

BGer 2D_7/2016 vom 25. August 2017

Bundesgericht, 2017-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2D_7_2016

FR: TF 2D_7/2016 du 25 août 2017

IT: TF 2D_7/2016 del 25 agosto 2017

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF [RS 173.110]) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 142 V 2 consid. 1 p. 3; 141 II 113 consid. 1 p. 116).

E. 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 des impôts cantonal et communal pour les périodes de 2001 à 2010. Cette décision, dans les limites de la LTF ("conformément"; Message concernant la loi sur la remise de l'impôt du 23 octobre 2013, in FF 2013 7549 ss, ch. 2.3 p. 7566), peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public selon l' art. 73 al. 1 LHID (RS 642.14). Or, en vertu de l' art. 83 let . m LTF -, dans sa version applicable à partir du 1er janvier 2016 (RO 2015 9), étant donné que l'arrêt querellé a été rendu après l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 (art. 132a LTF ; cf. FF 2013 7549 ss, ch. 2.1 p. 7559) -, le recours en matière de droit public 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 (ATF 141 II 113 consid. 1.4 p. 118; 139 II 340 consid. 4 p. 342 s.; arrêt 2C_638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.2, in SJ 2016 I 201). A moins que la question de principe ou le cas particulièrement important pour d'autres motifs s'impose avec évidence (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.4.1 p. 119; 140 I 285 consid. 1.1.2 p. 289), il incombe à la partie recourante d'en démontrer l'existence, à peine d'irrecevabilité (cf. art. 42 al. 2 LTF ; ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.1 p. 21; arrêt 2C_638/2015 précité, consid. 1.5).

E. 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, 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.

E. 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, ad art. 109 LTF , in Commentaire de la LTF, 2e éd., 2014, n. 9 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 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" (FF 2013 7549, p. 7558).

E. 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, ch. 1.3.3 p. 7555). 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.

E. 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.

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.

E. 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 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).

E. 1.3

Les autres conditions du recours étant réalisées (cf., en particulier, les art. 42, 89 al. 1 et 100 al. 1 LTF), il y a donc lieu d'entrer en matière sur ledit recours.

E. 2.1

Tel qu'il ressort du Message concernant la loi sur la remise de l'impôt du 23 octobre 2013, le nouveau régime au niveau de la LIFD 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, ch. 1.3.3 p. 7555, ch. 2.1 p. 7558 et ch. 2.3 p. 7566). 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).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51) - ou en violation du droit, au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF), il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 141 III 28 consid. 3.1.2 p. 34; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356).

E. 3

La recourante invoque des griefs concernant les faits et se plaint d'une violation de son droit d'être entendue. Elle reproche, en particulier, au Tribunal cantonal d'avoir arbitrairement établi les faits (art. 97 al. 1 LTF et 9 Cst.) en constatant que les pourparlers entamés avec sa créancière privée Banque Z. _____ SA (ci-après: la Banque), afin que celle-ci lui accorde une remise de dette, avaient échoué, alors même qu'une discussion transactionnelle en vue d'une remise de l'ordre de 80% de la dette encore due (57'700 fr.) était en cours. D'après la recourante, la correction de l'état de fait s'imposait, dès lors que le refus d'une remise d'impôt avait été motivé par l'avantage indu que celle-ci procurerait aux autres créanciers de l'intéressée, qui ne serait du reste pas susceptible d'assainir durablement sa situation financière. La recourante soutient par ailleurs que le défaut de mesures d'instruction préalables au constat litigieux et la non prise en considération par le Tribunal cantonal des offres de preuves formulées par elle étaient constitutives d'une violation de son droit d'être entendue (art. 29 al. 2 Cst.).

E. 3.1

Tel que le Tribunal cantonal l'a relevé à bon droit dans sa détermination du 7 mars 2016 fondée sur le dossier de la cause, sans que la recourante n'ait cherché à le contredire sur ce point devant le Tribunal fédéral, celle-ci avait obtenu, à sa demande, la suspension de la procédure cantonale jusqu'au 31 août 2015 afin de conclure les discussions transactionnelles qu'elle indiquait mener avec la Banque en vue d'un abatement de créance. A défaut d'informations de la recourante sur l'aboutissement de ces négociations ou de la nécessité d'une prolongation de la période de suspension pour les poursuivre, le Tribunal cantonal l'avait avisée de la reprise de la procédure le 2 septembre 2015. Par la suite, entre la notification de cet avis et le prononcé de l'arrêt du 8 janvier 2016, plusieurs mois s'étaient écoulés, durant lesquels la recourante, qui était assistée d'un avocat, n'avait pas réagi à la reprise de la procédure comme la pratique cantonale le lui aurait pourtant permis. Tant du point de vue du principe de la bonne foi (cf. art. 5 al. 3 Cst. ; cf. arrêt 2C_18/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.2) que sous l'angle de l'interdiction de l'arbitraire soulevée par la recourante (art. 9 Cst. ; cf. ATF 137 I 57 consid. 5.2 p. 61), on ne voit dès lors pas en quoi le Tribunal cantonal aurait grossièrement établi les faits en inférant de l'absence de réaction de la part de la recourante au moment de la reprise de la procédure que les pourparlers

menés avec la Banque avaient (du moins dans l'immédiat) échoué. Ce grief sera ainsi écarté.

E. 3.2

Il conviendra d'écarter le grief tiré de la violation du droit d'être entendue de la recourante (art. 29 al. 2 Cst.) pour des motifs analogues (consid. 3.1 supra). Quant aux offres de preuves que celle-ci aurait adressées au Tribunal cantonal, sans que ce dernier n'en eût tenu compte, la recourante omet d'en spécifier la nature et les circonstances devant la Cour de céans; ce grief ne satisfaisant pas aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF , il ne saurait donc être pris en compte. Il sera partant statué sur la base des faits constatés par le Tribunal cantonal.

E. 4

S'appuyant sur les solutions dégagées par la LIFD ainsi que l'ordonnance du Département fédéral des finances concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt direct du 19 décembre 1994 (Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt), texte abrogé au 1er 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" (recours, p. 4). 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 sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI/VD; RS/VD 642.11) relatif à la remise des impôts cantonaux en considérant que les conditions d'octroi de la remise n'étaient pas remplies.

E. 4.1

En tant que la recourante invoque une violation de son droit d'être entendue en lien avec le constat d'échec des pourparlers avec la Banque, son grief se confond avec celui, déjà traité (consid. 3 supra), relatif à l'établissement des faits.

E. 4.2

L'institution de la remise totale ou partielle des impôts normalement dus a pour objectif d'éviter les conséquences trop rigoureuses pour des contribuables tombés dans le dénuement (cf. ATF 142 II 197 consid. 6.3 p. 205).

E. 4.3

Sur le plan du droit fédéral, l' art. 167 LIFD , dans sa version en vigueur au 1er janvier 2016 (RO 2015 9), prévoit:

"Si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle."

L'Ordonnance du 12 juin 2015 sur les demandes en remise d'impôt concrétise certains aspects du régime de la remise de l'IFD instauré par les art. 167 ss LIFD .

Nul n'est besoin d'interpréter la portée exacte des instruments de droit fédéral susmentionnés qu'invoque la recourante, dans la mesure où seul est en cause le refus par les autorités cantonales d'accorder la remise des impôts cantonal et communal vaudois. Or, tel qu'il a été vu (consid. 2.1 supra), l'institution de la remise d'impôt ne fait pas l'objet d'une harmonisation par la LHID. Il s'agit d'une matière qui n'est pas visée par une harmonisation horizontale (cf. ATF 130 II 65 consid. 5.2 p. 72; arrêt 2C_954/2010 du 8 décembre 2011

consid. 4.4, in RDAF 2012 II 9). Il n'y a pas non plus de motif d'exiger des cantons qu'ils mettent en place une solution identique à celle du droit fédéral (harmonisation verticale; cf. ATF 140 II 141 consid. 8 p. 156; 130 II 65 consid. 5.2 p. 71 ss). Le droit fédéral ne peut, dans ce contexte, être pris en compte qu'à titre de source d'inspiration ou, tout au plus, en tant que droit cantonal supplétif (cf. ATF 141 IV 444 consid. 3.6 p. 451; arrêts 5A_254/2014 du 5 septembre 2014 consid. 2.1; 2P.272/2000 du 17 janvier 2002 consid. 2a, non publié in ATF 128 II 112), dont la Cour de céans ne saurait revoir l'application que sous l'angle de l'interdiction de l'arbitraire.

E. 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:

"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".

E. 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 (consid. 1a, p. 6). 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; 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, 1ère phr., de la loi cantonale bernoise sur les impôts du 21 mai 2000 (LI/BE; RS/BE 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 supra).

E. 4.4.2

Au surplus, on ne perçoit pas en quoi les juges cantonaux auraient grossièrement méconnu les conditions cumulatives posées à une éventuelle remise des ICC (art. 231 al. 1 LI/VD), à savoir, d'une part, la disproportion entre la dette fiscale et la capacité économique du contribuable ("leur paiement intégral frapperait trop lourdement le contribuable"; consid. 4.4.3 infra) et d'autre part, les motifs graves en présence desquels le droit vaudois autorise l'octroi d'une remise des impôts ("en raison de pertes importantes ou de tous autres motifs graves"; consid. 4.4.4 infra).

E. 4.4.3

S'agissant en effet de la première exigence légale, à savoir la disproportion entre la dette fiscale et la capacité économique, le Tribunal cantonal a constaté que la recourante avait réalisé des revenus importants en 2010 (226'000 fr.) et 2011 (184'975 fr.) et réduit ses dettes auprès de la Banque en 2011; elle n'avait en revanche pas constitué de réserves pour payer ses arriérés d'impôt, alors même qu'elle avait été avisée le 1er mars 2009 qu'une procédure de rappel d'impôt avait été ouverte à son encontre. Les juges cantonaux en ont déduit que la recourante s'était mise elle-même dans l'impossibilité de s'acquitter de ses dettes fiscales alors qu'elle aurait disposé des moyens pour le faire (partiellement); en outre, depuis 2012, ses revenus avaient certes diminué, mais excédaient de plus de 1'500 fr. par mois son minimum vital selon la LP (RS 281.1). Quoi qu'il en fût, on devait déduire des montants d'impôt en jeu (478'812 fr. 65, sans compter les intérêts moratoires) et de sa situation financière actuelle que la recourante n'était pas en mesure de rembourser ses dettes fiscales dans les délais légaux (art. 222 LI/VD) ou sans l'octroi de facilités de paiement (art. 230 LI/VD), de sorte que le paiement intégral des arriérés d'impôt la frapperait lourdement. En d'autres termes, le Tribunal cantonal a admis que l'intéressée remplissait la première condition pour pouvoir, le cas échéant, obtenir une remise des impôts, point en sa faveur que la recourante rediscute ainsi inutilement dans son mémoire.

E. 4.4.4

S'agissant de la seconde exigence relative aux causes du dénuement pouvant justifier une remise, soit une perte importante ou un autre motif grave, le Tribunal cantonal a considéré que la recourante n'avait pas fait valoir de "motifs graves", au sens de l'art. 231 al. 1 LI/VD. Il fallait s'en tenir à la pratique, inspirée de l'art. 3 al. 2 de l'actuelle ordonnance fédérale sur les demandes en remise d'impôt, selon laquelle la collectivité publique ne saurait accorder de remise que si et dans la mesure où les autres créanciers consentaient également à un abandon de créance. Or, les négociations menées par la recourante avec la Banque en vue d'un abattement de sa dette privée n'ayant pas (encore) abouti, une remise de la dette fiscale revenait à avantager les autres créanciers de l'intéressée. De surcroît, le Tribunal cantonal a jugé qu'au vu du montant dû au titre de l'IFD (159'150 fr. 60, sans compter les intérêts moratoires), une remise des ICC ne suffisait pas pour assainir durablement la situation financière de la recourante, but inhérent à l'institut de la remise, y compris sur le plan cantonal. Quant au risque que la recourante perde son agrément de réviseur si elle était poursuivie pour dette, il ne s'agissait pas, d'après les juges cantonaux, d'un motif grave mais plutôt de la conséquence, hypothétique et indirecte, d'actes de défaut de biens concernant le réviseur insolvable.

E. 4.5

Comme il a été vu auparavant (consid. 1.2.3 supra), il n'est pas exclu que si elle était poursuivie pour l'intégralité de ses dettes en matière d'ICC et s'exposait ainsi, au vu de sa situation financière actuelle, à des actes de défaut de biens, la recourante se verrait retirer son agrément de réviseur pour défaut de la garantie d'une activité de révision irréprochable, en vertu des art. 4 al. 1 et 5 al. 1 let. a de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs [LSR; RS 221.302] et 4 al. 2 let. b OSRev. Il n'est pas non plus exclu que les

conséquences (quoiqu'indirectes, dès lors qu'elles dépendent de l'émission d'actes de défaut de biens) de l'exigence d'un paiement intégral de la dette d'impôt par le fisc frapperait lourdement la contribuable, au sens de l'art. 231 al. 1 LI/VD.

En revanche, cette situation n'a pas été déclenchée par des "pertes importantes" subies par la recourante mais par sa négligence à créer des réserves lorsqu'elle avait réalisé des hauts revenus en 2010 et 2011. Les juges cantonaux pouvaient en outre nier sans arbitraire l'existence d' "autres motifs graves". De manière défendable, ils ont en effet interprété cette notion comme se limitant en principe aux cas de dégradation économique qui sont indépendants de la volonté ou d'une faute caractérisée du contribuable (par ex. un chômage prolongé, de lourdes charges familiales, des dépenses extraordinaires, des pertes commerciales ou des frais de maladie élevés non couverts par des tiers). Or, les difficultés alléguées par la recourante puisent leur origine dans les soustractions fiscales qu'elle avait commises. En outre, à défaut pour l'intéressée d'avoir obtenu en l'état de ses créanciers privés que ceux-ci renoncent (partiellement) à leurs créances à son égard, on ne voit pas que les autorités cantonales auraient tenu un raisonnement insoutenable en considérant qu'une remise d'impôt bénéficierait de façon inacceptable auxdits créanciers privés.

Quant à savoir si le retrait d'agrément constitue en lui-même un motif grave, au sens de l'art. 231 LI/VD, dont le Tribunal cantonal n'aurait arbitrairement pas tenu compte, il convient de relever que le maintien de l'agrément est subordonné à la condition principale que le réviseur jouisse d'une réputation irréprochable (cf. art. 4 al. 1 OSRev ; arrêt 2C_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 3.2). Or, dans le cas de la recourante, ce n'est pas tant (ni seulement) l'existence de dettes en tant que telles qui serait la cause d'un éventuel retrait de l'agrément de réviseur que (également) la soustraction fiscale imputable à l'intéressée. On ne voit donc pas qu'il se justifie de lui accorder une remise d'impôt en lien avec un éventuel retrait d'agrément.

Il sied d'ajouter que, tout en confirmant le refus de la remise d'impôt requise, le Tribunal cantonal a rendu la recourante attentive à la possibilité pour les autorités de lui accorder des facilités de paiement et à son droit de solliciter le réexamen de leur position "à l'occasion d'une éventuelle nouvelle demande de remise ultérieure" (arrêt querellé, p. 10), notamment au cas où la Banque renoncerait finalement à tout ou partie de sa créance envers l'intéressée, ce qui pourrait le cas échéant justifier une remise par l'Etat dans la même proportion (cf. arrêt, p. 9).

En pareilles circonstances, le grief d'arbitraire dans l'application du droit cantonal sera par conséquent écarté.

E. 5

Soulevant une violation de la garantie de la propriété, la recourante se plaint d'une dette d'impôt confiscatoire et d'un refus de remise disproportionné, ayant pour effet de diminuer sa capacité de gain.

E. 5.1

En matière fiscale, la garantie de la propriété, consacrée à l'art. 26 al. 1 Cst., ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, d'après laquelle une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée (art. 36 al. 4 Cst.). Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul

avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; arrêt 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1).

E. 5.2

Tel que l'a relevé l'Administration cantonale dans ses observations, les ICC dus par la recourante sont le résultat d'une procédure en rappel d'impôts pour soustraction fiscale. L'Administration cantonale avait proposé à l'intéressée, en raison de sa bonne collaboration, de rectifier la taxation selon la procédure simplifiée dans le sens d'une renonciation au prononcé d'amendes au profit de majorations des éléments repris. Le 27 mai 2013, la contribuable avait expressément accepté cette proposition de rectification de taxation, sans qu'il ne ressorte de l'état de fait qu'elle eût jadis émis des réserves quant au caractère confiscatoire des montants proposés. Il est partant douteux que l'intéressée puisse, de bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), se prévaloir subséquentement de la nature confiscatoire de l'imposition cantonale qu'elle avait librement acceptée.

S'ajoute à cela la circonstance, retenue dans l'arrêt attaqué, que la recourante avait disposé de revenus importants en 2010 et 2011, mais qu'elle n'avait constitué aucune réserve pour payer ses arriérés d'impôt alors qu'elle avait été informée d'une procédure de rappel d'impôt à son égard. On peut dès lors lui reprocher de s'être elle-même mise dans l'impossibilité de s'acquitter de ses dettes fiscales, tandis qu'elle aurait pu en supporter la charge sans que ceci ne grevât de façon excessive son patrimoine ou l'empêchât d'acquérir de nouveaux revenus. Finalement, la reprise fiscale dont se plaint l'intéressée constitue un événement ponctuel et extraordinaire résultant des soustractions d'impôts constatées. Il ne s'agit donc pas d'une imposition appelée à se répéter périodiquement.

Le grief tiré d'une imposition confiscatoire contraire à la garantie de la propriété sera donc écarté.

E. 6.1

Quant aux éventuelles conséquences d'une mise en poursuite pour dettes de la recourante, à savoir l'émission d'actes de défaut de biens, le retrait de son agrément de réviseur et la baisse de sa capacité de gain ainsi que la diminution de sa faculté à honorer ses dettes d'impôt susceptibles d'en résulter, elles relèvent en l'état d'un enchaînement de conjectures et ne sauraient faire apparaître l'arrêt attaqué comme arbitraire ou contraire à un autre droit fondamental.

E. 6.2

Au surplus, on ne voit pas en quoi le refus par l'Administration cantonale de renoncer au remboursement d'une partie des dettes d'impôt constituerait, tel que l'affirme la recourante, une entrave disproportionnée à sa liberté économique (art. 27 Cst.). Comme il a été vu (consid. 4.5 supra), le possible retrait de l'agrément de réviseur ne découlerait pas nécessairement ni uniquement de l'existence de dettes d'impôt, mais serait aussi à mettre en rapport avec la soustraction fiscale reprochée à l'intéressée et le rappel d'impôt en résultant. Or, il apparaît, à ce stade, prématuré d'envisager la motivation qu'adopterait l'Autorité fédérale si elle décidait de retirer l'agrément à la recourante, laquelle pourrait du reste encore contester cet acte, y compris le cas échéant sous l'angle de la liberté économique, dans le cadre d'une procédure distincte.

E. 7

Succombant en tous points, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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