



Cour I
A-7041/2015

Arrêt du 26 octobre 2016

Composition

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

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 1^{er} mai 2012, le recourant a déposé une requête en remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) ainsi que des impôts cantonaux et communaux (ICC) dus pour l'année 2008.

La requête, adressée à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: autorité cantonale), a été transmise pour l'IFD à la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct (ci-après: CFR) comme objet de sa compétence le 22 janvier 2014.

B.

B.a Le 28 septembre 2015, la CFR a rendu une décision selon laquelle elle a rejeté la requête en remise de l'IFD pour l'année 2008; les conditions pour l'obtention d'une remise partielle ou totale n'étaient en effet pas réunies.

B.b 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.

C.

C.a Par recours du 2 novembre 2015 déposé auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal), le recourant a contesté la décision de la CFR. Il conclut de la manière suivante:

Principalement

1. le présent recours (est) déposé dans le délai légal.
2. une remise d'impôt totale ou partielle est admise.
3. la "présentation des preuves sous allégué 24 (pièce 11) dans les 30 jours dès le présent."

Subsidiairement, au cas où la remise d'impôt ne serait pas admise

Un plan de paiement échelonné de l'impôt en question sur au moins 30 ans.

C.b Suite à l'ordonnance du Tribunal du 30 novembre 2015, la CFR a, le 16 décembre 2015 et par l'entremise de son président, produit sa réponse ainsi que le dossier de la cause et a conclu au rejet du recours.

C.c La CFR a été supprimée au 1^{er} janvier 2016; depuis cette date, toutes les demandes en remise de l'IFD sont examinées par les cantons (voir décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 1.3).

C.d Le recourant a déposé une réplique le 5 février 2016.

D.

Interpellé par la CFR le 22 février 2016, le Tribunal a notamment prononcé, par décision incidente A-7041/2015 du 31 mars 2016, ce qui suit:

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.

Ladite décision a été notifiée au recourant, à l'autorité inférieure (Administration cantonale de l'impôt fédéral direct du canton de Vaud) et à l'AFC pour information. Cette décision est en force.

E.

E.a Le 6 mai 2016, le Tribunal a transmis un double de la réplique du 5 février 2016 et de ses annexes à l'autorité cantonale en tant qu'autorité inférieure, et l'a invitée à déposer une duplique jusqu'au 6 juin 2016.

E.b Le 19 mai 2016, l'autorité cantonale a déposé sa duplique, a conclu à la confirmation de la décision attaquée et au rejet du recours.

E.c Par ordonnance du 23 mai 2016, le Tribunal a transmis cette dernière écriture au recourant.

E.d Le 20 juillet 2016, le recourant, "[m]algré le fait [qu'il n'a] pas été invité à [s]e prononcer sur l'écriture" de l'autorité cantonale, a fait valoir un certain nombre d'observations.

E.e Le 5 août 2016, le recourant a encore produit une pièce non sollicitée, à savoir son "compte fiscal (skattekonto)".

Les autres faits déterminants seront repris en tant que besoin 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 – désormais supprimée (let. C.c ci-dessus) – peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. f LTAF (arrêt du TAF A-1132/2012 du 25 septembre 2013 consid. 1.1). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF) (arrêt du TAF A-6903/2015 du 25 avril 2016 consid. 1.2.2).

1.2

1.2.1 La loi fédérale du 20 juin 2014 relative à la nouvelle réglementation concernant la remise de l'impôt (loi sur la remise de l'impôt, RO 2015 9) est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2016 (arrêt du TAF A-6903/2015 du 25 avril 2016 consid. 1.1, décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 1).

1.2.2 Quant aux dispositions transitoires, l'art. 205e al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) énonce 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. Ainsi, pour autant que la décision litigieuse ait été rendue avant le 1^{er} 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 (décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 2.1 s. et 5.3.1).

1.3 En l'occurrence, la décision du 28 septembre 2015 a été notifiée au recourant le 2 octobre 2015. Ce dernier – destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 PA) – a ainsi déposé son recours du 2 novembre 2015 dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). En tant qu'il est déposé auprès du Tribunal – compétent ici (consid. 1.2.2 ci-dessus; arrêt du TAF A-6903/2015 du 25 avril 2016 consid. 1.2.2) – et qu'il satisfait en outre aux exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, le recours est recevable, ce à quoi l'entrée en vigueur de la loi sur la remise (consid. 1.2 ci-dessus) ne change rien.

2.

Quant au droit matériel applicable, c'est l'ancienne législation sur la remise de l'impôt, dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2016, qui s'applique, conformément au principe de non-rétroactivité des dispositions de droit matériel (ATF 138 I 189 consid. 3.4; arrêt du TAF A-6436/2011 du 18 décembre 2013 consid. 2.4.4; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd. 2016, p. 193) et compte tenu du fait que la loi sur la remise ne prévoit rien à propos de l'application rétroactive du nouveau droit matériel.

S'appliquent donc la LIFD avant l'entrée en vigueur de la loi sur la remise de l'impôt et 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: ordonnance) (RO 1995 595 et les modifications ultérieures), abrogée lors de l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 de l'ordonnance du 12 juin 2015 du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (RS 642.121) (art. 19 et 20 de ladite ordonnance).

L'art. 167 LIFD (conditions de la remise de l'impôt) et l'art. 167a LIFD (motifs de refus), en particulier, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016, ne s'appliquent pas ici (arrêt du TAF A-6903/2015 du 25 avril 2016 consid. 3.3). La mention, dans le texte qui suit, de la LIFD, doit se comprendre comme une référence au droit en vigueur avant le 1^{er} janvier 2016.

3.

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

4.

4.1 Aux termes de l'art. 167 al. 1 LIFD, 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.

La remise d'impôt est la renonciation de la collectivité publique à la créance d'impôt (BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 421). 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 (ATAF 2009/45 consid. 2.2; arrêts du TAF A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.3, A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.2.3; MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, Archives de droit fiscal suisse, 2004-2005/73, p. 709, 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 (arrêts du TAF A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.3, A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.2; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2e éd. 2008 [ci-après: Kom DBG], n. 6 ad art. 167 LIFD).

4.2 La réglementation de la remise est détaillée dans l'ordonnance. 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 LIFD (art. 9 à 12 de l'ordonnance). D'après l'art. 1 al. 1 de ladite 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 du contribuable elle-même, et non à ses créanciers.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral et l'opinion majoritaire de la doctrine, lorsque les conditions posées par la loi sont remplies (consid. 4.3 ss ci-dessous), 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 (ATAF 2009/45 consid. 2.2; arrêts du TAF A-3232/2011 du 23 avril 2012 consid. 2.2.4, A-7668/2010 du 22 septembre 2011 consid. 2.2, A-5975/2007 du 28 juin 2010 consid. 2.2; BEUSCH, Kom DBG, n. 8 ad art. 167 LIFD; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Grundzüge des Steuerrechts, 2008, § 31 ch. 3 et 8; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 423). Sur la base

de l'art. 167 al. 1 LIFD (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 (arrêts du TF 2D_24/2009 du 9 avril 2009 consid. 2.2, 2D_7/2008 du 1^{er} juillet 2008 consid. 1, 2D_138/2007 du 21 février 2008 consid. 2.2; arrêt du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.4; PIERRE CURCHOD, in: Danielle Yersin/Yves Noël [édit.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 21 ad art. 167 LIFD; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, n. 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 (arrêt du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.4).

4.3 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 (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 (art. 1 al. 2 de l'ordonnance). L'autorité de remise n'est, en effet, pas habilitée à se déterminer sur ces points (ATAF 2009/45 consid. 2.3; arrêts du TAF A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.3, A-3232/2011 du 23 avril 2012 consid. 2.3, et A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.5; BEUSCH, Kom DBG, n. 7 et 12 s. ad art. 167 LIFD).

4.4 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 (consid. 4.1 ci-dessus). Ces conditions sont cumulatives (arrêts du TAF A-1132/2012 du 25 septembre 2013 consid. 2.4, A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.6.1), étant encore précisé qu'elles ne sont pas totalement distinctes (consid. 4.6 ci-dessous). En outre, nonobstant leur contrôle abstrait, lesdites conditions doivent être examinées pour chaque contribuable en fonction des circonstances du cas d'espèce (ATAF 2009/45 consid. 2.5; arrêts du TAF A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.4, A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.5, A-

741/2011 du 24 novembre 2011 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 (art. 3 al. 1 de l'ordonnance; ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du TAF A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.8, A-3232/2011 du 23 avril 2012 consid. 2.8, A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.6.2).

4.5

4.5.1 La première condition subjective d'une remise posée par l'art. 167 LIFD – 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 (ATAF 2009/45 consid. 2.6; arrêts du TAF A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5.1, A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.6.2, A-741/2011 du 24 novembre 2011 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 al. 2 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 (arrêts du TAF A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.8, A-3232/2011 du 23 avril 2012 consid. 2.8, A-741/2011 du 24 novembre 2011 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; ATAF 2009/45 consid. 2.8.1; arrêts du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.7, A-6866/2008 du 2 mars 2011 consid. 2.7).

4.5.2 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 1ère 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; arrêts du TAF A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.6.2 s., A-3232/2001 du 23 avril 2012 consid. 2.6.1 s., A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.7; BEUSCH, Kom DBG, n. 15 s. ad art. 167 LIFD).

4.6 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. 4.5 ci-dessus), 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 (arrêts du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.8, A-6866/2008 du 2 mars 2011 consid. 2.8). 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 (ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du TAF A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.6, A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.7.1, A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.8).

Des conséquences très rigoureuses peuvent par exemple résulter de l'aggravation continue, depuis la taxation, des circonstances financières ou peuvent ressortir de causes ayant trait à la situation de dénuement. 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 (ATAF 2009/45 consid. 2.7.1; arrêts du TAF A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.6.1, A-430/2012 du 27 juillet 2012 consid. 2.7.1, A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 2.8).

5.

5.1 En l'espèce, seule la remise de l'IFD est litigieuse. La conclusion subsidiaire tendant à obtenir un plan de paiement échelonné (sur cette notion: arrêt du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 3) de l'impôt sur "au moins 30 ans" n'a pas fait l'objet de la décision; elle sort donc de l'objet de la contestation, ne peut faire l'objet du litige (sur ces deux notions: arrêt du TAF A-4363/2014 du 4 août 2016 consid. 3.1) et doit donc être déclarée irrecevable. Le recourant a produit avec sa réplique un courrier de l'office d'impôt du district de *** du 15 décembre 2015, selon lequel "la proposition de remboursement [...] soumise [par le recourant] à raison de CHF 2'000 par an n'est pas suffisante par rapport aux créances qui sont dues auprès de [l'office]." Cette correspondance, envoyée au demeurant par une autorité cantonale et non par la CFR – encore existante en décembre 2015 – ne change toutefois rien au fait que la décision attaquée ne tranche aucune question relative à un hypothétique paiement échelonné de la dette fiscale.

Il convient ainsi d'examiner d'abord les conditions objectives de la remise de l'impôt (consid. 5.2), avant d'en venir aux conditions subjectives (consid. 5.3).

5.2

5.2.1 La décision de taxation du 10 janvier 2011 fait état d'un montant de Fr. 65'292.- dû au titre de l'IFD de 2008, pour un revenu imposable de

Fr. 586'400.- (pièce 9 du dossier de la CFR). Cette décision n'a pas été contestée et elle est en force.

5.2.2 En outre, il ressort du relevé de compte de l'IFD du 22 janvier 2014 que le montant qui reste à payer au titre de l'IFD de 2008 s'élève à Fr. 55'840.50 (pièce 10 du dossier de la CFR), ce que la décision attaquée retient également. Le recourant ne conteste pas ce montant. Restent donc dus Fr. 55'840.50.

Les deux conditions objectives (consid. 4.3 ci-dessus) de la remise de l'impôt sont donc remplies.

5.3 Quant aux conditions subjectives (consid. 4.4 ss ci-dessus), il faut aborder la condition du dénuement, en vue de le discuter au moment où le présent arrêt est rendu, bien que des circonstances passées ou futures puissent être prises en compte (consid. 4.4 ci-dessus).

5.3.1 Le recourant, né en ***, a travaillé dès décembre 1994 en qualité de trésorier du groupe B. _____ en ***. L'activité financière du groupe a été déplacée en Suisse en 1998. Au 1^{er} septembre 1998, C. _____ (radiée après liquidation selon publication du *** 2004) a engagé le recourant en qualité de directeur général. Dès janvier 2001, le recourant a également travaillé pour D. _____ (radiée après liquidation selon publication du *** 2012).

Au cours de son emploi le recourant a touché des bonus, versés soit par D. _____ de 2004 à 2006 (plus de Fr. 200'000.-), soit par C. _____ en 2007 (Fr. 95'000.-).

Par courrier du 4 février 2008, le groupe B. _____, agissant pour ses deux filiales suisses évoquées, a résilié le contrat de travail du recourant pour août 2008.

Le certificat de salaire fourni par D. _____ au recourant pour la période du 1^{er} janvier 2008 au 31 août 2008 fait état d'un salaire brut total de Fr. 40'964.- (net: Fr. 38'477.-). Quant au certificat de salaire de C. _____, il fait état d'un salaire brut total de Fr. 618'331.- (net: Fr. 588'831.-), comprenant Fr. 213'610.- de prestations non périodiques. Si le recourant soutient à ce propos ne pas avoir "touché" le montant intégral figurant sur les certificats de salaires, il ne conteste pas avoir droit à ces montants. Qu'ils aient été compensés par l'ancien employeur du recourant – comme cela ressort de l'arrêt de la cour de justice (annexe au courrier du recourant du 15 août

2013 [pièce 13 du dossier de la CFR]) – ne pourrait intéresser que la question de l'exécution d'obligations de tiers envers le recourant, respectivement l'extinction de leurs obligations, ce qui ne changerait rien au montant des revenus du travail du recourant.

En février 2009, le recourant a touché l'avoir de sortie de la prévoyance professionnelle LPP, d'un montant de Fr. 535'400.-, correspondant à une rente annuelle de Fr. 29'522 s'agissant de l'emploi auprès de C._____, et l'avoir de sortie LPP, d'un montant de Fr. 26'339.20, correspondant à une rente annuelle de Fr. 1'511.- s'agissant de l'emploi auprès de D._____ (voir arrêt de la cour de justice du 31 octobre 2011 [pièce 1 du recourant]).

Le 4 août 2009, le recourant a ouvert action en justice D._____, en liquidation, en concluant au paiement, avec intérêts, de son salaire du mois d'août 2008 (Fr. 2'793.-), du pro rata du treizième salaire (Fr. 1'862.-), du bonus (Fr. 66'500.-), et d'une indemnité de départ (Fr. 16'758.-). Le 30 septembre 2009, D._____ a invoqué la compensation et a conclu au déboucement du recourant pour le surplus. Le 23 décembre 2009, le recourant a formé une demande additionnelle de Fr. 368'202.- à titre de capital retraite, ce qui a été contesté. Par jugement du 9 mars 2011, le tribunal des prud'hommes a dit et constaté que D._____ avait valablement éteint la créance du recourant de Fr. 21'413.- et a débouté les parties pour le surplus. L'appel du recourant a été rejeté: par arrêt du 31 octobre 2011, la cour de justice genevoise a confirmé le jugement attaqué.

Le recourant a également intenté une action civile de même nature contre C._____. Dans son courrier du 25 mars 2015 à la CFR (pièce 7 du dossier de la CFR), il soutient que l'arrêt du 31 octobre 2011 évoqué et relatif à D._____ est identique à celui rendu dans la procédure dirigée contre C._____. Le devoir de collaboration du recourant aurait requis que cet arrêt se trouve dans les annexes au recours, et non seulement dans la quantité d'annexes aux pièces du dossier de la CFR. Cela étant rappelé, cet arrêt confirme les importants revenus perçus par le recourant en tant qu'employé de C._____.

5.3.2 De septembre 2008 à août 2010, le recourant a perçu les prestations de l'assurance-chômage. Depuis son licenciement, il n'a pas retrouvé d'emploi.

En 2009, selon la décision de taxation du 15 avril 2011 (pièce 14 du dossier de la CFR), le revenu net imposable total du recourant s'est élevé à

Fr. 14'528.-, compte tenu de l'indemnité pour perte de gain de l'assurance chômage touchée (Fr. 78'022.-).

En 2010, selon la décision de taxation du 26 janvier 2012 (pièce 14 du dossier de la CFR), le revenu net imposable total du recourant s'est élevé à Fr. 8'744.-, compte tenu de l'indemnité pour perte de gain de l'assurance chômage obtenue (Fr. 56'123.-).

En 2011, le recourant n'a pas eu de revenu imposable (voir décision du 25 janvier 2013 [pièce 14 du dossier de la CFR]) puisqu'il est arrivé au terme de son droit au chômage, et a dû puiser dans son épargne, notamment dans le solde de sa LPP suisse.

Le recourant réside en *** depuis novembre 2011.

5.3.3 Aujourd'hui, le recourant perçoit des revenus annuels de sa caisse de pension E._____ de Fr. 41'992.- (montant brut) (pièce 9), soit Fr. 3'500.- par mois, respectivement de Fr. 2'600.- (montant prétendument net d'impôt), ce depuis le 1^{er} septembre 2012.

Les revenus étaient identiques en 2013 (e-mail du recourant du 13 août 2015 [pièce 7 du dossier de la CFR]).

Depuis mars 2014, le recourant bénéficie en plus mensuellement de SEK 27'500.-, ce qui équivaut à quelque Fr. 3'100.- (taux de change au 3 octobre 2016), au titre de la pension ***. Il est allégué que le montant net perçu serait de SEK 20'000.-, soit Fr. 2'260.- (au 3 octobre 2016). En 2019, il est allégué que ce montant sera réduit à SEK 23'300.- (environ Fr. 2'620.- au 3 octobre 2016). La pièce 11 produite à l'appui de ces allégués est une traduction, effectuée par l'avocate du recourant et jointe à la réplique, d'un "pronostic de pension". Le document original n'est pas soumis; les montants qui y figurent ne concordent en outre pas exactement avec ceux allégués ci-dessus par le recourant. Cela dit, il n'est pas contesté que le recourant touche une pension mensuelle ***. Le Tribunal retient donc dans ce contexte le montant de Fr. 3'100.-.

Depuis avril 2014, le recourant obtient en outre mensuellement Fr. 638.- au titre de l'AVS (pièce 12). Il allègue toucher un montant net de Fr. 450.-.

Vu les montants nets susvisés, le recourant soutient percevoir mensuellement un montant de Fr. 5'000.-. Cela dit, le recourant ne facilite pas la tâche du Tribunal en alléguant des revenus nets, puis en demandant encore la

déduction de charges de ces montants nets; ces démarches laissent en effet planer une ombre sur la transparence des allégations.

Compte tenu de ce qui précède, il faut retenir que le recourant dispose de revenus mensuels bruts de quelque Fr. 7'238.- (= Fr. 3'500.- + Fr. 3'100.- + Fr. 638.-), ce qui est sensiblement supérieur au montant de Fr. 5'000.- retenu par la CFR, qui s'est fondée sur les montants *nets* allégués.

5.3.4 Quant aux charges du recourant, le Tribunal constate que le recours ne contient ni présentation synthétique, ni vision organisée, contrairement à ce que prévoit pourtant le devoir de collaboration des parties. A lire le recours, on ne sait en particulier pas si le recourant doit supporter un découvert compte tenu de ses revenus, le cas échéant dans quelle mesure. Il faut donc s'en référer à la décision attaquée, qui retient que les charges mensuelles du recourant s'élèvent à SEK 38'215.-, soit quelque Fr. 4'320.- (au 3 octobre 2016), comme le recourant l'a d'ailleurs soutenu devant la CFR le 25 mars 2015 (pièce 7 du dossier de la CFR). SEK 12'000.- (environ Fr. 1'360.- au 3 octobre 2016) sont compris dans ce montant à titre de loyer mensuel.

La décision attaquée retient en outre ce qui suit à son n. 2.7.3. Le recourant allègue avoir des dettes d'un montant total d'environ Fr. 263'000.-, composée des impôts en *** (Fr. 25'000.-), d'une hypothèque (SEK 2'000'000.-, soit Fr. 230'000.-) et d'un crédit lombard (SEK 50'000.- soit Fr. 5'800.-). Aucun détail n'est proposé dans le recours quant à l'amortissement de ces dettes; la réplique fournit cela dit des précisions, comme cela est exposé ci-dessous.

En outre, le recourant doit encore Fr. 158'263.- au titre de l'impôt cantonal et communal, dont la remise a d'ailleurs été refusée par l'autorité cantonale en 2012.

Dans sa réplique, le recourant a encore précisé qu'un montant mensuel de quelque Fr. 2'730.- (Fr. 1'130.- [pension alimentaire mensuelle en faveur de l'ex-épouse] + Fr. 790.- [impôts mensuels ***] + Fr. 810.- [charges mensuelles relatives à une hypothèque]) devait être admis dans ses charges.

Les dépenses alléguées par le requérant ne sont certes pas décisives, et il faut s'en référer aux frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital au sens du droit des poursuites. Cela étant, il est superflu d'examiner la substance des allégations des charges du re-

courant, sous réserve de la discussion de la charge hypothécaire ci-dessous, puisque même si on devait admettre les charges alléguées, le recourant ne se trouverait pas dans une situation de dénuement au sens du droit de la remise d'impôt.

Les charges hypothécaires alléguées ne peuvent en aucun cas être retenues. Pour arriver à cette conclusion, il n'est pas utile de trancher la question de savoir s'il convient d'appliquer les règles du minimum vital prévues par le droit suisse ou le droit de l'Etat de résidence à ce jour, à savoir ***. En effet, à l'instar de la CFR, le Tribunal estime que les allégations relatives à ce bien demeurent floues: on ne sait qui précisément dispose du logement. Il apparaît que l'appartement serait devenu la propriété de l'ex-épouse du recourant, suite à la liquidation du régime matrimonial, en tant que le recourant n'aurait pas été en mesure de régler sa dette au titre de ladite liquidation "en cash". Cela dit, l'ex-épouse "accepte de [...] loger [le recourant]" dans ce bien immobilier (réplique p. 1). Or, des frais de logement du recourant étant déjà compris dans le montant évoqué de Fr. 4'320.-, on ne voit pas à quel titre il faudrait y ajouter encore Fr. 810.- au titre de frais pour un deuxième logement, en l'occurrence un appartement de l'ex-épouse du recourant dans lequel il logerait.

Ainsi, même si on devait admettre toutes les charges avancées – à l'exclusion du montant de Fr. 810.- (charges hypothécaires) – on constaterait qu'elles seraient couvertes par les revenus mensuels bruts de quelque Fr. 7'238.-. En effet, le recourant aurait des charges à supporter de Fr. 6'240.- (Fr. 4'320.- + Fr. 1'130.- + Fr. 790.-), ce qui laisserait encore de toute façon un disponible mensuel de quelque Fr. 1'000.-. Les parties demeurent libres de discuter tout montant mensuel disponible dans le cadre d'un plan d'amortissement de la dette fiscale (arrêt du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 3 et 4.2.2).

Peut rester ouverte la question de la recevabilité des écritures des 20 juillet 2016 et 5 août 2016, puisqu'elles ne contiennent de toute façon aucun élément de nature à amender les calculs présentés ci-avant.

5.3.5 On souligne en outre que si le dénuement est fondé notamment sur des dettes hypothécaires élevées, conséquence d'un niveau de vie excessif, la Confédération ne saurait renoncer à ses prétentions légales au bénéfice d'autres créanciers. Or ici, rien n'indique que les créanciers de la dette hypothécaire ou du crédit lombard auraient renoncé à tout ou partie de leurs créances (arrêt du TAF A-1132/2012 du 25 septembre 2013 con-

sid. 5.2), alors qu'un niveau de vie du recourant, qualifiable au sens juridique d'excessif, ressort des pièces du dossier, en tant qu'il soutient qu'il serait compréhensible de ne pas prévoir de réserves pour le paiement d'impôts (consid. 5.4 ci-dessous). Par conséquent, pour ce motif encore, les exigences liées l'existence d'une situation de dénuement ne sont pas remplies.

La première condition subjective, à savoir une situation de dénuement au sens du droit de la remise d'impôt, faisant défaut (consid. 5.3.4 s. ci-dessus), la réalisation de la seconde condition subjective, tenant dans des circonstances particulièrement rigoureuses, peut être laissée ouverte (arrêt du TAF A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 4.2.2). En tout état de cause, il n'est pas possible de concéder au recourant la remise sollicitée. C'est ainsi à bon droit que la CFR a rejeté sa demande. Le recours doit être rejeté pour autant que recevable.

5.4 Les griefs soulevés par le recourant ne changent rien à cette conclusion.

Le recourant semble se plaindre de ce qu'il aurait été convenu avec son ancien employeur que ce dernier devait régler les impôts dus par le premier. Cet éventuel accord interne entre le recourant et un tiers ne saurait d'aucune manière fonder un motif de remise de l'impôt. A ce propos, le recourant dit se sentir "lésé" par le jugement de la juridiction des prud'hommes, dans lequel il voit la "cause réelle de sa situation" (recours n. 39). Cela étant, nul ne contredit que toutes décisions judiciaires rendues suite aux actions du recourant contre son ancien employeur sont en force. Partant, elles ne peuvent plus être contestées et leur hypothétique absence de fondement n'est d'aucun secours au recourant.

En outre, le recourant soutient qu'il serait compréhensible de ne pas prévoir de réserves pour s'acquitter des impôts helvétiques à hauteur de Fr. 214'000.- (recours n. 39), compte tenu des accords qu'il aurait eu avec son ancien employeur. Néanmoins, cet argument est dénué de fondement, vu les revenus qu'il a perçus, notamment en 2008 (plus de Fr. 600'000.-) et de la fortune brute dont il est fait état dans la décision de taxation 2009 et 2010, soit un montant de plus de Fr. 560'000.-. Même si en 2008 le recourant devait effectivement avoir "eu un train de vie pour environ CHF 200'000.-", comme il l'allègue dans son courrier du 25 mars 2015 à la CFR (pièce 7 du dossier de la CFR), il lui restait sans doute des alternatives pour prévoir le paiement d'impôts, qui ne représentent ni une dépense inhabituelle, ni inattendue.

Enfin, le recourant allègue rencontrer des problèmes de santé, qui se seraient aggravés notamment en 2015 lorsqu'il aurait eu deux arrêts cardiaques, qui auraient impliqué des interventions médicales.

Selon les règles applicables, les problèmes de santé ne sont certes pas indifférents dans l'examen des conditions de la remise de l'impôt, tant en ce qui concerne la condition du dénuement (consid. 4.5.2 ci-dessus) que celle des conséquences très rigoureuses (consid. 4.6 ci-dessus). Cela dit, aucune offre de preuve n'est soumise à l'appui des allégations relatives à la maladie. En outre, le recourant n'allègue aucun détail quant à d'éventuelles charges médicales particulières. Enfin, il n'expose pas, en droit, en quoi sa situation médicale devrait avoir un impact sur les conditions de remise de l'impôt, non réalisées en l'occurrence comme cela vient d'être présenté.

Partant, le recours doit être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

6.

En résumé, le recourant a sollicité en 2012 la remise de l'IFD de 2008. La CFR a rejeté cette demande le 28 septembre 2015. Le recourant a contesté cette décision devant le Tribunal. Sa conclusion subsidiaire tendant à obtenir un plan de paiement est irrecevable (consid. 5.1). Il soutient cela dit qu'après avoir été licencié avec effet en août 2008, il n'a jamais retrouvé de travail. Il a réaménagé en *** fin 2011. Les conditions objectives de la remise de l'IFD sont certes remplies (consid. 5.2). Le recourant dispose à ce jour néanmoins de revenus mensuels de plus de Fr. 7'000.-, provenant de l'AVS, de la caisse de pension *** et de la caisse suisse. Même à admettre les charges alléguées – à l'exception des charges hypothécaires – le recourant ne serait pas dans le dénuement, puisqu'il a quelque Fr. 1'000.- de revenu mensuel disponible. Peut donc rester ouverte la question de savoir si les règles du minimum vital applicables relèvent de la législation suisse ou *** (consid. 5.3.4). En outre, les autres créanciers du recourant n'ont pas abandonné leurs dettes, de sorte qu'on ne saurait attendre de la Confédération qu'elle, pour sa part, remette l'impôt. La réalisation de la seconde condition subjective, tenant dans des circonstances particulièrement rigoureuses, peut ainsi être laissée ouverte (consid. 5.3.5). Le recours est ainsi rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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, par Fr. 3'300.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais du même montant déjà fournie par le recourant. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario, art. 7 al. 3 FITAF).

8.

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 (décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 6.2.7.2). Or, puisque le présent arrêt est rendu postérieurement au 1^{er} janvier 2016, la voie de droit au Tribunal fédéral désormais prévue à l'art. 83 let. m de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) est ouverte ici, conformément à l'art. 132a LTF (décision incidente du TAF A-7041/2015 du 31 mars 2016 consid. 8.1; 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).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais de procédure de Fr. 3'300.- (trois mille trois cents francs) sont mis à la charge du recourant et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par lui.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

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 :