

BGE 147 II 454

Bundesgericht (BGE), 2004-05-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_147 II 454](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_147_II_454)

FR: ATF 147 II 454

IT: DTF 147 II 454

Regeste

Regeste Art. 23 Abs. 3 und Art. 53 StHG; Art. 91 des waadtländischen Gesetzes vom 4. Juli 2000 über die direkten kantonalen Steuern; vorübergehende Steuerbefreiung; Unternehmen; verwaltungsrechtlicher Vertrag; Sitzverlegung; Widerruf; Rückwirkung; Frist. Gesetzliche und rechtsprechungsmässige Vorgaben bezüglich der vorübergehenden Steuererleichterung nach Art. 23 Abs. 3 StHG; Folgen der Nichteinhaltung der damit verbundenen Bedingungen (E. 3). Befugnis des Staatsrats des Kantons Waadt, die gesamten vom beklagten Unternehmen nicht bezahlten Steuern einzufordern, da das Unternehmen seine klare vertragliche Verpflichtung verletzt hat, den Kanton innerhalb von zehn Jahren nach Ablauf der Steuererleichterung nicht zu verlassen (E. 4.1-4.5). Es besteht in diesem Zusammenhang keine Veranlassung, die zehnjährige Verjährungsfrist für Nachsteuern analog anzuwenden (E. 4.5-4.8).

Erwägungen

E. 3

Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation. En adoptant cette norme en 1990 dans la LHID, le législateur fédéral a codifié une règle de droit intercantonal préexistante qui figurait déjà dans le Concordat du 10 décembre 1948 entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux (RO 1949 1459; cf. Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1, spéc. p. 93). En effet, cette convention intercantonale, à laquelle le Canton de Vaud a adhéré par loi du 16 novembre 1959 (RSV 670.98) et qui est toujours en vigueur, contient une disposition analogue à l'art. 23 al. 3 LHID. D'après l'art. 1 al. 3 let. b du concordat, les cantons ne doivent pas conclure d'arrangements fiscaux avec des contribuables, sauf dans certaines situations exceptionnelles, auxquelles appartient "l'imposition des entreprises industrielles nouvellement créées et dont le canton est économiquement intéressé à promouvoir le développement, pour la fin de l'année au cours de laquelle l'exploitation a débuté et pour les neuf années suivantes". Si l'art. 23 al. 3 LHID l'emporte désormais sur cette réglementation intercantonale en matière d'impôts cantonal et communal sur le bénéfice et le capital (cf. arrêts 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 2.2; 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1), ces deux textes ont pour but commun de mieux encadrer les arrangements fiscaux, étant précisé qu'un tel objectif pouvait être atteint par la voie de la législation fédérale ordinaire ou par celle d'un concordat entre cantons (cf. Exposé des motifs relatif à un projet de décret autorisant le Conseil d'Etat [vaudois] à adhérer au concordat [ci-après:

Exposé des motifs relatif au concordat], in Bulletin du Grand Conseil, 1959, tome 2, Séance du 9 novembre 1959, p. 34 s.; aussi cf. GRETER/GRETER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [éd.], 3 e éd. 2017, n os 1 s. ad art. 5 LHID).

E. 3.1

La législation fédérale règle l'exonération fiscale temporaire susmentionnée à l'art. 23 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Cette disposition a la teneur suivante: BGE 147 II 454 S. 457 Art. 23 Exonérations (...)

E. 3.2

Dans les limites posées par le droit fédéral, les cantons sont libres de faire usage de leur droit d'octroyer des allègements fiscaux BGE 147 II 454 S. 458 à certaines entreprises nouvellement créées (arrêt 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 4.1). Ils jouissent par ailleurs d'une certaine autonomie concernant les modalités et l'ampleur de tels allègements (arrêt 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 2.2). Le Canton de Vaud a en l'occurrence fait usage de la faculté offerte par le droit fédéral en adoptant l'art. 91 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSV 642.11). Cette disposition constitue la base légale autorisant le Conseil d'Etat à octroyer les allègements fiscaux visés par l' art. 23 al. 3 LHID . Elle présente la teneur suivante: Art. 91 Exonérations temporaires des personnes morales Le Conseil d'Etat peut accorder des allègements fiscaux aux entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. La modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation nouvelle.

E. 3.3

Il est largement admis qu'un allègement fiscal temporaire au sens de l' art. 23 al. 3 LHID - et précédemment à l'aune de l'art. 1 al. 3 let. b du concordat - passe par la conclusion d'une convention qui doit en fixer ses conditions d'application. Cette convention entre canton et entreprise privée constitue un contrat de droit administratif, autorisé par la loi, qui porte sur l'existence, l'étendue ou les modalités d'une obligation fiscale dans une situation concrète et qui s'écarte des obligations fiscales prévues par les dispositions légales normalement applicables (cf. arrêts 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2; 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1; arrêt de la Chambre de droit public du Tribunal fédéral du 18 juin 1968 consid. 1 et 2, in Archives 38 p. 19; aussi arrêt 2A.227/2006 du 10 octobre 2006 consid. 3.1; Exposé des motifs relatif au concordat, p. 37; MARCO ROSTETTER, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, 2019, n. 799; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7 e éd. 2016, p. 388; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, p. 25; DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS III/1992 II p. 145 ss, n. 130 ss).

E. 3.4

En raison du caractère non seulement potestatif, mais également contractuel des allègements fiscaux temporaires prévus à l' art. 23 al. 3 LHID , l'autorité cantonale compétente jouit d'une large marge d'appréciation en ce qui concerne l'octroi et les modalités de révocation de tels privilèges (cf. arrêts 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 BGE

147 II 454 S. 459 consid. 6.2; 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2). Elle est notamment en droit de subordonner la validité des exonérations fiscales temporaires au respect de différentes conditions et, notamment, au fait que l'entreprise bénéficiaire maintienne son domicile dans le canton, sans qu'il soit nécessaire que de telles exigences soient préalablement énumérées ou définies précisément dans une loi (cf. arrêt 2C_227/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.2; aussi ATF 136 I 142 consid. 4.2). Le non-respect de ces conditions, qui visent à lutter contre les abus, peut l'autoriser, le cas échéant, à revenir sur l'exonération accordée de manière rétroactive. En effet, le bénéficiaire d'une exonération ne doit pas pouvoir éluder les espérances du canton qui, en consentant un tel avantage, compte sur une implantation durable de l'entreprise sur son territoire, laquelle doit à terme rentabiliser le privilège fiscal accordé (arrêt de la Chambre de droit public du Tribunal fédéral du 18 juin 1968 consid. 2, in Archives 38 p. 198; aussi arrêt 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2; aussi GRETER/GRETER, op. cit., n° 8 ad art. 5 LHID). Relevons en ce sens que le législateur fédéral a choisi de conditionner l'octroi d'exonérations complémentaires en lien avec l'impôt fédéral direct au fait que les cantons concernés aient prévu que les sociétés bénéficiaires doivent rembourser les allègements qu'elles auraient obtenus indûment s'agissant de l'impôt cantonal sur le bénéfice et le capital (cf. art. 12 al. 2 let . c de la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale [RS 901.0]).

E. 3.5

Dans un arrêt 2C_382/2016 du 11 juillet 2017, le Tribunal fédéral a ainsi confirmé qu'un canton pouvait révoquer de manière rétroactive l'allègement fiscal d'une société ayant cessé ses activités sur son territoire, dans la mesure où il avait été prévu qu'un tel privilège n'était accordé que pour autant que la société intéressée ait un caractère permanent dans le canton. Il était donc possible sur le principe de réclamer le paiement des impôts dus pour les années fiscales écoulées ayant fait l'objet d'une exonération, même si ni le droit cantonal ni l'arrangement fiscal n'indiquaient de durée pendant laquelle la condition de domiciliation dans le canton devait être respectée ni ne fixaient de délai dans lequel la récupération des impôts dus pouvait encore être décidée (cf. consid. 6.5 et 6.7 de l'arrêt précité). Il a été néanmoins jugé dans le cas d'espèce que de telles imprécisions justifiaient d'appliquer par analogie les règles relatives au rappel d'impôt (art. 53 LHID) et, partant, que la procédure de récupération d'impôts ne pouvait concerner que les années écoulées depuis moins de BGE 147 II 454 S. 460 dix ans au moment du prononcé de la révocation (cf. consid. 6.6 de l'arrêt précité; aussi ROSTETTER, op. cit., n. 815 et 833).

E. 4

Il convient à présent d'examiner la cause à la lumière des considérations qui précèdent.

E. 4.1

En l'occurrence, l'objet du litige concerne la révocation de l'exonération fiscale temporaire complète dont la société A. Sàrl, avec laquelle l'intimée a fusionné en 2020, a bénéficié durant dix ans - de 2005 à 2014 - dans le canton de Vaud. Il ressort de l'arrêt attaqué que ladite société a déplacé son siège à Bâle en 2020 et cessé la même année toute activité à son siège vaudois de Morges, de sorte qu'elle n'a pas respecté l'obligation assortissant son privilège fiscal et consistant dans le "maintien du siège et de l'activité de l'entreprise dans le canton pendant dix ans à compter de la fin de l'exonération". Le Tribunal cantonal a retenu que le non-respect de cette condition justifiait la révocation de l'exonération octroyée et que cette révocation était, sur le principe, susceptible d'entraîner une récupération d'impôts. Ces

différents points ne sont pas remis en question par les parties à la procédure et, en particulier, par l'intimée, qui, contrairement à l'Administration cantonale des impôts, n'a pas interjeté recours contre l'arrêt cantonal (cf. consid. 1.2 non publié). La seule et unique question encore litigieuse concerne la période déterminante pouvant être touchée par une procédure de récupération d'impôts. Elle porte plus précisément sur le point de savoir si une telle mesure doit se limiter aux années fiscales 2010 à 2014, comme le soutiennent le Tribunal cantonal dans son arrêt et l'intimée dans sa réponse au recours, ou si elle peut aussi s'étendre aux années fiscales 2005 à 2009, comme le défend l'Administration cantonale des impôts, qui affirme que toute autre solution procéderait d'une application arbitraire de la LHID et de l'art. 91 LI/VD et violerait les principes de la bonne foi et de l'égalité de traitement entre contribuables (art. 5 al. 3 et 127 al. 2 Cst.).

E. 4.2

Dans son arrêt, le Tribunal cantonal a reconnu que l'exonération fiscale temporaire accordée à A. Sàrl pour les années 2005 à 2014 avait été expressément conditionnée au maintien du siège et des activités de l'entreprise dans le canton de Vaud, ce pendant une période de dix ans suivant la fin de l'exonération. Il a également admis que les conditions posées à l'octroi de l'exonération, énoncées dans une "convention" liant aussi bien l'autorité recourante que l'intimée, étaient "claires et prévisibles". Il a cependant relevé que le droit vaudois ne BGE 147 II 454 S. 461 recelait aucune disposition traitant spécifiquement de la révocation des décisions d'exonération, qu'il ne détaillait pas les conditions auxquelles une telle révocation était subordonnée, pas plus que son potentiel effet rétroactif, et, enfin, que la décision d'exonération du Conseil d'Etat ne contenait aucune précision à ce sujet non plus. Le Tribunal cantonal en a déduit qu'il n'existait aucune réglementation spécifique autorisant l'autorité de taxation vaudoise à revenir sur une décision de taxation entrée en force après presque vingt ans. La révocation de l'exonération fiscale de A. Sàrl devait dès lors suivre le régime et les conditions du rappel d'impôt prévus à l'art. 53 LHID et, en particulier, respecter le délai de prescription décennal applicable à ce genre de procédure, conformément à ce que le Tribunal fédéral avait retenu dans son arrêt 2C_382/2016. En l'occurrence, comme la décision de révocation communiquée le 18 décembre 2019 à A. Sàrl représentait, selon les juges précédents, le premier acte assimilable à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, il fallait considérer que le droit de récupérer les impôts initialement exonérés auprès de l'entreprise pouvait uniquement porter sur les périodes fiscales 2010 à 2014, et qu'il était prescrit pour les périodes fiscales 2005 à 2009 (étant précisé que l'exercice commercial de la société s'étendait à cette époque du 1^{er} septembre au 31 août).

E. 4.3

Comme cela a été exposé, les cantons sont libres, dans les limites posées par le droit fédéral, de faire usage du droit que leur accorde l'art. 23 al. 3 LHID d'octroyer des allègements fiscaux provisoires à certains sujets fiscaux. Ils disposent par ailleurs d'une certaine autonomie dans l'aménagement desdits allègements et de leurs modalités de révocation (cf. supra consid. 3.2). Il incombe dès lors à la Cour de céans d'examiner librement si l'arrêt attaqué procède d'une application correcte du droit fédéral et, en particulier, des art. 23 et 53 LHID. Elle ne peut en revanche revoir que sous l'angle de l'arbitraire si la solution adoptée par le Tribunal cantonal est conforme au droit cantonal (cf. consid. 2.1 non publié; aussi arrêt 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 2.2).

E. 4.4

Pour rappel, une décision n'est arbitraire (art. 9 Cst.) que lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une solution autre que celle de l'autorité précédente semble concevable, voire préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas BGE 147 II 454 S. 462 que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat (ATF 140 I 201 consid. 6.1).

E. 4.5

Ainsi qu'on l'a vu, les allègements fiscaux au sens des art. 23 al. 3 LHID et 91 LI/VD font l'objet d'un contrat de droit administratif entre le contribuable bénéficiaire et le canton concerné, lequel est appelé à en régler les conditions de validité et les modalités de révocation (cf. supra consid. 3.3 et 3.4). Or, le Tribunal cantonal a constaté dans l'arrêt attaqué - d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF) - que l'allègement fiscal de dix ans accordé par le Conseil d'Etat vaudois à A. Sàrl le 12 mai 2004 avait été assorti de la condition "claire et prévisible" du maintien du siège de l'entreprise dans le canton de Vaud pendant au moins dix ans après la fin dudit allègement en 2014. Il a en outre été établi que l'accord passé par la société stipulait expressément le devoir d'informer l'administration cantonale de toute modification importante du projet d'implantation à la base de l'exonération, ceci en vue du réexamen possible de l'allègement fiscal octroyé. Les juges cantonaux ont admis que cette clause, mise en relation avec les conditions posées à l'octroi du privilège fiscal, devait être comprise comme une clause de "claw back" - soit une clause de récupération ou de remboursement - qui, dans son principe, autorisait le Conseil d'Etat à revenir sur l'avantage concédé. Ils ont du reste relevé que la société s'était vu rappeler ce droit de récupération de l'impôt en 2016 et en 2018, après avoir informé le canton de l'évolution de ses activités à son siège de Morges. Le Tribunal cantonal a de cette manière établi - sans que l'intimée ne lui reproche d'être tombé dans l'arbitraire sur ce point - que le Canton de Vaud et la société A. Sàrl s'étaient mis d'accord sur le fait qu'un départ de l'entreprise du canton dans les dix ans suivant la fin de l'exonération pouvait justifier une révocation de l'entier du privilège fiscal octroyé à l'entreprise entre 2005 et 2014. Un tel accord correspond du reste à ce que prévoit la directive cantonale réglant l'exonération temporaires des entreprises par l'Etat de Vaud selon laquelle "[l]e non-respect de tout ou partie des conditions de subordination à l'exonération temporaire entraîne un retrait de tout ou partie de l'allègement" (cf. Circulaire de l'Administration cantonale des impôts de juin 2012 relative à l'exonération temporaire des entreprises, ch. 3.5.3). Il s'ensuit qu'en application des termes clairs du contrat de droit administratif régissant l'allègement fiscal octroyé, dont rien n'indique qu'ils ne correspondraient pas à la volonté réelle et commune des parties, le Conseil d'Etat jouissait assurément de la BGE 147 II 454 S. 463 faculté de récupérer la totalité des impôts non payés par A. Sàrl pendant dix ans dans le canton, après que la société avait quitté son siège de Morges et y avait cessé toutes activités début 2020 en violation de son engagement.

E. 4.6

Dans son arrêt, le Tribunal cantonal s'est essentiellement référé à l'arrêt 2C_382/2016 du Tribunal fédéral pour justifier sa décision de s'écarter de l'accord susmentionné et de limiter les effets de la révocation litigieuse aux seules années 2010 à 2014, ce en application des règles sur le rappel d'impôt fixées à l' art. 53 LHID . Il s'est cependant mépris quant à la

portée de cet arrêt. S'il a certes admis que les faits qui en étaient à la base n'étaient "pas identiques" à ceux de la présente cause, il a perdu de vue que les deux litiges différaient en réalité fondamentalement l'un de l'autre. Dans l'arrêt 2C_382/2016, le Tribunal fédéral était appelé à se prononcer sur la révocation d'une exonération fiscale aux conditions imprécises. L'arrangement prévoyait uniquement que l'entreprise bénéficiaire devait avoir un caractère permanent dans le canton, sans fixer aucune limite temporelle à cette obligation. Il fallait donc se demander pendant combien de temps une révocation rétroactive était encore possible après la fin de l'exonération (cf. supra consid. 3.5). C'est seulement dans une telle hypothèse - soit face à des conditions d'exonération fiscale foncièrement imprécises - que la Cour de céans a préconisé une application analogique des règles sur le rappel d'impôt prévues à l' art. 53 LHID . En l'espèce, ainsi que le reconnaît le Tribunal cantonal lui-même, l'arrangement à la base de l'allégement fiscal de A. Sàrl est limpide et sans équivoque: il subordonne l'exonération de la société au fait que celle-ci maintienne son siège ainsi que son activité dans le canton au moins pendant dix ans après la fin de son allégement fiscal. Il ne se justifie donc nullement d'appliquer par analogie les règles sur le rappel d'impôt au cas d'espèce à l'instar de l'arrêt 2C_382/2016.

E. 4.7

Lorsque la convention à la base d'un allégement fiscal assortit l'obligation de domiciliation et de maintien d'activités dans le canton après la période d'exonération à des limites temporelles claires, celles-ci sont en principe seules déterminantes, sous réserve d'éventuelles dispositions de droit cantonal traitant également de ces questions et n'existant pas en l'espèce. Elles règlent exhaustivement le point de savoir s'il est encore possible de révoquer rétroactivement l'allégement fiscal qu'elles conditionnent et, partant, de récupérer l'ensemble des impôts impayés en raison de ce privilège. Il ne reste BGE 147 II 454 S. 464 alors aucune place pour une application des règles sur le rappel d'impôt, auxquelles ni le droit cantonal ni l'arrangement fiscal concerné ne renvoient. Il convient au contraire d'éviter de vider de leur portée les conditions explicites et prévisibles qui sont généralement posées lors de l'octroi d'allégements fiscaux, ce afin de réduire de manière légitime le risque de "shopping d'avantages fiscaux" et de favoriser l'implantation durable de nouvelles entreprises sur le territoire cantonal (cf. arrêt 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2). Il importe peu qu'un canton puisse le cas échéant réclamer le paiement d'impôts impayés au-delà de la limite fixée par l' art. 53 LHID . Il ne procède en effet pas à un rappel d'impôt au sens de cette disposition: une telle procédure supposerait la découverte d'un fait antérieur à la taxation, ce que ne constitue pas la révocation d'une exonération fiscale plusieurs années après son terme. Le canton se borne en réalité à prélever les impôts qu'aurait dû payer initialement l'entreprise concernée, comme tout contribuable, si elle n'avait pas profité d'un privilège fiscal certes prévu par le législateur (art. 23 al. 3 LHID et 91 LI/VD), mais dérogeant néanmoins au système légal général et à l'égalité de traitement (art. 127 al. 2 Cst.) et s'avérant en fin de compte totalement injustifié.

E. 4.8

En définitive, se méprenant sur la portée de la jurisprudence fédérale, le Tribunal cantonal s'est écarté de manière insoutenable des termes de la convention d'allégement fiscal passée entre l'Etat de Vaud et A. Sàrl, laquelle autorisait clairement le Conseil d'Etat vaudois à récupérer la totalité des impôts non payés par la société entre 2005 et 2014 dans l'hypothèse où celle-ci ne conserverait pas son siège et ses activités dans le canton jusqu'en 2024. Il n'existe en l'occurrence aucune raison de soumettre l'exercice de cette prérogative aux

règles sur le rappel d'impôt. En considérant en application de ces règles que l'Etat de Vaud ne pouvait plus réclamer les impôts dus par A. Sàrl pour les années 2005 à 2009, l'arrêt aboutit par ailleurs à un résultat qui heurte de manière choquante le sentiment de justice, puisqu'il permet à une société de continuer à profiter d'avantages fiscaux substantiels - non accessibles aux autres entreprises imposées par le canton - après avoir pourtant violé sciemment l'accord qui les justifiaient.

E. 4.9

L'arrêt attaqué s'avère ainsi arbitraire en tant qu'il retient que l'Etat de Vaud ne peut réclamer à l'intimée le paiement de l'entier des impôts dont la société A. Sàrl a été exonérée dans le canton entre 2005 et 2014. BGE 147 II 454 S. 465

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et, partant, à l'annulation de l'arrêt attaqué. Il convient de rétablir la décision du Conseil d'Etat du 18 décembre 2019 révoquant la totalité de l'allègement fiscal octroyé à A. Sàrl entre 2005 et 2014 et décidant de percevoir l'entier des impôts cantonaux et communaux économisés par la société durant les années concernées.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.