton au 1er janvier 2016 (art. 205*e* al. 1 LIFD et 207*b* al. 1 LIFD; explications du DFF, p. 2).

Il faut en conclure que le droit transitoire répond à deux questions. D'abord, il répond à la problématique de savoir quelle autorité doit statuer sur les demandes pendantes devant l'ancienne CFR; il s'agit de l'autorité cantonale de remise. Ce cas de figure n'est ici d'aucun secours, puisque la cause n'est plus pendante devant la CFR – mais devant le Tribunal de céans – depuis l'introduction du recours le 2 novembre 2015.

Ensuite, pour autant que la décision litigieuse ait été rendue avant le 1er janvier 2016, les procédures sont régies par "la procédure et la répartition des compétences" de l'ancien droit, les recours pendants devant le Tribunal administratif fédéral demeurant de la compétence de ce dernier. Cette deuxième règle transitoire n'éclaire toutefois pas non plus la problématique de la conséquence procédurale de la suppression de la CFR. On peut se demander ce qu'il faut entendre par "ancien droit", en particulier si cette notion implique que l'existence de la CFR perdurerait après le 1er janvier 2016 à l'égard des procédures non encore achevées, la compétence une fois fondée devant rester acquise conformément au principe de *perpetuatio fori* (MADELEINE CAMPRUBI, Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/St-Gall 2008, n. 11 ad art. 81).

Les explications du DFF du 29 mai 2015 concernant la révision de l'ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt; ci-après: explications du DFF) n'apportent aucun éclaircissement non plus. En particulier, l'annexe auxdites explications, qui comprend un tableau de concordance entre ancien et nouveau droit, ne fait que rappeler que l'art. 4 al. 1 à 3 de l'ancienne ordonnance sur les demandes en remise d'impôt sur la compétence de la CFR a été abrogé, sans éclaircir la question ici pertinente.

5.3.2 En conséquence, la loi ne règle pas la question de savoir qui doit remplacer la CFR après sa suppression dans le cadre d'une procédure de recours pendante au 1er janvier 2016 devant le Tribunal de céans.

5.4 Dans la cause ayant fait l'objet de l'arrêt du TAF A-4013/2007 du 22 décembre 2008, le Tribunal de céans a eu à traiter d'une question similaire, quoique non identique, puisque la problématique ne concernait pas la suppression d'une autorité postérieurement à la création de la litispendance devant le Tribunal de céans, comme dans la présente affaire, mais antérieurement. Dans l'arrêt précité, l'autorité initialement compétente pour traiter la demande du recourant, à savoir la Commission des allocations anticipées, avait été dissoute par l'abrogation au 1er août 2008 de l'arrêté fédéral du 20 septembre 1957 concernant l'octroi d'allocations anticipées à des Suisses victimes de la persécution nationale-socialiste (RO 1958 205; arrêt du TAF A-4013/2007 du 22 décembre 2008 consid. 6.3.3). Faute de base légale, il n'était pas possible de reconstituer ladite Commission. Le Tribunal de céans en a déduit qu'il se trouvait en présence d'une lacune proprement dite, qu'il lui appartenait de combler (arrêt du TAF A-4013/2007 du 22 décembre 2008 consid. 6.3.6). Il a ainsi "considér[é] que la Commission d'indemnités étrangères [était] compétente pour trancher la demande d'allocation anticipée du recourant" (ibidi., consid. 6.3.8) et lui a transmis la cause pour prise de décision.

5.5 Partant, le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler (consid. 5.2 ci-dessus), sans qu'aucune solution ne se dégage de la loi (consid. 5.3 ci-dessus). Il faut donc constater l'existence une lacune proprement dite qu'il appartient au juge de combler (consid. 4 et 5.4 ci-dessus).

6.

Afin de combler la lacune proprement dite susvisée, le Tribunal de céans s'inspirera des buts poursuivis par le législateur et des règles adoptées

en d'autres matières ou domaines. Le Tribunal examinera donc les deux solutions envisageables (consid. 6.1 s.) à la lumière de la volonté du législateur.

6.1 On peut songer à l'attribution de la qualité d'autorité inférieure à l'AFC, en tant qu'elle assurait les travaux de secrétariat de la CFR (art. 5 de l'ancienne ordonnance sur les demandes en remise d'impôt) et qu'un de ses représentants œuvrait au sein de la CFR. Cela dit, les règles y relatives ont été abrogées, au même titre que la CFR. La correspondance de l'AFC du 22 février 2016 n'y change rien, de sorte que cette option, qui viserait dans une certaine mesure à réintégrer l'AFC dans une forme de rôle historique, apparaît peu compatible avec la volonté du législateur.

6.2

6.2.1 La solution suivante doit dès lors être adoptée. En appliquant par analogie la règle en vertu de laquelle le Tribunal administratif fédéral a succédé aux diverses commissions de recours (art. 53 al. 2 LTAF; arrêts du TF 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 Faits let. D, 2A.369/2005 du 24 août 2007 consid. 8 in fine [le Tribunal administratif fédéral doit trancher la question des frais de la procédure conduite devant la commission fédérale de recours en matière de contributions], 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 Faits let. C), l'autorité cantonale de remise vaudoise – en tant que le canton de Vaud est compétent pour la taxation de 2008 du recourant – remplace la CFR comme autorité inférieure dans la présente procédure, y compris pour rendre une nouvelle décision si le recours devait être admis et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

6.2.2 L'autorité cantonale compétente en matière de remise d'impôt, au sens de l'article 167*b* alinéa 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]).

6.2.3 La solution évoquée est compatible avec le but du législateur, qui a souhaité simplifier le système fiscal. En effet, le traitement de toutes les demandes en remise de l'impôt fédéral direct par les cantons permet d'éliminer efficacement la dualité de la procédure qui existait jusqu'au l'entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt (Message, FF 2013 7549, 7550, 7554 s.). En outre, le législateur a voulu conférer à l'AFC – donc à la Confédération – en tant que la première peut notamment exiger que les décisions, les décisions sur réclamation et les décisions sur re-

cours concernant des demandes en remise de l'impôt fédéral direct lui soient notifiées (art. 103 al. 1 let. e LIFD), une fonction de surveillance, en formant au besoin un recours devant une instance cantonale indépendante de l'administration et ensuite, éventuellement, saisir le Tribunal fédéral (Message, FF 2013 7549, 7555, 7560). Maintenir le rôle de partie de la Confédération dans la présente procédure irait donc ici aussi à l'encontre de ce but légal.

6.2.4 Certes, cette solution revient à remplacer une collectivité publique (la Confédération) par une autre (le canton de Vaud; consid. 3.1 ci-dessus) en cours de procédure devant le Tribunal de céans.

6.2.4.1 A cet égard, on peut rappeler que la loi et la jurisprudence ont élaboré des règles relatives à la substitution de parties.

La PA ne règle pas expressément ladite question de la substitution, soit celle du remplacement d'une partie par une autre en cours d'instance suite à un transfert des droits ou des obligations litigieux. La substitution de parties peut avoir lieu aussi bien en procédure de première instance (MARANTELLI-SONANINI/HUBER, op. cit., n. 48 ss ad art. 6) qu'en procédure contentieuse (procédure d'opposition: arrêt du TAF B-461/2013 du 21 janvier 2015 consid. 1.3.2.1.1; procédure de recours: arrêt du TF 9C_256/2010, 9C_263/2010 du 30 novembre 2011 consid. 1). L'admissibilité d'un tel procédé dépend d'une part du droit matériel applicable, qui détermine la validité du transfert opéré; ce dernier devra porter sur des droits et obligations librement transmissibles, soit non éminemment personnels (arrêt du TAF A-2252/2013 du 17 avril 2014 consid. 3.1; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, op. cit., n. 49 ad art. 6) –, d'autre part du droit de procédure, qui détermine notamment si la partie reprenante dispose du même intérêt à la procédure que son prédécesseur (art. 48 PA; ATAF 2014/10 consid. 3.1, arrêts du TAF A-545/2013 du 24 juin 2014 consid. 1.2.3.1, A-3524/2008 du 19 février 2010 consid. 4). La nouvelle partie doit reprendre la procédure dans l'état dans lequel elle se trouve, l'objet du litige restant le même (arrêt du TAF du TAF A-545/2013 du 24 juin 2014 consid. 1.2.3.1, décision incidente du TAF A-2132/2012 du 25 février 2013 consid. 7.2).

En outre, le changement des personnes n'entraîne pas substitution de parties lorsqu'il s'opère par succession universelle ou en vertu de dispositions légales spéciale (art. 17 al. 3 PCF, applicable par renvoi de l'art. 4 PA; arrêt du TAF A-3622/2010 du 1er décembre 2010 consid. 1.2), ce qui signifie que la substitution de parties intervient dans ces cas de plein droit

– sans que l'accord de la partie adverse ne soit nécessaire – et doit être prise en considération d'office (arrêt du TF 2C_909/2008 du 2 novembre 2009 consid. 1.1; arrêt du TAF A-7161/2009 du 1er avril 2010 consid. 1.2.1).

6.2.4.2 Cela dit, ces règles sont destinées à régler une substitution de parties du côté de l'administré (ISABELLE HÄNER, Die Beteiligten im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, Zurich 2000, n. 369), raison pour laquelle on ne saurait les appliquer sans autre retenue à la présente cause, qui concerne le remplacement – qualifiable de substitution de parties *sui generis* – d'une collectivité publique par une autre. Ces conditions ne pourraient en outre qu'être interprétées conformément au but du législateur (consid. 6.2.3 ci-dessus). En tout état de cause, le remplacement de la CFR par l'autorité cantonale a été prévu pour la procédure de première instance. En effet, selon les art. 205*e* al. 1 et 207*b* al. 1 LIFD, l'autorité cantonale de remise statue sur les demandes pendantes au 1er janvier 2016 devant la CFR (consid. 2.1 ci-dessus), ce qui signifie bien que l'autorité cantonale se saisit des procédures pendantes devant la CFR. Ainsi, pour les conséquences que peut avoir le remplacement de la CFR par l'autorité cantonale compétente, il suffit de renvoyer à la volonté du législateur.

On peut en outre souligner que la Confédération a *in casu* donné son accord à tout le moins implicite audit remplacement, puisqu'elle a demandé, dans son pli du 22 février 2016, une décision motivée du Tribunal de céans dans l'hypothèse où il maintiendrait "la compétence de la CFR" au lieu de celle de l'autorité cantonale.

6.2.5 On précisera que la présence d'une autorité cantonale au cours de la procédure devant le Tribunal de céans n'est pas incompatible avec le système de la LTAF, puisque l'art. 33 let. i LTAF prévoit, comme autorités précédentes, les "autorités cantonales, dans la mesure où d'autres lois fédérales prévoient un recours au Tribunal administratif fédéral".

6.2.6 Au demeurant, transmettre l'affaire à l'autorité cantonale vaudoise permet au Tribunal de s'adresser à un organe dont la loi prévoit désormais l'existence, à savoir l'autorité de remise cantonale (art. 167*b* al. 1 LIFD; consid. 6.2.2 ci-dessus), alors que si la Confédération devait rester partie à la présente procédure, le Tribunal de céans devrait créer *ex nihilo* la compétence d'un organe au sein de la Confédération, ce qui ne serait pas compatible avec l'économie de procédure.

6.2.7

6.2.7.1 Une question – qui n'a pas à être tranchée ici – pourrait se poser si l'autorité cantonale de remise devait revenir sur la décision litigieuse, puisque la possibilité de procéder à un nouvel examen de la décision attaquée subsiste tant que le Tribunal n'a pas encore rendu son arrêt (art. 58 PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, ch. 3.44), malgré l'effet dévolutif du recours (art. 54 PA; TANQUEREL, op. cit., n. 1396).

6.2.7.2 A ce titre, sous l'ancien droit, les décisions rendues par la CFR pouvaient être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. f LTAF. Les arrêts du Tribunal administratif fédéral rendus sur recours contre les décisions de l'ancienne CFR n'étaient par contre pas susceptibles de recours au Tribunal fédéral (ancien art. 83 let. m LTF; MICHAEL BEUSCH, in: op. cit., n. 32 ad art. 102 LIFD; arrêt du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid.6). Désormais, la décision concernant la demande en remise de l'impôt fédéral direct ouvre les mêmes voies de droit que celle concernant la demande en remise de l'impôt cantonal sur le revenu ou sur le bénéfice (explications du DFF, p. 2). Ainsi, l'art. 83 let. m LTF prévoit que le recours au Tribunal fédéral est irrecevable notamment contre les décisions sur l'octroi d'un sursis de paiement ou sur la remise de contributions; en dérogation à ce principe, le recours contre les décisions sur la remise de l'impôt fédéral direct ou de l'impôt cantonal ou communal sur le revenu et sur le bénéfice est recevable, lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs (ch. I 1 de la loi sur la remise de l'impôt). L'ouverture de cette voie de droit a pour but d'éviter qu'une autorité de recours cantonale statue en dernière instance, ce afin de garantir une jurisprudence uniforme après l'abrogation de la CFR (Message, FF 2013 7549, 7557). Le requérant, l'autorité de remise et l'AFC peuvent former recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral contre la décision cantonale de dernière instance, conformément à la LTF (art. 167*g* al. 5 LIFD), l'AFC disposant ainsi des mêmes voies de droit que le requérant (art. 167*g* al. 2 LIFD; Message, FF 2013 7549, 7554).

6.2.7.3 On pourrait ainsi concevoir, conformément à l'art. 205*e* al. 2 LIFD, que la voie de recours contre une hypothétique décision de l'autorité cantonale de remise se déterminerait sur la base de l'ancien droit, en tant que la décision litigieuse (initiale) a été rendue sous l'empire de l'ancien

droit. Point n'est toutefois besoin de répondre à cette question, puisqu'elle n'est pas litigieuse à ce stade.

7.
En résumé, la suppression de la CFR intervenue sur la base de la loi sur la remise de l'impôt a entraîné la perte de l'organe de la Confédération par lequel elle agissait dans la présente procédure. Les dispositions transitoires ne prévoyant que l'application de l'ancien droit – sans régir la question de savoir à qui revient la tâche de poursuivre la présente procédure en l'absence de la CFR – il faut constater l'existence d'une lacune proprement dite, qu'il appartient au juge de combler. En l'occurrence, en lieu et place de la CFR, c'est l'autorité cantonale compétente du canton de Vaud, *i.e.* l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (consid. 6.2.2 ci-dessus) qui lui est substituée et lui succède. Cette solution est compatible avec la solution de droit transitoire prévue par le législateur dans le cadre de la procédure de première instance: la loi dispose en effet que l'autorité cantonale statue sur les affaires pendantes devant la CFR au 1er janvier 2016. Ainsi, le Tribunal de céans reste saisi de la cause et l'ancien droit – fédéral – de procédure demeure applicable, alors que l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct du canton de Vaud agit désormais comme autorité inférieure.

8.
8.1 Le nouveau droit ouvre une voie de droit conditionnelle au Tribunal fédéral, contrairement à l'ancien droit, qui ne prévoyait aucun recours au Tribunal fédéral contre les arrêts du Tribunal de céans (consid. 6.2.7.2 ci-dessus). Or, puisque la présente décision est rendue postérieurement au 1er janvier 2016 (date d'entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt), la voie de droit au Tribunal fédéral désormais prévue à l'art. 83 let. m LTF est ouverte ici, conformément à l'art. 132*a* LTF (consid. 2.2 ci-dessus; MICHAEL BEUSCH/SUSANNE RAAS, Neuregelung des Steuererlasses – alter Wein in neuen Schläuchen?, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis)] 1/2016, p. 9 note n. 24).

8.2 Même si l'AFC n'a en l'occurrence pas exigé la notification de la présente décision (voir art. 103 al. 1 let. e LIFD), elle lui est exceptionnellement notifiée compte tenu du courrier du 22 février 2016 parvenu au Tribunal de céans.

(Le dispositif de la décision incidente se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
L'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct du canton de Vaud succède à la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (CFR) en qualité d'autorité inférieure, dans le cadre de la présente procédure de recours.

2.
Les parties seront informées ultérieurement de la suite de la procédure.

3.
Il n'est pas perçu de frais judiciaires.

4.
La présente décision incidente est adressée :

– au recourant (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (Administration cantonale de l'impôt fédéral direct du canton de Vaud) (Recommandé)
– à l'AFC pour information (adresse et personne de contact figurant dans le courrier du 22 février 2016; dossier de la CFR abrogée: n° de réf. ***; Recommandé)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège : Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas de remise de l'impôt fédéral direct, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification. Le recours est recevable lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs (art. 82, art. 83 let. m, art. 90 ss et art. 100 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :