Urteilkopf

143 II 459

33. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause X. contre Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (recours en matière de droit public et recours constitutionnel subsidiaire) 2D_7/2016 du 25 août 2017

Regeste (de):

Art. 83 lit. m BGG; Art. 167 ff. DBG; Art. 231 des Gesetzes des Kantons Waadt vom 4. Juli 2000 über die direkten Steuern (LI/VD); besonders bedeutender Fall betreffend den Erlass der kantonalen und kommunalen Steuern; fehlende Harmonisierung in diesem Bereich.

Begriff des besonders bedeutenden Falles im Zusammenhang mit Art. 83 lit. m BGG (E. 1.2).

Die neue Regelung betreffend den Steuererlass in Art. 167 ff. DBG harmonisiert die Erlassvoraussetzungen bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern nicht; die Frage eines allfälligen Erlasses der kantonalen und kommunalen Steuern beantwortet sich somit nach den Bestimmungen des autonomen kantonalen Rechts (E. 2.1). Die vom Kantonsgericht vorgenommene Auslegung von Art. 231 LI/VD, wonach das kantonale Recht bloss eine Kann-Vorschrift enthält und demnach keinen Rechtsanspruch auf einen Erlass der kantonalen und kommunalen Steuern einräumt, ist nicht willkürlich (E. 4, 4.4 und 4.4.1).

Regeste (fr):

Art. 83 let. m LTF; art. 167 ss LIFD; art. 231 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs (LI/VD); cas particulièrement important en matière de remise de l'impôt cantonal et communal; absence d'harmonisation dans ce domaine.

Notion de cas particulièrement important en lien avec l'art. 83 let. m LTF (consid. 1.2).

Le nouveau régime relatif à la remise de l'impôt figurant aux art. 167 ss LIFD n'harmonise pas les conditions de remise au niveau des ICC; la question d'une éventuelle remise des ICC relève ainsi du droit cantonal autonome (consid. 2.1). L'interprétation par le Tribunal cantonal de l'art. 231 LI/VD, selon laquelle le droit cantonal, dont la formulation est potestative, ne reconnaît pas un droit à la remise des ICC, n'est pas arbitraire (consid. 4, 4.4 et 4.4.1).

Regesto (it):

Art. 83 lett. m LTF; art. 167 segg. LIFD; art. 231 della legge vodese del 4 luglio 2000 sulle imposte dirette (LI/VD); caso particolarmente importante in materia di condono dell'imposta cantonale e comunale; assenza di armonizzazione in questo ambito.

Nozione di caso particolarmente importante in relazione con l'art. 83 lett. m LTF (consid. 1.2).

Il nuovo regime concernente il condono dell'imposta previsto dall'art. 167 segg. LIFD non armonizza le condizioni di condono a livello delle ICC; la questione di un eventuale condono delle ICC riguarda quindi il diritto cantonale autonomo (consid. 2.1). Riferendosi all'art. 231 LI/VD, che si caratterizza per una formulazione potestativa, il Tribunale cantonale rileva che la legislazione cantonale non riconosce nessun diritto al condono delle ICC; quest'interpretazione non è arbitraria (consid. 4, 4.4 e 4.4.1).

Sachverhalt ab Seite 460

BGE 143 II 459 S. 460

A.

A.a X., née en 1956, domiciliée à Gland (VD), a travaillé comme comptable jusqu'en mars 2004, a ensuite exercé une activité indépendante dans le domaine de la comptabilité et, en décembre 2007, a fondé à Gland, comme actionnaire unique et administratrice présidente, la société anonyme Y. SA (ci-après: la Société), qui est active dans le domaine du conseil, notamment économique, juridique, fiscal et de la révision d'entreprises; selon un extrait du Registre du commerce, la Société a transféré son siège à Genève en 2016. En 2012, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ci-après: l'Autorité fédérale) a inscrit X. au registre des réviseurs agréés. A partir du 1^{er} mars 2009, plusieurs procédures de rappel d'impôt pour soustraction fiscale, concernant l'impôt fédéral direct (IFD) et les impôts cantonal et communal (ICC) durant les périodes 2001 à 2010, ont été ouvertes à l'encontre de X. Compte tenu de la bonne collaboration de la contribuable, ces procédures ont débouché sur une proposition de rectification de taxation selon la procédure simplifiée, aux termes de laquelle l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) renonçait à infliger des amendes à la contribuable en contrepartie de majorations des éléments repris; les compléments d'impôt (sans les intérêts) proposés se montaient au total à 436'337 fr. 20 pour les ICC et à 133'280 fr. pour l'IFD. Une procédure de rappel d'impôt, ouverte en parallèle à l'encontre de la Société pour soustraction, charges non admises par l'usage commercial et distributions dissimulées de bénéfice à l'actionnaire unique, a débouché sur une proposition de rectification prévoyant des compléments d'impôt (sans les intérêts) pour les périodes 2008 à 2010 de 113'746 fr. 90 (ICC) et de 46'741 fr. 50 (IFD). Le 27 mai 2013, X. a accepté la proposition de rectification de taxation.

B.

B.a Le 12 août 2013, X. a demandé des facilités de paiement à l'Administration cantonale, à raison de 1'000 fr. par mois. L'autorité a refusé de les accorder par courrier du 29 août 2013, au motif que la somme proposée était trop modique au vu de l'importance des arriérés d'impôts dus; il serait partant procédé au recouvrement par la voie de l'exécution forcée. Le 25 septembre 2013, la contribuable a sollicité la reconsidération de cette prise de position et, en cas de refus, la remise des impôts ICC et IFD dus.

B.b Par décision du 2 décembre 2013, l'Administration cantonale a rejeté la demande de remise des impôts dus pour les périodes 2001 à 2010 (ICC). Par décision du 11 février 2015, cette autorité a rejeté la réclamation formée par la contribuable à l'encontre de cette décision. Saisie d'un recours de X. contre la décision du 11 février 2015, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a, par arrêt du 8 janvier 2016, rejeté celui-ci et confirmé la décision entreprise.

B.c La demande parallèle de remise d'impôt portant sur l'IFD a été rejetée le 28 novembre 2014 par la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct, dont la décision est entrée en force.

C. Contre l'arrêt du Tribunal cantonal du 8 janvier 2016, X. forme un recours en matière de droit public, subsidiairement un recours constitutionnel auprès du Tribunal fédéral. Elle demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt entrepris et, principalement, de dire que la demande de remise des ICC dus pour les années 2001 à 2010 est admise à hauteur de, à tout le moins, 357'491 fr. 10. Subsidiairement, elle le prie de dire que la demande de remise des ICC "est bien fondée à hauteur d'un montant à déterminer dans le sens des considérants" et de renvoyer la cause au Tribunal cantonal pour nouvelle décision en ce sens. (...)

D. Le 25 août 2017, la II^e Cour de droit public du Tribunal fédéral a rejeté le recours en matière de droit public et déclaré irrecevable le recours constitutionnel subsidiaire formés par X. au terme d'une délibération publique. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

1. (...)

1.2 (...)

1.2 La recourante ne se prévaut pas, à juste titre, d'une question juridique de principe, mais de la seconde hypothèse visée à l'art. 83 let. m LTF (RS 173.110), soit du cas particulièrement important.

Elle estime qu'au vu de "l'importance des sommes en jeu et de l'impact que la décision entreprise peut avoir sur sa vie et celle de sa famille, l'arrêt attaqué génère des conséquences particulièrement importantes au sens de l'art. 83 let. m LTF in fine. Dans la motivation au fond de son mémoire, elle précise que l'obligation de s'acquitter de l'entier du montant dû représenterait pour elle un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité économique et qu'à son âge avancé, elle ne serait jamais en mesure de rembourser cette dette, même en échelonnant les paiements. En outre, si l'Administration cantonale procédait, comme elle l'avait annoncé, à l'exécution forcée de sa créance (aboutissant à un acte de défaut de biens), cela entraînerait la perte de son agrément de réviseur.

1.2.1 Hormis à l'art. 83 let. m LTF, le "cas particulièrement important (pour d'autres motifs)" (en all.: "aus anderen Gründen ein besonders bedeutender Fall"; en it.: "un caso particolarmente importante per altri motivi") figure également aux art. 42 al. 2 (devoir de motivation), 84 (entraide pénale internationale), 84a (assistance administrative en matière fiscale) et 109 al. 1 LTF (composition du Tribunal fédéral à trois juges). De façon générale, le cas est réputé particulièrement important lorsque les intérêts en jeu sont considérables, notamment en raison des répercussions que la décision peut avoir sur d'autres cas (BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, BGE 143 II 459 S. 463

2e éd. 2014, n° 9 ad art. 109 LTF p. 1294). Dans le domaine de l'entraide pénale internationale, l'art. 84 al. 2 LTF fournit - sans exhaustivité ("notamment"; cf. ATF 142 IV 250 consid. 1.3 p. 254; arrêts 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 1.2.1; 2C_638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.3, in SJ 2016 I p. 201), - deux exemples de cas particulièrement importants, à savoir lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves. S'agissant spécifiquement de l'art. 83 let. m LTF, le Message du Conseil fédéral indique qu'un cas particulièrement important doit être admis, "avec circonspection", lorsqu'il "porte atteinte à des principes élémentaires concernant la procédure. Au demeurant, l'interprétation de la notion juridique du cas particulièrement important qui n'est pas définie, relève de la jurisprudence du Tribunal fédéral" (Message du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise de l'impôt, FF 2013 7549, 7558).

1.2.2 En tant que la recourante perçoit un cas particulièrement important, au sens de l'art. 83 let. m LTF, dans le montant même de la dette fiscale dont la remise lui a été déniée, elle ne saurait être suivie. Tel qu'il résulte des travaux préparatoires concernant la loi sur la remise de l'impôt, le Conseil fédéral avait envisagé, comme alternative au projet, de faire dépendre la recevabilité des recours en matière de droit public relatifs à la remise d'impôt de l'existence d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important, l'introduction d'une valeur litigieuse, soit "un montant minimal sur lequel porterait la demande en remise de l'impôt"; cette proposition avait en définitive été écartée en raison du risque d'augmenter la charge de travail du Tribunal fédéral (cf. FF 2013 7549, 7555 ch. 1.3.3). De façon générale, il est possible d'en déduire que le législateur n'entendait pas faire dépendre la recevabilité du recours en matière de droit public dans le domaine de la remise d'impôt des seuls montants en jeu et que ceux-ci, à l'aune de la solution légale finalement retenue, ne devraient en principe pas être considérés, en tant que critère à part entière, comme fondant un cas particulièrement important.

1.2.3 La recourante invoque, en parallèle, le risque que le refus de remise des ICC aboutisse à l'introduction par l'Administration cantonale d'une procédure d'exécution forcée à son encontre. Si celle-ci débouchait sur un acte de défaut de biens, elle conduirait, selon l'intéressée, au retrait de son agrément de réviseur et à une péjoration significative de sa situation économique et professionnelle. BGE 143 II 459 S. 464

Il est certes vrai, tel que l'indiquent le Tribunal cantonal dans son arrêt et l'Administration cantonale dans sa détermination, que, au regard de l'art. 4 al. 2 let. b de l'ordonnance fédérale du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev; RS 221.302.3), l'existence d'actes de défaut de biens doit être uniquement "prise en considération" parmi d'autres éléments ("notamment") par l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision en vue d'évaluer le caractère irréprochable de l'activité de réviseur et qu'elle ne débouche ainsi pas automatiquement sur un retrait de l'agrément. S'agissant d'un critère qui figure explicitement dans l'ordonnance et dont l'existence peut être aisément vérifiée par l'autorité, il est néanmoins vraisemblable que la recourante s'exposerait au retrait de son agrément au cas où, à défaut de pouvoir rembourser les montants d'impôt dus, les poursuites engagées à son encontre se solderaient par l'établissement d'un acte de défaut de biens. S'ajoute à cela que, dans un arrêt concernant le dépôt d'une demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur par une personne endettée, la Cour de céans a retenu que, même sans acte de défaut de biens établi à son encontre, le demandeur faisant l'objet de 47 procédures de poursuites pour un montant total de plus de 4'000'000 fr. ne pouvait se prévaloir d'une réputation irréprochable, dès lors que l'indispensable apparence d'indépendance économique n'était plus assurée (arrêt 2C_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 6.2). Bien qu'en l'occurrence, la recourante ne soit pas confrontée à un

nombre aussi élevé de poursuites, ni à une dette d'argent comparable à celle mentionnée ci-dessus, force est de relever qu'une dette d'ICC de plus de 436'000 fr. frappant une personne physique est, considérée dans le contexte de l'examen du caractère irréprochable du comportement de l'intéressée, susceptible d'engendrer une appréciation défavorable de sa situation financière ainsi que d'entraîner des conséquences similaires pour sa carrière de réviseur agréé. L'éventuel retrait de l'agrément placerait, en outre, la recourante dans une situation économiquement plus désavantageuse, tout en rendant plus difficile, voire impossible le remboursement, même partiel, de sa dette d'impôt vis-à-vis des autorités fédérale et cantonale.

1.2.4 Compte tenu du fort impact que l'arrêt cantonal confirmant le refus d'accorder une remise (partielle) d'ICC à la recourante est susceptible d'exercer sur sa vie socio-professionnelle, sa situation doit partant être considérée comme étant particulièrement importante, au sens de l'art. 83 let. m in fine LTF. Il s'ensuit que la voie du recours

BGE 143 II 459 S. 465

en matière de droit public est ouverte in casu. Cela conduit à l'irrecevabilité du recours constitutionnel subsidiaire formé en parallèle par la recourante (art. 113 LTF a contrario). (...)

2.

2.1 Tel qu'il ressort du Message du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise de l'impôt, le nouveau régime au niveau de la LIFD (RS 642.11) ne modifie "ni le droit d'harmonisation matériel ni la procédure devant les instances cantonales en ce qui concerne la remise des impôts cantonaux ou communaux", le législateur ayant au contraire expressément renoncé à harmoniser les conditions de remise au niveau de l'IFD et des ICC. Chaque canton peut partant, dans le respect de la Constitution fédérale, réglementer à sa manière cet aspect du droit fiscal (cf. FF 2013 7549 ss, 7555 ch. 1.3.3, 7558 ch. 2.1 et 7566 ch. 2.3). La question d'une éventuelle remise des ICC relève par conséquent du droit cantonal autonome, que le Tribunal fédéral revoit uniquement sous l'angle des droits constitutionnels et dans la limite des griefs invoqués, conformément à l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.; arrêts 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 2.1; 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 2). (...)

4. S'appuyant sur les solutions dégagées par la LIFD ainsi que l'ordonnance du 19 décembre 1994 du Département fédéral des finances concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt), texte abrogé au 1^{er} janvier 2016 par l'ordonnance homonyme du 12 juin 2015 (RS 642.121), l'intéressée soutient qu'elle aurait un droit à la remise des ICC demandée, qu'elle ne pourrait se voir refuser "que si les conditions ne sont manifestement pas réalisées" (...). En l'occurrence, le Tribunal cantonal aurait, en méconnaissance de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) et du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), manifestement violé l'art. 231 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSV 642.11) relatif à la remise des impôts cantonaux en considérant que les conditions d'octroi de la remise n'étaient pas remplies. (...)

4.4 En conséquence, il convient d'examiner la portée conférée par le Tribunal cantonal à l'art. 231 LI/VD régissant la remise des ICC dans le canton de Vaud sous l'angle des droits constitutionnels invoqués par la recourante. L'art. 231 al. 1 LI/VD prévoit:

BGE 143 II 459 S. 466

"L'Administration cantonale des impôts peut accorder une remise totale ou partielle des impôts, intérêts compensatoires et intérêts de retard, rappels d'impôts et amendes, lorsque leur paiement intégral frapperait trop lourdement le contribuable en raison de pertes importantes ou de tous autres motifs graves".

4.4.1 Dans son arrêt querellé, le Tribunal cantonal a considéré qu'il convenait d'interpréter la formulation potestative figurant à l'art. 231 al. 1 LI/VD comme n'octroyant aucun droit à une remise d'impôt aux contribuables vaudois (...). Compte tenu de l'interprétation motivée de la portée de cette disposition par la plus haute juridiction cantonale, de la formulation potestative utilisée par le législateur cantonal (cf., à titre de comparaison dans d'autres domaines du droit, ATF 141 II 353 consid. 6.3 p. 367; ATF 133 I 185 consid. 2.3 p. 189; arrêts 2C_818/2016 du 26 septembre 2016 consid. 4.1; 2C_1136/2014 du 28 mai 2015 consid. 4.2; 2C_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 2.2) ainsi que de la brièveté du texte légal, tel qu'opposé, par exemple, à l'art. 240 al. 5, 1^{re} phrase, de la loi cantonale bernoise du 21 mai 2000 sur les impôts (LI/BE; RSB 661.11: "Toute personne contribuable qui en réunit les conditions légales peut prétendre à une remise d'impôt"), dont il a été admis qu'elle reconnaissait un véritable droit à la remise des ICC (arrêt 2C_702/2012 du 19 mars

2013 consid. 3.4, in RF 68/2013 p. 464), cette interprétation n'apparaît pas insoutenable. La recourante ne présente au demeurant aucun élément permettant objectivement de s'écarter de l'interprétation littérale de l'art. 231 al. 1 LI/VD. Le fait que le Tribunal cantonal se fonde, aux fins d'explicitier les clauses imprécises sur la remise d'impôt figurant dans la LI/VD, sur des dispositions plus détaillées du droit fédéral n'est pas propre à qualifier d'arbitraire son interprétation du droit cantonal en la matière (consid. 4.3 non publié). (...)