



**9C 659/2022**

**Arrêt du 18 juillet 2023**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Stadelmann, Juge président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par Me Christian Chillà, avocat,  
recourant,

*contre*

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne,  
intimée.

Objet

Remise d'impôt fédéral direct, cantonal et communal, périodes fiscales 2009 et 2010,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 28 juillet 2022 (FI.2021.0062).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A. \_\_\_\_\_ (ci-après: le contribuable) et son épouse, dont il a divorcé en 2016, ont été taxés pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) des années 2009 et 2010, à l'issue d'une procédure ayant donné lieu à un arrêt du Tribunal fédéral du 31 janvier 2019 (arrêt 2C\_1129/2018).

**A.b.** Le 21 février 2019, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale) a fait parvenir aux contribuables les décomptes finaux complémentaires pour les périodes fiscales 2009 et 2010, qui font apparaître les montants suivants:

ICC 2009	20'841 fr. 02
----------	---------------

Amende ICC pour soustraction 2009	15'000 fr. 90
-----------------------------------	---------------

IFD 2009	12'721 fr. 30
Amende IFD pour soustraction 2009	7'002 fr. 60
ICC 2010	188'486 fr. 75
Amende ICC pour soustraction 2010	126'500 fr.
IFD 2010	76'526 fr.
Amende IFD pour soustraction 2010	51'350 fr.
Total ICC et IFD	498'428 fr. 60

**A.c.** Après avoir, par courrier du 8 mars 2019, admis les calculs qui ressortent des décomptes du 21 février 2019 de l'administration, A.\_\_\_\_\_ a adressé le 8 mai 2019 à l'Office d'impôt du district de B.\_\_\_\_\_ une demande de remise d'impôt pour les périodes fiscales 2009 et 2010, laquelle a été suivie d'une demande similaire de son ex-épouse (courrier du 12 août 2019). Par décision du 20 novembre 2019, confirmée sur réclamation le 5 mai 2021, l'Administration fiscale a rejeté la demande de remise de A.\_\_\_\_\_.

**B.**

Par arrêt du 28 juillet 2022, le Tribunal cantonal a rejeté le recours du contribuable.

**C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public et du recours constitutionnel subsidiaire, A.\_\_\_\_\_ conclut à la réforme de l'arrêt cantonal, en ce sens qu'une remise totale est accordée pour "tous les montants" d'ICC et d'IFD, ainsi que pour les intérêts moratoires et les amendes y relatifs, pour les périodes fiscales 2009 et 2010. Subsidièrement, il conclut à l'annulation de l'arrêt du 28 juillet 2022 et à ce que la cause soit renvoyée au Tribunal cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Il sollicite en outre le bénéfice de l'assistance judiciaire.

L'Administration fiscale conclut au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité et l'Administration fédérale des contributions s'en remet à l'appréciation du Tribunal fédéral. Le contribuable s'est encore déterminé.

**Considérant en droit :**

**1.**

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 148 I 160 consid. 1).

**1.1.** L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Il porte sur le refus d'une demande de remise de l'IFD et des ICC pour les périodes fiscales 2009 et 2010.

**1.2.** Selon l'art. 83 let. m LTF - dans sa version applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016 (RO 2015 9) -, le recours en matière de droit public contre les décisions sur l'octroi d'un sursis de paiement ou sur la remise de contributions n'est recevable qu'à la condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs. L'art. 83 let. m LTF tend à limiter l'accès au Tribunal fédéral, de sorte que les conditions posées ne doivent être admises qu'avec retenue. Le Tribunal fédéral jouit d'une grande marge d'appréciation pour déterminer s'il s'agit d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important. A moins que la question de

principe ou le cas particulièrement important pour d'autres motifs s'impose avec évidence, il incombe à la partie recourante d'en démontrer l'existence, à peine d'irrecevabilité (cf. art. 42 al. 2 LTF; arrêt 2D\_7/2016 du 25 août 2017 consid. 1.1 non publié in [ATF 143 II 459](#)).

**1.3.** Il convient en premier lieu d'examiner s'il existe en l'espèce, comme le fait valoir le recourant, une question juridique de principe.

**1.3.1.** La jurisprudence se montre restrictive pour admettre l'existence d'une question juridique de principe et celle-ci s'apprécie en fonction de l'objet du litige soumis au Tribunal fédéral. Pour qu'une question juridique de principe puisse être admise, il ne suffit pas qu'elle n'ait encore jamais été réglée par le Tribunal fédéral. Il faut de surcroît qu'il soit nécessaire, pour résoudre le cas d'espèce, de trancher une question juridique qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral, en tant qu'autorité judiciaire suprême chargée de dégager une interprétation uniforme du droit fédéral ([ATF 148 I 53](#) consid. 2.2.2 et les références; [146 II 276](#) consid. 1.2.1 et les références). Il appartient à la partie recourante d'exposer en quoi les conditions de l'art. 83 let. m LTF sont réalisées (consid. 1.2 supra), donc de motiver également en quoi sa cause nécessite que soit tranchée la question juridique de principe dont elle se prévaut (cf. [ATF 146 II 276](#) consid. 1.2.1). En ce sens, la partie recourante ne peut pas prendre le prétexte d'une question juridique de principe pour essayer d'ouvrir la voie du recours en matière de droit public, alors que la réponse à la question n'est pas nécessaire pour trancher le cas.

**1.3.2.**

**1.3.2.1.** Le recourant fait valoir qu'il existerait une question juridique de principe s'agissant de la remise en matière d'IFD. Il soutient qu'après l'entrée en vigueur de la nouvelle qui a modifié les art. 167 et 167a LIFD [RS 642.11] (RO 2015 9), le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence antérieure selon laquelle il n'existe pas de droit à la remise de l'IFD, alors que "des arguments exposés par le Conseil fédéral dans son message [du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise d'impôt (FF 2013 7549)]" et des "avis exprimés par la doctrine" justifieraient de revenir sur celle-ci. Ce faisant, le recourant ne démontre pas que son cas nécessiterait de revenir sur la question de l'existence ou de l'inexistence d'un droit à la remise d'impôt en matière d'IFD lorsque les conditions légales en sont réalisées (consid. 1.2 supra). Il reproche en effet à la juridiction cantonale une violation du principe constitutionnel de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) et de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), un établissement arbitraire des faits, ainsi que d'avoir retenu de manière insoutenable qu'il n'avait pas constitué de réserves au sens de l'art. 167a LIFD. Or avec ces griefs, le recourant ne met pas en évidence de lien entre la solution à apporter à sa cause et la prétendue question juridique de principe invoquée, de sorte que celle-ci n'est pas nécessaire pour trancher le cas d'espèce. Partant, la première éventualité prévue par l'art. 83 let. m LTF pour justifier une dérogation à la non-entrée en matière sur le recours en matière de droit public n'est pas réalisée en ce qui concerne la remise d'impôt en IFD.

**1.3.2.2.** Le recourant n'explique pas davantage qu'il existerait une question juridique de principe en lien avec une remise des ICC en droit cantonal vaudois. Partant, la voie du recours en matière de droit public n'est pas non plus ouverte sous cet angle en ce qui concerne la remise des ICC.

**1.4.**

**1.4.1.** S'agissant de la seconde éventualité dérogatoire du cas réputé "particulièrement important", la jurisprudence considère que l'on est en présence d'une telle situation lorsque les intérêts en jeu sont considérables, notamment en raison des répercussions que la décision peut avoir sur d'autres cas (cf. [ATF 143 II 459](#) consid. 1.2.1). Le Tribunal fédéral a toutefois jugé que les seuls montants en jeu dans le domaine de la remise d'impôt ne devraient en principe pas être considérés, en tant que critère à part entière, comme fondant un cas particulièrement important ouvrant la recevabilité du recours en matière de droit public (cf. [ATF 143 II 459](#) consid. 1.2.2). Il a en revanche admis l'existence d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 83 let. m in fine LTF pour le cas d'une contribuable détentrice d'un agrément de réviseur qui s'exposait vraisemblablement à un retrait de cet agrément au cas où, à défaut de pouvoir rembourser les montants d'impôt dus, les poursuites engagées à son encontre se seraient soldées par l'établissement d'un acte de défaut de biens. En outre, même en l'absence d'un tel acte de défaut de biens, la dette des ICC de 436'000 fr. due par la contribuable était susceptible d'engendrer une situation défavorable de sa situation financière et d'entraîner des

conséquences similaires pour sa carrière de réviseur agréé, en raison de l'examen du caractère irréprochable du comportement de l'intéressée, dont l'une des composantes avait trait à l'apparence d'indépendance économique. Partant, l'arrêt cantonal confirmant le refus d'accorder une remise (partielle) des ICC dans ce cas était susceptible d'exercer un fort impact sur la vie socio-professionnelle de la contribuable, de sorte que la voie du recours en matière de droit public était ouverte (ATF 143 II 459 consid. 1.2.3 et 1.2.4)

**1.4.2.** Le recourant invoque que sa situation financière ne lui permettra pas de payer les dettes d'impôt passées et "qu'il est hautement vraisemblable que le fisc saisira la totalité de son capital vieillesse" de sorte que son "existence économique [...] est véritablement en jeu". Ce faisant, le recourant, qui perçoit actuellement une rente de l'assurance-invalidité, ne démontre pas que l'impact du refus par la juridiction cantonale de lui accorder une remise d'impôt en matière d'IFD et d'ICC sur sa vie socio-professionnelle serait similaire à celle ayant conduit à l'arrêt publié aux ATF 143 II 459. En outre, on doit constater que le minimum vital du recourant sera préservé en lien avec la rente qu'il perçoit (cf. art. 92 al. 1 let. 9a LP). Quant à la question de la saisie de la totalité du capital vieillesse de la prévoyance professionnelle qu'il évoque, on doit rappeler que les capitaux de la prévoyance professionnelle, une fois exigibles, sont relativement saisissables (art. 93 al. 1 LP; ATF 148 III 232 consid. 6.2.2). Pour le surplus, le recourant n'invoque pas d'autres éléments qui permettraient de considérer qu'il existe en l'espèce un cas particulièrement important au sens de l'art. 83 let. m LTF, ouvrant la voie du recours en matière de droit public.

**1.5.** Il suit de ce qui précède que le recours en matière de droit public doit être déclaré irrecevable tant pour la demande de remise en matière d'IFD que d'ICC.

## **2.**

Il convient encore d'examiner si le recours déposé devant le Tribunal fédéral remplit les conditions de recevabilité du recours constitutionnel subsidiaire.

**2.1.** Selon l'art. 115 LTF, a qualité pour former un recours constitutionnel subsidiaire quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a) et a un intérêt juridique à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée (let. b). L'intérêt juridiquement protégé requis par l'art. 115 let. b LTF peut être fondé sur le droit cantonal ou fédéral ou directement sur un droit fondamental particulier (arrêt 2C\_757/2022 du 4 mai 2023 consid. 2.1 et les références).

Lorsqu'il n'existe pas de droit à la remise en matière d'impôt, le recourant ne possède pas un intérêt juridique suffisant au sens de l'art. 115 al. 1 let. b LTF. Dans une telle constellation, il ne peut pas se plaindre de manière indépendante de l'arbitraire dans l'application du droit ou de la violation du principe de l'égalité de traitement, qui à eux seuls ne fondent aucune position juridique protégée invocable dans le cadre d'un recours constitutionnel subsidiaire (arrêts 2C\_757/2022 du 4 mai 2023 consid. 2.3 et les références; 9D\_3/2023 du 7 mars 2023 consid. 2.3.3). En revanche et en l'absence d'un droit à la remise en matière d'impôt, le recourant peut se plaindre de la violation de ses droits de partie équivalant à un déni de justice formel (comme par exemple une violation de l'art. 29 al. 2 Cst.; comp. arrêt 2C\_741/2022 du 7 mars 2023 consid. 2.4.1), mais pour autant qu'il s'agisse de moyens pouvant être séparés de l'examen de la cause au fond ("Star-Praxis"; cf. ATF 141 IV 1 consid. 1.1; arrêts 2C\_757/2022 du 4 mai 2023 consid. 2.3 et les références; 9D\_3/2023 du 7 mars 2013 consid. 2.3.3).

**2.2.** S'agissant en premier lieu du grief du contribuable relatif à la violation du principe de la légalité (art. 127 al. 1 Cst.; sur ce principe, cf. ATF 143 II 8 consid. 7.1) en lien avec l'art. 231 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; rs/VD 642.11), qui prévoit les conditions d'une remise des ICC dans le canton de Vaud, il est irrecevable.

En effet, le Tribunal fédéral a jugé que l'interprétation du Tribunal cantonal vaudois donnée à l'art. 231 al. 1 LI, selon laquelle cette disposition n'octroyait aucun droit au contribuable à une remise d'impôt, n'est pas arbitraire (ATF 143 II 459 consid. 4.4.1). Partant, en l'absence d'un tel droit à la remise des ICC en droit cantonal vaudois, le recourant ne possède pas un intérêt juridique suffisant au sens de l'art. 115 al. 1 let. b LTF et ne peut, dans le cadre d'un recours constitutionnel subsidiaire, que se plaindre de la violation de ses droits de partie équivalant à un déni de justice formel (consid. 2.1 supra), dont ne fait pas partie l'art. 127 Cst.

## **2.3.**

**2.3.1.** Dans un second grief, le recourant se plaint d'une violation de son droit être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Il fait en particulier valoir que les calculs mentionnés dans l'arrêt entrepris ne permettraient pas de comprendre le raisonnement des premiers juges.

Cette argumentation ne résiste pas à l'examen. Le recourant a pu saisir la portée de la motivation de l'arrêt cantonal, puisqu'il a présenté des calculs alternatifs en instance fédérale. A ce sujet, il produit par ailleurs des pièces nouvelles devant le Tribunal fédéral, qui ne figurent pas au dossier cantonal, pour contester les calculs de la juridiction cantonale relatifs au minimum vital du couple et des revenus déclarés, en relation avec la possibilité pour lui de constituer des réserves afin de s'acquitter de ses impôts (possibilité dont il n'avait pas fait usage). A cet égard, l'art. 99 al. 1 LTF prévoit l'irrecevabilité des pièces nouvelles, à moins qu'elles ne résultent de l'arrêt entrepris. Cette éventualité n'est pas réalisée en l'occurrence, puisque la question de la constitution de réserves avait déjà été évoquée par l'intimée dans sa décision sur réclamation (cf. décision sur réclamation du 5 mai 2021, ch. 13 p. 7). En outre, le recourant n'explique pas pour quel motif il ne lui a pas été possible de déposer ces pièces devant le Tribunal cantonal (cf. ATF 143 V 19 consid. 1.2; arrêt 9C\_137/2022 du 14 juillet 2022 consid. 2). Partant, ces pièces doivent être écartées.

**2.3.2.** Toujours en relation avec l'art. 29 Cst., le recourant prétend également que les juges cantonaux auraient omis de tenir compte d'un argument qu'il avait présenté en lien avec un courrier de l'intimée du 25 mai 2015. Dans cette missive, dont l'objet était intitulé "Actes de défaut de bien [...] c/ vous-même - Liste du 22 mai 2015", l'Administration fiscale avait indiqué au contribuable que le montant de ces actes de défaut de biens qui concernaient les impôts 2007 à 2009 atteignait 36'365 fr. 50. Expliquant "qu'en principe aucune remise de dette [n'était] possible", l'administration a cependant mentionné que "nous serions disposés à bien plaider, à liquider cette affaire moyennant un paiement unique de 30'000 fr. pour solde de tout compte". Contrairement à ce que soutient le recourant, la cour cantonale n'a pas violé son droit d'être entendu en relation avec le courrier en cause. En effet, elle s'est précisément attachée à en déterminer la portée et a conclu de manière convaincante que selon les règles de la bonne foi, le montant de 30'000 fr. à payer pour solde de tout compte ne couvrirait pas la procédure de rappel d'impôt et de soustraction des années 2009 et 2010, dont l'issue n'était pas encore connue au moment de l'envoi de la lettre du 25 mai 2015.

**2.4.** En conséquence de ce qui précède, le recours constitutionnel subsidiaire doit être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

### **3.**

Compte tenu des circonstances, il y a lieu de renoncer à percevoir des frais judiciaires en instance fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Le recourant a déposé une demande d'assistance judiciaire. Elle lui sera accordée dès lors que les conditions d'octroi en sont réalisées (art. 64 al. 1 et 2 LTF).

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

#### **1.**

Le recours en matière de droit public, en tant qu'il concerne la demande de remise pour l'impôt fédéral direct des années 2009 et 2010, est irrecevable.

#### **2.**

Le recours en matière de droit public, en tant qu'il concerne la demande de remise pour les impôts cantonaux et communaux des années 2009 et 2010, est irrecevable.

#### **3.**

Le recours constitutionnel subsidiaire, en tant qu'il concerne la demande de remise pour l'impôt fédéral direct des années 2009 et 2010, est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

#### **4.**

Le recours constitutionnel subsidiaire, en tant qu'il concerne la demande de remise pour les impôts cantonaux et communaux des années 2009 et 2010, est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

#### **5.**

Il n'est pas perçu de frais judiciaires pour la procédure fédérale.

**6.**

L'assistance judiciaire est accordée à A. \_\_\_\_\_ et M<sup>e</sup> Christian Chillà est désigné comme avocat d'office.

**7.**

Une indemnité de 2'800 fr. est allouée à M<sup>e</sup> Christian Chillà à titre d'honoraires à payer par la Caisse du Tribunal fédéral.

**8.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 18 juillet 2023

Au nom de la III<sup>e</sup> Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge président : Stadelmann

Le Greffier : Bürgisser