Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-741/2011

Arrêt du 24 novembre 2011

Composition

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

Parties

X._____ et Y._____, ***,
recourants,

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 2000).

Faits :

A. X._____ et Y._____, nés en *** et ***, ont été taxés à hauteur de Fr. 13'603.- au titre de l'impôt fédéral direct (IFD) pour l'année fiscale 2000, sur la base d'un revenu extraordinaire imposable réalisé durant la période transitoire (passage du système de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando) de Fr. 187'200.-. Le 27 mars 2009, ils ont sollicité, par l'intermédiaire d'un avocat, une remise des impôts dus pour l'année 2000. Le 8 juillet 2010, le mandataire des recourants a confirmé que cette demande concernait non seulement les impôts cantonaux et communaux (ICC), mais également l'impôt fédéral direct (IFD), de l'année 2000.

B.
Par décision du 3 septembre 2009, l'Intendance des impôts du canton de *** a refusé la remise portant sur l'ICC 2000. Les recourants ont attaqué ce prononcé devant la Commission de recours en matière fiscale du canton de ***, le 21 septembre 2009. Celle-ci a rejeté le recours le 13 septembre 2011.

C.
Par décision du 21 décembre 2010, la Commission fédérale en matière de remise de l'impôt fédéral direct a rejeté la demande de remise portant sur l'IFD 2000, estimant que les recourants ne se trouvaient pas dans une situation de dénuement financier et que leur disponible mensuel devait leur permettre d'acquitter le montant d'IFD dans un délai convenable.

D.
Par mémoire daté du 31 janvier 2011, X._____ et Y._____ (ci-après : les recourants ou, individuellement, le/la recourant/e) ont recouru contre ce prononcé auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant formellement à ce que X._____ soit entendu oralement, à ce que le recours soit admis et la décision attaquée annulée, "éventuellement" à ce que les décisions de taxation des commissions communales et cantonales de l'Etat de *** des 20 juin 2002 soient annulées, sous suite de frais et dépens.

E.
Le 10 février 2011, le Tribunal administratif fédéral a fixé aux recourants un délai au 18 février 2011 afin d'indiquer précisément leurs ressources (revenus et fortune) actuelles, pièces à l'appui, et afin d'expliquer les motifs qui justifieraient de considérer, sur la base de ces éléments, qu'ils se trouvaient dans une situation de dénuement financier. Le 15 février

suivant, les recourants ont indiqué qu'ils avaient demandé à l'avocat qui les représentait dans le cadre de la procédure relative à la remise de l'ICC 2000 de transmettre au Tribunal administratif fédéral les renseignements requis. Ils ont également fait savoir qu'ils achemineraient au Tribunal administratif fédéral, dès leur réception, les pièces relatives à la participation aux frais médicaux que leur demanderait leur caisse maladie. Le 25 février 2011, le mandataire des recourants a transmis au Tribunal de céans une copie de la lettre qu'il avait adressé à la Commission des recours en matière fiscale du canton de ***, ainsi que ses annexes. Le 2 et le 29 mars 2011, les recourants ont produit des éléments supplémentaires.

F.

Le 24 mars 2011, le Tribunal de céans a déclaré irrecevables les conclusions des recourants tendant à annuler les décisions de taxation des commissions communales et cantonales de l'Etat de *** du 20 juin 2002 relatives à l'impôt cantonal et communal ainsi qu'à l'impôt fédéral direct de l'année 2000. Le dossier, dans la mesure où il avait trait aux conclusions précitées, a été transmis à la Commission des recours en matière fiscale du canton de ***, comme objet de sa compétence.

G.

L'autorité inférieure a répondu au recours le 31 mars 2011, concluant au rejet du recours dans la mesure où il était recevable. Le 31 mai 2011, les recourants se sont à nouveau adressés au Tribunal, pour souligner que leur conclusion "éventuelle" tendant à l'annulation des impôts cantonaux, communaux et fédéraux relatifs à l'année 2000 était, en réalité, une conclusion préjudicielle, que l'autorité inférieure n'avait pas suffisamment pris connaissance du dossier et qu'il était nécessaire d'entendre oralement le recourant, seule cette audition pouvant lui permettre de faire la liste des irrégularités affectant son dossier. Le 22 septembre, les recourants ont transmis au Tribunal de céans un arrêt de la Commission de recours en matière fiscale du canton de ***, daté du 15 septembre 2011, en demandant si les voies de droit indiquées au terme de ce document étaient correctes. Le 28 septembre suivant, le Tribunal de céans a répondu qu'il était saisi d'un recours relatif à la remise de l'impôt fédéral direct pour l'année 2000, qu'il se prononcerait sur ce recours et que toute question relative au prononcé de la Commission des recours en matière fiscale du canton de *** du 15 septembre 2001 devait être posée à celle-ci. Le 29 septembre 2011, les recourants ont adressé au Tribunal de céans la décision rendue le 13 septembre 2011 par la Commission des recours en matière fiscale du canton de *** à leur endroit. Le 6

octobre suivant, le Tribunal de céans leur a rappelé qu'il n'était pas compétent pour connaître d'éventuels recours à l'encontre de prononcés rendus par la commission précitée. Le 10 octobre 2011, les recourants ont remis au Tribunal de céans une copie du recours qu'ils avaient déposé au Tribunal administratif du canton de *** à l'encontre des décisions des 13 et 15 septembre 2011 déjà citées, avec les annexes correspondantes.

Les autres faits relevants seront évoqués 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 est datée du 21 décembre 2010. Interjeté le 28 janvier 2011, auprès du Tribunal administratif fédéral, le recours est ainsi intervenu dans le délai légal, compte tenu des féries de fin d'années, et satisfait, en outre, aux exigences de l'art. 52 PA. Le Tribunal de céans est par ailleurs compétent pour connaître du recours, tant à raison de la matière qu'en fonction de l'autorité dont émane la décision attaquée. Celle-ci a été elle-même saisie à juste titre de la demande de remise, compte tenu de la date de celle-ci et du montant en cause (art. 4 al. 1 de l'ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct, dans sa version en vigueur jusqu'au 1er juillet 2009 [ci-après : l'ordonnance] ; RS 6442.121). Le recours est par conséquent, à cet égard, recevable et il convient d'entrer en matière.

1.2. Les époux assument les droits et obligations en commun, du point de vue de l'impôt fédéral direct. Les recours sont déposés à temps, lorsqu'ils sont le fait de l'un des époux. Si un seul des époux agit, il y a présomption légale que l'autre époux est représenté par celui recourt (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1087/2010 du 4 octobre 2010 consid. 1.2, A-7164/2007 du 3 juin 2010 consid. 1.2.1). En l'occurrence, la décision attaquée est adressée aux deux recourants. Le recours, bien qu'établi à l'entête des deux conjoints, a été signé par le mari uniquement. Conformément aux règles qui précèdent, il faut retenir que ce sont les deux époux qui recourent et que le mari représente valablement son épouse.

1.3. Le litige concerne exclusivement la remise de l'IFD relatif à l'année 2000. En effet, bien que les recourants aient formulé – dans leur recours – des conclusions tendant à l'annulation « des décisions de taxation des commissions communales et cantonales de l'Etat de *** du 20 juin 2002 d'un montant de CHF 47'837.80 et de l'impôt fédéral direct du 20 juin 2002 d'un montant de Fr. 13'603.- », le Tribunal de céans n'est pas compétent pour en connaître, les a déclarées irrecevables, et a transmis le dossier correspondant à la Commission des recours en matière fiscale du canton de *** , par arrêt partiel du 24 mars 2011. Certes, dans le cadre de son écriture du 31 mai 2011, les recourants ont fait savoir qu'il s'agissait en réalité de conclusions « préjudicielles », mais la qualification – préjudicielle ou non – de ces conclusions ne change rien, d'une part, à leur caractère irrecevable et, d'autre part, à l'entrée en force de l'arrêt partiel précité. Il s'ensuit que le présent arrêt traitera exclusivement de la question de la remise de l'impôt fédéral direct relatif à l'année 2000, objet de la décision attaquée.

1.4. Il n'est pas clair de savoir si les recourants reprochent à l'autorité inférieure une violation de leur droit d'être entendu. Fondé sur la Constitution fédérale (Cst, RS 101) et sur un ouvrage de doctrine (cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 1992, p. 384), le recourant expose surtout qu'il devrait être entendu oralement par le Tribunal de céans (cf. recours, p. 3). Quoi qu'il en soit, le droit d'être entendu – dérivant de l'art. 29 al. 2 Cst. – n'implique pas un droit à s'exprimer oralement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.316/2003 du 19 décembre 2003 consid. 2). Devant le Tribunal administratif fédéral, la procédure se déroule également essentiellement par écrit. Il n'existe pas de droit à prendre position par oral (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7668/2010 du 22 septembre 2011 consid. 1.3). La doctrine citée par les recourants n'affirme d'ailleurs pas le contraire. Les auteurs

auxquels les recourants se réfèrent ne font, en effet, que rappeler que les parties exposent en principe leurs griefs par écrit, qu'une audition est rarement prévue et que si elle intervient, elle se déroule bien évidemment par oral (cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 2002, p. 451 ch. III). En l'occurrence, les recourants ont eu l'occasion de s'exprimer par écrit, tant dans la procédure devant l'autorité inférieure que devant le Tribunal de céans. Il doit tout particulièrement être relevé que les recourants, à l'époque représentés par un mandataire, ont eu connaissance de la transmission du dossier relatif à leur demande de remise à la Commission fédérale en matière de remise de l'impôt fédéral direct, qu'ils ont été invités à compléter leur requête le 2 juillet 2010 et qu'il ont saisi cette possibilité les 8 juillet, 16 août et 14 septembre 2010. A cela s'ajoute que, si par hypothèse ils n'ont pas demandé de consulter le dossier auparavant, ils ont à tout le moins eu connaissance du préavis négatif de l'administration cantonale par le biais de la décision attaquée et qu'ils ne soulèvent, à cet égard, aucun grief particulier. Une violation du droit d'être entendu par l'autorité inférieure n'est dès lors pas réalisée.

De son côté, procédant à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C_158/2011 du 26 août 2011 consid. 4.2.2), le Tribunal de céans considère qu'une audition orale du recourant au stade du recours dont il est saisi ne se justifie pas. Certes, le recourant fait valoir que, lors de son audition, il précisera sur quel point il reproche à l'autorité inférieure d'avoir agi "arbitrairement et de mauvaise foi" (cf. recours, p. 3). Toutefois, ceci peut parfaitement être exposé par écrit et le recourant s'est d'ailleurs exprimé sous cette forme à plusieurs reprises. Il dit également vouloir parler, lors de son audition, du drame vécu à la suite de la maladie de son épouse (cf. recours, p. 3), des soins et des visites qu'il lui fait quotidiennement (cf. recours, p. 4). Cela étant, il y a lieu d'observer que les graves problèmes de santé de l'épouse - qui ne sont nullement contestés - ne peuvent pas être pris en considération, dès lors que la remise d'impôt est conditionnée par un dénuement financier (cf. à cet égard, consid. 2.7 et 4.2 ci-après). Pour ces motifs donc, une audition orale du recourant n'est pas justifiée.

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

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 subjective 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 totalement définies indépendamment l'une de l'autre, puisqu'elles s'enchevêtrent dans une large mesure. Ainsi, l'art. 9 de l'ordonnance cite, sous le titre du dénuement, des points qui peuvent également être caractéristiques des conséquences très rigoureuses, à savoir par exemple la disproportion entre le montant dû et la capacité financière du contribuable (cf. 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], IIIe partie, 2e 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, 2e 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 (consid. 4.2),

4.1.

4.1.1. Il s'avère que la créance d'impôt fédéral direct relative à l'année 2000 est entrée en force, ce qui fait que la première condition objective de la remise est réalisée. En effet, la taxation a fait l'objet d'une décision, le 20 juin 2002. La réclamation déposée contre celle-ci a été rejetée, le 20 août 2002. Déboutés le 22 juin 2004 par la Commission de recours en matière fiscale du canton de ***, les recourants se sont pourvus auprès du Tribunal fédéral qui, par arrêt du 23 août 2004, a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable (cf. pièce n° 5 a et b du dossier de l'autorité inférieure).

Certes, les recourants remettent, à nouveau, en cause la taxation relative à l'impôt fédéral direct, en sollicitant l'annulation de la décision de taxation correspondante. Cela étant, le Tribunal de céans a déjà déclaré cette conclusion irrecevable (cf. arrêt partiel du 24 mars 2011). Il n'est pas certain, à cet égard, que les recourants entendent demander la révision de la taxation. La Commission de recours en matière fiscale du canton de *** a, pour sa part, estimé que tel n'était pas le cas (cf. arrêt de la Commission des recours en matière fiscale du canton de *** du 15 septembre 2011, p. 3). Les recourants ont, certes, recouru contre ce prononcé devant le Tribunal administratif du canton de ***, le 10 octobre 2011. Cela étant, à la lecture de ce recours, leur volonté de demander une révision n'est guère explicite. Quoi qu'il en soit, d'une part, seul le Tribunal fédéral – qui ne paraît pas saisi de cette demande à l'heure actuelle – serait compétent pour entrer en matière sur une éventuelle demande de révision de son arrêt du 23 août 2004 (cf. dans ce sens,

décision de la Commission des recours en matière fiscale du canton de *** du 17 février 2009, sous pièce n° 5 c du dossier de l'AFC, p. 4). D'autre part, le fait que les recourants aient ou non la volonté de demander une révision de la taxation ne change rien au fait que cette taxation est désormais entrée en force (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, note 8 ad art. 147 à 153 LIFD). Une éventuelle demande de révision qui ne serait, en tout état de cause, pas du ressort du Tribunal de céans, ne changerait dès lors rien à la première condition objective relative à la remise, à savoir l'entrée en force de la décision relative à la taxation de l'IFD 2000 (cf. consid. 2.5 ci-avant).

4.1.2. En outre, cette créance d'IFD n'a pas été acquittée (cf. extrait de compte sous pièce n° 2c du dossier de l'AFD). Il s'avère ainsi que la seconde condition objective, à laquelle la remise d'impôt est soumise, est également remplie.

4.2. S'agissant des conditions subjectives de la remise, il faut tout d'abord examiner si les recourants se trouvent dans une situation de dénuement (cf. consid. 2.6 ci-avant). A titre liminaire, il doit être observé que la loi ne fait pas référence à un dénuement moral. Elle pose clairement la condition d'un dénuement économique, qui s'examine exclusivement en comparant les revenus et les charges déterminants du/des contribuables (consid. 2.6.2 ci-avant). Il est vrai que le recourant doit faire face à des circonstances très pénibles que lui impose l'adversité. Cela dit, les conditions légales - à savoir l'existence d'une situation de dénuement financier - ne permettent pas de tenir compte de telles circonstances. Il n'est pas possible de s'écarter à cet égard du cadre légal.

4.2.1. Les revenus des recourants ne sont pas litigieux. Selon les documents relatifs à 2009 figurant au dossier (cf. sous pièce n° 6 du dossier de l'autorité inférieure), la recourante reçoit une rente de l'AVS de CHF 1'710.- par mois (CHF 20'520.- par année), à laquelle s'ajoute une allocation pour impotent de CHF 912.- par mois et une rente du deuxième pilier de CHF 4'914.- (CHF 58'976.- par an). Le recourant bénéficie d'une rente AVS équivalente à celle de son épouse. Le total des revenus des recourants se monte donc à CHF 9'246.- par mois. Les recourant l'ont confirmé au Tribunal de céans, par l'intermédiaire du mandataire qui les représente dans la procédure de remise de l'ICC, le 25 février 2011. Plus précisément, si l'on tient compte de l'adaptation des rentes AVS et de l'allocation pour impotents, passées de CHF 1'710.- à CHF 1'740.-, respectivement de CHF 912.- à CHF 928.- en 2011 (cf. document de la Caisse de compensation des patrons bernois, annexe au courrier de Me

*** au Tribunal de céans du 25 février 2011), ces revenus se montent désormais à CHF 9'306.- par mois.

4.2.2. Quant à leurs charges financières mensuelles, les recourants ont exposé, dans le questionnaire qu'ils ont rempli à l'attention de la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct, en date du 16 août 2010 (cf. pièce n° 6 du dossier de l'autorité inférieure), qu'elles étaient les suivantes :

Loyer :	CHF 3'325.-
Electricité :	CHF 175.-
Primes d'assurances-maladie et accidents :	CHF 1'493.-
Alimentation :	CHF 1'700.-
Part aux frais de médecin et dentiste :	CHF 1'000.-
Repas pris au dehors :	CHF 838.-
Impôts :	CHF 723.-
Mensualités dette fiscale :	CHF 500.-
Abonnement CFF :	CHF 335.-
TOTAL :	CHF 10'089.-

Ultérieurement, soit le 25 février 2011, les recourants ont présenté les chiffres mensuels suivants, tout en précisant que ces montants venaient s'ajouter au minimum vital de CHF 1'700.- pour couple (cf. annexe au courrier de Me *** au Tribunal de céans du 25 février 2011, p. 2) :

Loyer : (CHF 52'672.-/an)	CHF 4'389.-
Primes assurance maladie et frais de maladie (CHF 15'600.-/an)	CHF 1'300.-
Repas livrés à domicile (CHF 12'000.-/an)	CHF 1'000.-
Impôts (CHF 14'911.-/an)	CHF 1'242.-
Abonnement CFF (CHF 4'020.-/an)	CHF 335.-
Remboursement carte *** (CHF 3'600.-/an)	CHF 300.-
Aide de ménage (CHF 10'800.-/an):	CHF 900.-

Il y a lieu, essentiellement, de se fonder sur ces données, plus récentes que celles fournies par les recourants en 2009, qui laissaient notamment apparaître un versement mensuel au titre d'une dette fiscale (CHF 500.-), auquel les recourants ont manifestement mis un terme. Le Tribunal de céans se doit, en effet, de juger la cause en fonction de la situation actuelle des recourants, telle qu'elle existe au moment du jugement, et non celle qui prévalait deux ans auparavant (cf. consid. 2.6.2 ci-avant).

Cela étant, quatre éléments, à tout le moins, doivent être corrigés.

Premièrement, les recourants ont précisé, le 2 mars 2011, qu'ils étaient susceptibles d'assumer une participation aux frais liés à l'aide de ménage. Prescrite par une ordonnance médicale, l'aide de ménage devrait, en effet, être prise en charge par leur assureur maladie. En outre, les recourants n'ont, à ce jour, pas indiqué au Tribunal de céans à quel montant s'élèverait leur participation éventuelle. Faute d'être chiffrée et dûment prouvée par les recourants, cette participation ne saurait donc être considérée comme établie. En revanche, on peut imaginer – sur la base des factures produites pour les années antérieures - que les recourants assument une participation pour leurs autres dépenses médicales (y compris les frais de dentiste), qui pourrait avoisiner les Fr. 300.- par mois. Certes, ceci n'est pas allégué dans le courrier du 25 février 2011. Toutefois, ainsi qu'on le verra ci-après, cet élément n'est pas déterminant pour l'issue du litige.

Deuxièmement, le versement auquel procède le recourant en amortissement du solde négatif de sa carte *** ne peut pas être pris en compte dans le calcul. Il s'agit en effet d'une dette privée, dont le remboursement ne peut prévaloir sur celui de la dette d'impôt fédéral direct.

Troisièmement, pour une personne retraitée, les frais de déplacement ne sauraient être pris en compte en sus du revenu vital minimum, en tant que frais professionnels liés à l'acquisition du revenu. Ceci signifie que les frais de l'abonnement général du recourant sont censés englobés dans le revenu vital minimum de CHF 1'700.-.

Quatrièmement, les recourants habitent un appartement de cinq pièces et demi à ***, dont le loyer, initialement fixé à CHF 3'470.- par mois, a été augmenté à CHF 3'625.-, acompte de charges comprises (cf. pièces n° 4 du dossier de l'AFC). S'y ajoutent certainement les frais d'électricité avancés par les recourants dans le questionnaire qu'ils avaient complété le 16 août 2010, de Fr. 175.-. Le Tribunal de céans ne voit, en revanche, pas sur quelle base les recourants se fondent pour avancer un loyer de CHF 52'672.- par an tel qu'il figure dans leur courrier du 25 février 2011. Cela étant, que l'on retienne l'un ou l'autre de ces montants, le loyer de l'appartement des recourants apparaît bien supérieur aux normes admissibles, de sorte qu'il devrait être corrigé pour les besoins du calcul d'un éventuel dénuement financier (cf. consid. 2.7 ci-avant). A cet égard, les organes de poursuites retiennent que, pour un couple sans enfant

domicilié en ville de ***, le loyer devrait se situer à CHF 1'150.- par mois. Cela étant, au vu des prix du marché, il apparaît qu'ils ne sanctionnent pas d'un abaissement de loyer un couple qui habiterait un appartement dont le loyer n'excèderait pas CHF 1'500.- par mois (cf. lettre de l'Office des poursuites de *** à l'Intendance des impôts du canton de *** du 9 juin 2009 sous pièce n° 4 du dossier de l'AFC). En l'occurrence, ceci signifie que, dans le cadre de l'appréciation par le Tribunal de céans de l'éventuel dénuement des recourants, il peut être tenu compte d'un loyer totalisant tout au plus CHF 1'500.- par mois. Certes, ce montant est bien inférieur à celui que paient effectivement les recourants pour leur appartement. Toutefois, le Tribunal de céans se doit d'écarter des charges supérieures au frais d'entretien déterminés selon les directives pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites, afin de déterminer si les recourants se trouvent dans une situation de dénuement financier et s'ils remplissent ainsi la première condition subjective à laquelle la remise d'impôt est subordonnée.

Certes, un déménagement impliquerait de nouveaux frais dont il y aurait lieu de tenir compte. Mais, ce seul élément n'enlève rien au caractère manifestement excessif du loyer. Au surplus, ainsi qu'on le verra ci-après, les recourants disposent d'un disponible largement suffisant pour assumer des frais de déménagement, pour autant que ceux-ci demeurent dans la norme. A cela s'ajoute que, si le Tribunal de céans prenait en compte un loyer aussi élevé que celui payé par les recourants, il placerait ceux-ci dans une situation plus favorable que d'autres contribuables qui auraient choisi de payer leurs impôts, tout en habitant un logement plus modeste. Une telle inégalité de traitement ne serait pas conciliable avec les garanties constitutionnelles dont tous les contribuables doivent bénéficier. Elle ne pourrait pas se justifier uniquement pour tenir compte de l'âge des recourants ou de la maladie de la recourante. Il n'est dès lors pas possible au Tribunal de céans d'admettre les dépenses de loyer qui sont alléguées. Seul un montant de CHF 1'500.- peut être pris en compte, au titre du loyer déterminant.

A ce stade, il n'est pas nécessaire que le Tribunal de céans analyse le caractère admissible de l'intégralité des autres charges alléguées par les recourants. En effet, même si ces charges se révélaient pleinement admissible, ce qui est laissé ouvert, il n'en demeurerait pas moins que les recourants ne se trouvent pas dans une situation de dénuement. Tenant compte d'un minimum vital pour couple de CHF 1'700.-, d'un loyer de CHF 1'500.-, de frais d'électricité par Fr. 175.-, de l'entier des primes d'assurance maladie et frais de maladie alléguées par Fr. 1'300.-, des

repas livrés à domicile par Fr. 1'000.- et des impôts par Fr. 1'242.-, voire éventuellement d'une participation supplémentaire aux frais médicaux par Fr. 300.-, il ressort que les charges déterminantes des recourants totalisent Fr. 7'217.- tout au plus, ce qui leur laisse un disponible d'au moins Fr. 2'089.- par mois, par rapport à leurs revenus de Fr. 9'306.-. Il est clair que ce disponible est suffisant pour amortir à la fois la dette d'impôt fédéral direct (Fr. 13'603.-) et la dette d'impôt cantonal et communal 2000 (Fr. 47'837.-) dans un délai raisonnable. En l'espèce, un amortissement total serait possible en moins de trois ans.

Les recourants ne se trouvent dès lors pas dans une situation de dénuement au sens du droit de la remise d'impôt. Cette première condition subjective faisant défaut, la réalisation de la seconde condition subjective, tenant dans des circonstances particulièrement rigoureuses, peut être laissée ouverte. En tout état de cause, il n'est pas possible de concéder aux recourants la remise d'IFD sollicitée. C'est ainsi à bon droit que l'autorité inférieure a rejeté leur demande. Le recours doit être rejeté. Cela étant, il appartiendra aux recourants de solliciter des modalités de paiement auprès de l'autorité de perception, le Tribunal de céans n'étant pas compétent pour les accorder (consid. 3 ci-avant).

4.2.3. Les griefs que les recourants élèvent à cet égard ne changent rien à la conclusion qui précède.

En premier lieu, tous les griefs des recourants relatifs à la taxation elle-même, que les recourants estiment injuste et même arbitraire, n'ont pas d'influence sur la question de la remise d'impôt. Comme cela a déjà été souligné, la taxation de l'impôt fédéral direct pour l'année 2000 est entrée en force. L'existence et la quotité de cette taxation ne peuvent donc plus être discutés à l'occasion de la procédure relative à la demande de remise.

Secondement, la carrière du recourant et son honnêteté ne sont nullement en cause. Les arguments que celui-ci avance en relation avec son parcours professionnel, ***, le paiement de ses impôts par le passé, ne font pas partie des conditions légales auxquelles la remise est subordonnée.

Enfin, en dépit des circonstances très difficiles que leur impose l'adversité, les recourants n'ont pas droit à la remise d'impôt. Seules entrent en ligne de compte les conditions légales déjà évoquées (consid. 4.2 ci-avant) et non des éléments de fait – à savoir l'état de santé de la

recourante et l'attention bienveillante prodiguée par son mari - certes incontestés, mais qui n'entrent pas dans ces conditions.

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 devraient normalement être mis à la charge des recourants. Cela étant, à titre exceptionnel, pour tenir compte de la situation particulière des recourants, en particulier de la détresse psychologique dans laquelle les place la maladie de l'épouse, ces frais de procédure leur sont remis (art. 6 let. b FITAF). Vu le sort de la cause, il n'y a pas lieu d'octroyer de dépens (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, dans la mesure où il est recevable.

2.
Il n'est pas perçu de frais de procédure ni octroyé de dépens.

3.
Le présent arrêt est adressé :

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

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

Expédition : le 29 novembre 2011