

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C\_115/2017

Arrêt du 30 mai 2017

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,  
Aubry Girardin et Donzallaz.  
Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure

A. \_\_\_\_\_,  
recourante,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud.

Objet

Impôts cantonal et communal 2004 à 2009,  
demande de sûretés,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal  
du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 19 décembre 2016.

Faits :

A.

A. \_\_\_\_\_, ressortissante belge, s'est mariée le 2 septembre 2000 avec un compatriote. Deux enfants sont nés de cette union (2001 et 2003). La famille s'est établie en Suisse en 2004, dans le canton de Vaud. L'intéressée exerçait une activité lucrative dépendante dans le canton de Genève où elle était imposée à la source. Son mari était au bénéfice d'un contrat de travail avec une société dont le siège était en Belgique. Le 12 mai 2004, l'Office d'impôt compétent, sur demande de l'époux de A. \_\_\_\_\_, a accepté de reconnaître à celui-ci le statut d'indépendant. Le 27 janvier 2005, les époux ont acquis un immeuble en copropriété dans le canton de Vaud, dont l'estimation fiscale s'élève à 970'000 francs. Cet immeuble est grevé d'une cédule hypothécaire d'un montant de 1'120'000 francs. Les époux se sont séparés le 17 décembre 2010.

Le 22 novembre 2011, A. \_\_\_\_\_ a attiré l'attention de l'Office d'impôt compétent sur le fait que, durant les années fiscales 2004 à 2009, son époux avait régulièrement déduit de son revenu d'indépendant des frais qui lui étaient remboursés par son employeur. En janvier 2012, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a ouvert une procédure de rappel d'impôt. L'époux de l'intéressée a quitté la Suisse en décembre 2013. Le 1<sup>er</sup> décembre 2015, l'Administration cantonale a rendu une décision de rappel d'impôt et de taxation définitive pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) des années fiscales 2004 à 2009. Le 10 décembre 2015, elle a réexaminé sa précédente décision et procédé à un nouveau calcul de l'impôt. Elle a ainsi arrêté des montants de 130'016 fr. 90 d'ICC et de 79'011 fr. 15 d'IFD, intérêts compris. Une procédure de réclamation contre cette décision est actuellement pendante.

B.

Le 13 janvier 2016, l'Administration cantonale a requis de A. \_\_\_\_\_ la fourniture de sûretés pour un montant de 130'100 fr. en garantie des compléments d'impôts dus pour les périodes 2004 à 2009 au titre de l'ICC. A. \_\_\_\_\_ a contesté ce prononcé auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal). Par arrêt du 19 décembre 2016, le Tribunal cantonal a rejeté le recours.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. \_\_\_\_\_ demande en substance au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal cantonal du 19 décembre 2016, de la dispenser de fournir des sûretés pour un montant de 130'000 fr. et de lui allouer un montant de 3'000 fr. à titre de " dommage matériel et moral "; subsidiairement d'annuler l'arrêt précité et de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Elle se plaint d'établissement inexact des faits, de violation de son droit d'être entendue, d'abus du pouvoir d'appréciation, d'application arbitraire du droit cantonal et de violations des principes de la bonne foi et de proportionnalité.

Le Tribunal cantonal et l'Administration cantonale concluent tous deux au rejet du recours. A. \_\_\_\_\_ a encore fait parvenir des observations dans lesquelles elle confirme ses conclusions.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF; cf. ATF 134 II 349 consid. 1.4 p. 351), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), et ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Le mémoire de recours a été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. c et 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 al. 1 et 2 LTF) par la destinataire de l'acte attaqué, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

1.2. L'objet de la contestation porté devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation (ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156). En l'occurrence, en tant que la recourante conclut à l'allocation d'un montant de 3'000 fr. au titre de réparation d'un dommage matériel et moral, son recours doit être déclaré irrecevable, l'arrêt entrepris ne traitant que d'une demande de sûretés en matière d'impôts cantonal et communal.

1.3. Les conclusions doivent être interprétées selon le principe de la confiance, à la lumière de la motivation (arrêt 4A\_375/2012 du 20 novembre 2012 consid. 1.2 et les références citées, non publié in ATF 139 III 24). Si la recourante conclut à être dispensée de payer un montant de 130'000 fr. de sûretés, la lecture des motifs permet de constater qu'elle conteste en réalité la constitution de sûretés dans son ensemble, c'est-à-dire 130'100 fr., et pas uniquement une partie de ce montant.

2.

Sous réserve des cas visés à l'art. 95 let. c à e LTF, le grief de violation du droit cantonal ne peut pas être soulevé dans un recours devant le Tribunal fédéral. En revanche, il est toujours possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (ATF 141 I 172 consid. 4.3 p. 176 s. et les références citées). En outre, dans le cas d'un recours dirigé, comme en l'espèce, contre une décision portant sur une mesure provisionnelle au sens de l'art. 98 LTF (ATF 134 II 349 consid. 1.2 p. 350 s.), seule peut être invoquée la violation des droits constitutionnels (cf. ATF 134 II 349 consid. 3 p. 351 s. et les références citées).

A cet égard, le Tribunal fédéral n'examinera les moyens fondés sur la violation d'un droit constitutionnel que s'ils ont été invoqués et motivés de manière précise (art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation (ATF 141 I 36 consid. 1.3 p. 41 et les références citées). Ainsi, si le recourant se plaint d'arbitraire, il ne peut se contenter de critiquer la décision attaquée comme il le ferait en instance d'appel, où la juridiction supérieure jouit d'une libre cognition; en particulier, il ne saurait se limiter à opposer son opinion à celle de l'autorité cantonale, mais il doit démontrer par une argumentation précise que cette décision se fonde sur une application de la loi ou une appréciation des preuves manifestement insoutenables (cf. ATF 133 II 396 consid. 3.2 p. 399 s. et les références citées).

3.

La recourante se plaint en premier lieu d'un établissement inexact des faits.

3.1. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement en se fondant sur les faits constatés par l'autorité

précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF; ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156 s.), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.), et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 233 s.). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal de céans (art. 99 al. 1 LTF).

3.2. Sans exposer en quoi les conditions de l'arbitraire seraient réunies, la recourante substitue en réalité, de manière purement appellatoire, ses vision et appréciation des faits à celles retenues par le Tribunal cantonal, par exemple en relation avec la date de clôture de ses comptes en Belgique ou le fait qu'elle ait sollicité le droit de déposer une déclaration d'impôt individuelle pour l'année 2010. Elle n'explique en particulier pas à suffisance en quoi les corrections voulues auraient une incidence sur la présente cause. Un tel mode de faire étant inadmissible, le Tribunal fédéral vérifiera la correcte application du droit sur la seule base des faits retenus par l'autorité précédente. Il ne prendra pas non plus en compte les trois nouvelles pièces produites à l'appui du recours (art. 99 al. 1 LTF).

Au demeurant, la recourante fait bien plutôt référence à des faits qui ont été retenus par l'autorité précédente, mais auxquels celle-ci a appliqué le droit d'une manière qui ne lui convient pas. L'application du droit sera examinée dans les considérants qui suivent.

#### 4.

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (cf. ATF 132 V 387 consid. 5.1 p. 390), la recourante, citant l'art. 29 al. 2 Cst., se plaint d'une violation de son droit d'être entendue en ce que le Tribunal cantonal aurait fondé son arrêt sur une motivation entièrement nouvelle.

4.1. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 I 86 consid. 2.2 p. 89 s.). Le droit d'être entendu porte dans ce contexte avant tout sur les questions de fait. Les parties doivent éventuellement aussi être entendues sur les questions de droit lorsque l'autorité concernée entend se fonder sur des normes légales dont la prise en compte ne pouvait pas être raisonnablement prévue par les parties, lorsque la situation juridique a changé ou lorsqu'il existe un pouvoir d'appréciation particulièrement large (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 504 s. et les références citées).

4.2. En l'occurrence, l'Administration cantonale a fondé sa décision sur l'art. 233 al. 1 phr. 1 et 2 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSV 642.11), qui dispose que si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'Administration cantonale peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Cette disposition reprend exactement la lettre de l'art. 169 al. 1 phr. 1 et 2 LIFD (RS 642.11). L'Administration cantonale a appliqué la jurisprudence développée en matière de sûretés et a décidé que le départ à l'étranger du conjoint de la recourante justifiait la constitution de sûretés.

Sur recours, le Tribunal cantonal a quant à lui jugé que le départ à l'étranger du conjoint de la recourante n'était pas une condition personnelle qui était imputable à cette dernière. Il a par contre examiné si d'autres motifs prévus par l'art. 233 LI/VD pouvaient être opposés à la recourante et justifier la demande de sûretés. Jugeant que la situation financière de la recourante mettait objectivement en danger le recouvrement de la créance fiscale et que celle-ci n'avait pas déclaré l'intégralité des comptes bancaires qu'elle détenait, alors qu'elle avait déclaré une fortune imposable nulle, l'autorité précédente a procédé à une substitution de motifs et considéré que l'Administration cantonale, sur la base de l'ensemble des circonstances, pouvait retenir l'existence d'un risque que la créance d'impôt ne soit pas acquittée.

4.3. La motivation de l'autorité précédente est fondée sur des faits qui ressortaient du dossier et sur la même disposition légale que celle appliquée par l'Administration cantonale. On ne saurait dès lors considérer que la prise en compte de cette motivation ne pouvait pas raisonnablement être prévue

par la recourante. De surcroît, l'Administration cantonale, dans sa réponse au recours devant le Tribunal cantonal, a mentionné la situation financière précaire de la recourante et le fait que le recouvrement de la créance fiscale était mis objectivement en danger. La recourante a donc eu l'occasion de se prononcer sur ces arguments dans sa réplique. Ainsi, en procédant à une substitution de motifs pour rejeter le recours de la recourante, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit d'être entendue de cette dernière. Ce grief doit donc être écarté.

5.

Le litige porte au fond sur le point de savoir si c'est sans violer les droits constitutionnels de la recourante que le Tribunal cantonal a confirmé la décision de l'Administration cantonale, par laquelle cette autorité a requis de la recourante des sûretés, à concurrence d'un montant de 130'100 fr., en garantie des compléments d'impôts cantonal et communal dus pour les périodes fiscales 2004 à 2009.

6.

La recourante invoque une application arbitraire du droit cantonal.

6.1. Elle fait valoir que le Tribunal cantonal a arbitrairement appliqué les art. 14 al. 1 et 233 LI/VD "en retenant que des sûretés peuvent être exigées en vertu de la responsabilité solidaire entre époux, consacrée par l'art. 14 al. 2 LI (/VD) ". Selon elle, si l'on doit considérer qu'elle est débitrice de l'impôt, ce qu'elle conteste, cela ne fait pas d'elle une " co-contribuable " contre laquelle il est possible d'exiger des sûretés.

6.2. Le Tribunal cantonal a tout d'abord rappelé la jurisprudence relative à l'art. 233 al. 1 LI/VD, qui est semblable à celle rendue en application de l'art. 169 al. 1 LIFD (cf. arrêt 2C\_414/2008 du 1<sup>er</sup> octobre 2008 consid. 5 et les références citées, non publié in ATF 134 II 349). Cette dernière retient en particulier qu'il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement "menacé" au regard de l'ensemble des circonstances pour que l'une des conditions posées à l'exigence de sûretés par le fisc soit réunie (cf. arrêt 2A.611/2006 du 18 avril 2007 consid. 4.1). L'autorité précédente a ensuite expliqué que des sûretés peuvent également être exigées d'une personne qui répond solidairement du paiement de l'impôt ou qui en assume la "coresponsabilité", à condition que cette personne réunisse les conditions personnelles applicables. Elle a donc appliqué l'art. 14 al. 1 LI/VD, qui dispose que les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt, et la jurisprudence cantonale y relative qui prévoit que la solidarité fondée par l'art. 14 al. 1 LI/VD subsiste et se prolonge après la séparation des époux, pour la part afférente à la vie commune (pratique jugée non arbitraire par le Tribunal fédéral; cf. arrêts 2C\_723/2015 du 18 juillet 2016 consid. 4; 2P.201/2005 du 13 janvier 2006 consid. 3.3).

6.3. Se fondant sur les considérations théoriques qui précèdent, le Tribunal cantonal a constaté que durant les périodes fiscales en cause, la recourante était mariée et vivait avec son époux en Suisse. Pour cette raison, c'est sans arbitraire qu'il a jugé qu'elle répondait solidairement des dettes fiscales du couple. C'est également de manière pleinement soutenable que l'autorité précédente a considéré qu'en raison de sa situation financière, c'est-à-dire une fortune imposable nulle, des difficultés à acquitter l'avance de frais devant le Tribunal cantonal et la reconnaissance par la recourante elle-même de ses problèmes de liquidités, celle-ci réunissait les conditions personnelles à l'application de l'art. 233 al. 1 LI/VD. Cette simple situation suffit déjà à exclure l'arbitraire dans l'appréciation de la mise en danger des droits du fisc (cf. arrêt 2A.237/2006 du 9 janvier 2007 consid. 3.1). Le Tribunal cantonal a encore mentionné le fait que la recourante bénéficiait de comptes bancaires dans son pays d'origine et qu'il existait le risque qu'elle y verse de l'argent. Pour le surplus, il a expliqué que l'immeuble des époux était grevé de dettes hypothécaires et que la possibilité pour l'Administration cantonale de se désintéresser sur la valeur de ce bien immobilier apparaissait, dans ces circonstances, d'emblée restreinte. Finalement, on ajoutera que, contrairement à ce qu'avance la recourante, il n'est pas arbitraire de considérer les deux époux comme contribuables, leurs revenus et fortunes s'additionnant (cf. art. 9 al. 1 LI/VD). Dans ces conditions, c'est sans arbitraire que le Tribunal cantonal a appliqué les dispositions de droit cantonal. Le grief de la recourante à ce propos doit donc également être écarté.

7.

La recourante fait encore valoir un abus du pouvoir d'appréciation de l'autorité précédente, ainsi qu'une violation des principes de la bonne foi et de proportionnalité.

7.1. Dans la mesure où la recourante invoque un abus du pouvoir d'appréciation, son grief doit d'emblée être écarté. En effet, seuls les droits de nature constitutionnels peuvent être soulevés dans la présente cause (cf. consid. 2 ci-dessus).

7.2.

7.2.1. Le principe de proportionnalité est consacré à l'art. 5 al. 2 Cst. Selon celui-ci, l'activité de l'Etat doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé. Dans l'application du droit cantonal, à part les restrictions des droits fondamentaux (art. 36 al. 1 Cst.), le Tribunal fédéral n'intervient en cas de violation du principe de proportionnalité que si la mesure de droit cantonal viole simultanément l'interdiction de l'arbitraire (ATF 134 I 153 consid. 4 p. 156 ss), soit un droit constitutionnel.

7.2.2. La recourante tente d'expliquer que le fait que les autorités vaudoises n'aient rien entrepris pour garantir le recouvrement de la créance fiscale avant la demande de sûretés litigieuse n'est pas admissible. Selon elle, la mesure en cause constitue une " ingérence disproportionnée qui rompt le juste équilibre devant régner entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général ". Elle ajoute qu'additionné aux impôts qu'elle a déjà acquittés, le montant des sûretés est exagéré.

7.2.3. En premier lieu, on relèvera que la recourante n'explique pas en quoi le Tribunal cantonal aurait appliqué arbitrairement le droit cantonal en relation avec la proportionnalité de la mesure. Il est donc douteux que son grief remplisse les conditions de l'art. 106 al. 2 LTF. En tout état de cause, la motivation de l'autorité précédente quant au montant des sûretés et à la proportionnalité de la mesure est pleinement soutenable. Celle-ci explique clairement que la créance fiscale a été rendue vraisemblable et démontre en quoi les compléments d'impôts requis ne s'avèrent pas d'emblée infondés. Compte tenu du montant dû au titre des impôts cantonal et communal, c'est-à-dire 130'016 fr. 90, demander des sûretés à la recourante pour un montant de 130'100 fr. n'est nullement arbitraire, compte tenu de sa position de débitrice solidaire de l'impôt (cf. consid. 6 ci-dessus). Sur le vu de ce qui précède, il ne saurait être question de violation du principe de proportionnalité.

7.3.

7.3.1. Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat, consacré à l'art. 9 i.f. Cst., dont le Tribunal fédéral contrôle librement le respect (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 p. 53 et les références citées).

7.3.2. La recourante reproche à l'Etat de Vaud d'avoir conduit son époux à quitter le territoire suisse en décembre 2013 et à transférer l'intégralité de ses avoirs en Belgique, sans qu'aucune mesure particulière n'ait été prise à son encontre, alors même qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt était ouverte depuis janvier 2012. Selon la recourante, l'Etat de Vaud ne saurait à ce jour tirer un avantage à son détriment.

7.3.3. Il est hautement douteux que le grief de la recourante remplisse les conditions de l'art. 106 al. 2 LTF. Quand bien même il faudrait en traiter, force serait de constater que c'est sans violer le principe de la bonne foi que le Tribunal cantonal a confirmé la décision de l'Administration cantonale, les sûretés pouvant être exigées en tout temps (cf. art. 233 al. 1 LI/VD; art. 169 al. 1 LIFD) et la recourante répondant solidairement de la créance fiscale. Il est sans importance que l'Administration fiscale ait eu l'occasion d'exiger des sûretés de la part de l'époux de la recourante.

7.4. Pour le surplus, les éventuelles autres critiques contenues dans le mémoire de recours, faute de se fonder sur des faits retenus par l'autorité précédente ou d'être motivées conformément aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF, doivent être écartées.

8.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

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

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué à la recourante, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public.

Lausanne, le 30 mai 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Tissot-Daguette