

VD_OMNI FI.2020.0015 vom 12. Februar 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-02-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0015

FR: VD_OMNI FI.2020.0015 du 12 février 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0015 del 12 febbraio 2021

Regeste

A. _____ Sàrl/CONSEIL D'ETAT, Office d'impôt des personnes morales, Administration fédérale des contributions, Administration cantonale des impôts | Recours d'une société contre la décision du Conseil d'Etat révoquant, avec effet rétroactif, l'exonération qui lui a été octroyée pour les périodes fiscales 2005 à 2014 en matière d'impôt cantonal et communal. Le transfert du siège de la société recourante dans un autre canton, tout comme la cessation de ses activités dans le canton de Vaud en début d'année 2020, vont à l'encontre des conditions posées dans le cadre de la décision d'exonération. Le droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt est toutefois prescrit pour les périodes fiscales 2004 à 2009, et ne peut ainsi porter que sur les périodes fiscales 2010 à 2014 (consid. 5). En tant qu'elle porte sur les seules périodes fiscales 2010 à 2014, la décision respecte les principes de la proportionnalité, de l'égalité de traitement et de l'arbitraire (consid. 7). Admission partielle du recours, et réforme de la décision attaquée en ce sens que la révocation de l'exonération fiscale de la recourante est limitée aux périodes fiscales 2010 à 2014. Recours au TF admis (2C_245/2021 et 2C_141/2020 du 3 décembre 2021, publié aux ATF 147 II 454).

Erwägungen

E. 1

Dès lors que l'art. 92 al. 2 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36) dispose que les décisions du Grand Conseil et du Conseil d'Etat, en première instance ou sur recours, ne sont pas susceptibles de recours au Tribunal cantonal, il convient de statuer d'emblée sur la recevabilité du recours. a) La cour de céans a déjà interprété l'art. 92 al.

E. 2

Les cantons instituent des tribunaux supérieurs qui statuent comme autorités précédant immédiatement le Tribunal fédéral, sauf dans les cas où une autre loi fédérale prévoit qu'une décision d'une autre autorité judiciaire peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral.

E. 3

La recourante a proposé l'audition, en qualité de témoin, de l'un de ses représentants, C. _____, ayant participé à la restructuration du groupe B. _____. a) Le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour le justiciable de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance, de se déterminer à leur propos et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 143 III 65 consid. 3.2 p. 67; 142 II 218 consid. 2.3 p. 222). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les

preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299 et les arrêts cités). b) L'audition de C. _____ est supposée établir les raisons pour lesquelles la recourante a choisi de déplacer son siège à *****. Les circonstances de ce transfert de siège ne sont toutefois pas litigieuses. Le tribunal se dispensera dès lors de procéder à l'audition de C. _____ par appréciation anticipée des moyens de preuve.

E. 3.2

p. 91 s.). Bien qu'étant de rang constitutionnel, le principe de la proportionnalité n'est pas un droit ayant une portée propre (ATF 136 I 241 consid. 3.1 p. 251). b) Il ne faut en l'occurrence pas perdre de vue que la recourante est, comme on l'a vu, une société qui exerce une activité de type "quartier-général". Les bénéfiques de la société qui peuvent être générés par ce biais ne résultent ni d'investissements importants opérés sur le territoire cantonal, ni de l'emploi d'une main d'œuvre conséquente. La mobilité dont jouissent de telles sociétés, dont l'ancrage territorial n'est par définition que peu relevant et se limite souvent à la location de bureaux administratifs, restreint d'emblée l'impact économique durable que leur installation est susceptible de générer pour un canton. Dans de telles circonstances, l'autorité intimée pouvait en déduire que l'intérêt économique prépondérant du canton qui accueille de telles sociétés tient essentiellement à la possibilité d'imposer les bénéfiques qui seront générés postérieurement à l'exonération. Le seul fait que la recourante ait en définitive dépassé les attentes de l'autorité intimée en matière de création d'emplois durant la période d'exonération ne permet pas de compenser la perte des retombées économiques escomptées par l'autorité intimée durant la période de dix ans suivant l'octroi de l'avantage fiscal. On ne saurait en effet se référer aux avantages, directs et indirects, dont a pu effectivement bénéficier le canton de Vaud lorsque la recourante avait son siège à *****. La nature même de l'exonération, qui suppose une appréciation abstraite et anticipée des potentielles retombées économiques de l'avantage fiscal, autorisait l'autorité intimée, compte tenu du large pouvoir d'appréciation qui lui est reconnu, à ne pas retenir cette circonstance (augmentation de la masse salariale par rapport aux attentes de l'autorité intimée) dans la pesée des intérêts en présence. Les conditions posées à l'octroi de l'exonération étaient en outre claires et prévisibles. Elles ont été énoncées dans une convention qui lie aussi bien l'autorité intimée que la recourante. On ne saurait a posteriori s'en écarter du seul fait que les circonstances ont évolué différemment des projections, qui constituaient un minimum. Une solution contraire pourrait en effet représenter une atteinte au principe d'égalité de traitement à l'égard des autres sociétés qui sont imposées de manière ordinaire et des sociétés qui ont satisfait intégralement aux conditions d'exonération. Même si l'augmentation de la masse salariale par rapport aux projections de la recourante devait être pondérée dans le cadre de la pesée des intérêts en présence, elle ne justifierait pas à elle seule la renonciation de l'autorité intimée à toute perception rétroactive des impôts non prélevés durant l'exonération. Cet accroissement peut être en effet corrélé à une augmentation du chiffre d'affaires escompté par la recourante. L'ampleur de l'avantage fiscal dont elle a bénéficié doit incontestablement être également prise en considération dans ce contexte. En revanche, l'autorité intimée devait tenir compte du fait que la recourante a satisfait, durant plus de cinq ans après la fin de son exonération, les conditions auxquelles était subordonnée la convention d'exonération, tirant ainsi profit de l'installation de la recourante dans le canton de Vaud. Compte tenu toutefois de la prescription du droit

de procéder au rappel d'impôt, la décision de révocation ne concerne en définitive que la moitié de la durée de l'exonération dont a bénéficié la recourante. Dans ces circonstances, il convient d'admettre qu'une perception rétroactive des impôts correspondant à la seconde moitié de la période d'exonération de la recourante est conforme au principe de la proportionnalité. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que la révocation de l'exonération partielle dont avait bénéficié une société pendant douze ans, six ans après la fin de la période au cours de laquelle elle avait profité de l'exonération fiscale, constituait un cas limite mais n'était pas insoutenable, compte tenu notamment de la large marge de manœuvre dont disposent les autorités cantonales (arrêt TF 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 6.7). Dans le cas présent, la recourante a certes bénéficié d'une exonération pour un laps de temps plus court (un peu plus de dix ans compte tenu du fait que le premier exercice comptable s'étend du 26 janvier 2004 au 31 août 2005). La recourante, dont l'exonération a pris fin le 31 août 2014, a toutefois quitté le canton de Vaud un peu plus de cinq ans après cette échéance, soit une période moindre que celle qui ressort de l'arrêt précité. Il convient en outre de relever que la recourante a bénéficié d'une exonération totale des impôts cantonaux et communaux, ce qui distingue également la présente affaire de celle ayant donné lieu à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2016 du 11 juillet 2017. Il suit de ce qui précède que l'autorité intimée était en droit de révoquer l'exonération dont a bénéficié la recourante. Dans la mesure où elle porte sur les seules périodes fiscales 2010 à 2014, la décision attaquée respecte les principes de la proportionnalité, de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire.

E. 4

Le présent litige porte sur la révocation de l'exonération fiscale temporaire dont a bénéficié l'entreprise recourante en matière d'impôt cantonal et communal. L'art. 23 al. 3 LHID expose ce qui suit: "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." Dans les limites posées par le droit fédéral, les cantons sont libres de faire usage du droit que leur accorde l'art. 23 al. 3 LHID d'octroyer les allègements en question à certains sujets fiscaux (arrêts TF 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 2.2; 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 4.1) et ils gardent une certaine autonomie concernant les modalités et l'ampleur desdits allègements (cf. Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3e éd., 2017, n° 4 ad art. 5 LHID, n° 44 ad art. 23 LHID; Marco Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Berne 2019, n°791, p. 300). L'art. 91 LI, qui constitue la base légale cantonale autorisant le canton de Vaud à octroyer des allègements fiscaux visés par l'art. 23 al. 3 LHID, est formulé en ces termes: " 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." Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever que, en raison du caractère potestatif du droit des cantons d'accorder les allègements en question aux entreprises (cf. articles 23 al. 3 LHID et 91 LI précités), l'autorité cantonale "dispose d'une large marge d'appréciation s'agissant de l'octroi et, par voie de conséquence, des conditions et de la révocation d'un privilège fiscal" (arrêts TF 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid.

6.2; 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2).

E. 4.3

non publié dans l'ATF 144 IV 136). En l'espèce, le premier acte assimilable à un avis d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt consiste en la décision de révocation de l'exonération communiquée à la recourante le 18 décembre 2019. Le droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt était alors prescrit pour les périodes fiscales du 26 janvier 2004 au 31 août 2009, étant précisé que l'exercice commercial de la recourante s'étend du 1^{er} septembre au 31 août (hormis pour le premier exercice commercial, qui s'est étendu du 26 janvier 2004 au 31 août 2005 et qui correspond à la période fiscale 2005). La procédure de rappel d'impôt ne peut ainsi porter que sur les périodes fiscales 2010 à 2014, qui correspondent aux exercices commerciaux du 1^{er} septembre 2009 au 31 août 2014, date qui marque le terme de l'exonération totale d'impôt dont a bénéficié la recourante. Pour le surplus, il convient de constater que, s'agissant de ces mêmes périodes fiscales, le délai de prescription de quinze ans de l'art. 53 al. 3 LHID n'est pas encore atteint.

E. 5

La recourante soutient que les périodes fiscales de 2005 à 2009, qui ont fait l'objet d'une décision de taxation définitive, ne peuvent pas faire l'objet d'une procédure de rappel d'impôt. La décision devrait ainsi dans tous les cas être annulée en ce qui concerne ces périodes, le rappel d'impôt étant prescrit. La recourante s'appuie à cet égard sur l'avis de droit du professeur Xavier Oberson du 20 mai 2020. a) D'emblée, on relèvera que les avis de droit privés ne constituent pas des moyens de preuve, mais sont largement traités comme des allégués de partie (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.2 p. 373 et les références; arrêt 6B_1243/2015 du 8 janvier 2016 consid. 3), y compris lorsqu'ils émanent d'une personne expérimentée et reconnue (ATF 141 IV 369 précité). Il est admis d'une manière générale, aussi bien par la jurisprudence que par la doctrine, que l'autorité ayant octroyé une exonération d'impôt est en droit de révoquer celle-ci si les conditions dont elle est assortie ne sont pas respectées (arrêt TF 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2; Rostetter, op. cit., n°801, p. 303 et les références citées). Il convient, cela étant, de s'interroger sur les modalités d'une telle révocation, qui revient à modifier une décision de taxation définitive et doit ainsi en principe s'inscrire dans l'un des motifs qui permettent de revenir sur une décision entrée en force (ATF 142 II 433 consid. 3.1, traduit in RDAF 2018 II 673; arrêts TF 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.3 ; 2C_322/2015 du 4 avril 2016 consid. 3.4; 2C_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 3.2, in Archives 84 p. 251; 2C_200/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1, in RF 70/2015 p. 711 et Archives 84 p. 250). Dans le cadre de l'affaire 2C_382/2016 du 11 juillet 2017, le Tribunal fédéral a constaté que ni la loi cantonale, ni la décision d'exonération ne se prononçaient clairement sur la durée admissible de la révocation. Il n'en a pas pour autant déduit que la révocation ne pouvait intervenir que si la société concernée cessait ses activités durant la période d'exonération. A moins que cela ait été expressément exclu dans la décision d'exonération, le Tribunal fédéral a retenu qu'il était possible à l'autorité de taxation de révoquer sa décision d'octroi d'un privilège fiscal même après la fin de la période pendant laquelle le contribuable a profité de l'allégement en question, en se fondant sur le fait nouveau constitué par la fin des activités de l'entreprise intéressée dans le canton. Dans ce contexte, il a appliqué par analogie les dispositions du rappel d'impôt. Cette approche permet d'éviter qu'une entreprise au bénéfice d'une exonération soit traitée de manière plus favorable qu'une autre entreprise établie dans le canton et soumise à une taxation ordinaire, à qui le fisc pourrait opposer un

rappel d'impôt basé sur la découverte d'un fait nouveau susceptible de fonder une imposition (consid. 6.5 et 6.6, ainsi que la référence à l'arrêt TF 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.3; voir aussi, s'agissant de la pratique, arrêt TF 2C_227/2015 du 31 mai 2016 consid. 8.1, où la décision d'exonération prévoyait en ce sens un délai de 5 ans après la fin de la période d'allégement; cf. aussi Greter/Greter, op. cit., n. 8 ad art. 5 LHID p. 116 cum n. 44 ad art. 23 LHID p. 575). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la référence aux règles sur le rappel d'impôt implique l'application des délais y relatifs. Pour cette raison, conformément au délai prévu à l'art. 53 al. 2 LHID, il sied de retenir que la possibilité de révoquer un privilège fiscal après la fin de la période concernée, lorsque la décision d'exonération ne prévoit pas de délai exprès en ce sens, est limitée à dix ans. La révocation du privilège en question doit ainsi intervenir au plus tard dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle l'allégement a été octroyé (arrêt TF 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 6.6.1). L'art. 53 LHID ne trouvant application que par analogie, il convient de réserver le cas où la loi cantonale, respectivement la décision d'exonération, s'écarteraient des conditions de cette disposition, notamment en ce qui concerne le délai (cf. Rostetter, op. cit., n°815ss, p. 307). b) En l'occurrence, les faits de la présente affaire ne sont pas identiques à ceux de l'arrêt 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 précité, ainsi que le relève à juste titre l'autorité intimée. La décision d'exonération en cause conditionne en effet expressément l'octroi de l'avantage fiscal accordé à la recourante au maintien de son siège et de ses activités dans le Canton de Vaud pendant une période de dix ans suivant l'exonération. La loi cantonale ne contient toutefois aucune disposition qui traite spécifiquement de la problématique de la révocation des décisions d'exonération. Elle ne précise ainsi ni les conditions auxquelles une telle révocation est subordonnée, ni la durée admissible de la révocation. La décision d'exonération ne contient pas non plus de précision à ce sujet, dans la mesure où elle se limite à conditionner l'octroi de l'avantage fiscal au maintien du siège et de l'activité de la recourante dans le canton de Vaud pendant une période de dix ans à l'échéance de la période d'exonération. On ne saurait ainsi y voir une réglementation spécifique autorisant l'autorité de taxation à revenir, pendant une période de près de vingt ans, sur une décision de taxation entrée en force. En cela, la situation ayant donné lieu à l'arrêt précité se rapproche des circonstances du présent litige, ce qui justifie que la révocation des décisions de taxation entrées en force ne puisse s'effectuer qu'aux conditions du rappel d'impôt, en particulier en ce qui concerne le délai de prescription. Une autre solution irait en effet à l'encontre du principe de la légalité, qui domine le droit fiscal et représente un droit constitutionnel indépendant déduit de l'art. 127 al. 1 Cst. (ATF 144 II 454 consid. 3.4 p. 461; 143 I 220 consid. 5.1.1 p. 224). c) L'art. 53 LHID (cf. également l'art. 208 LI sur le plan cantonal), qui concerne le rappel d'impôt, a la teneur suivante: " 1 Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables. 2 Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. 3 Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte". d) En l'occurrence, le transfert du siège de la recourante dans un autre canton, tout comme la cessation de ses activités dans le

canton de Vaud en début d'année 2020, non remis en cause, vont à l'encontre des conditions posées par l'autorité intimée dans le cadre de la décision d'exonération, qui subordonnait expressément l'avantage fiscal concédé au respect de ces exigences pendant une période de dix ans suivant la fin de l'exonération. Ces circonstances nouvelles constituent des faits inconnus de l'autorité fiscale qui l'autorisent en principe à revenir sur les décisions de taxation entrées en force. Il convient cela étant d'examiner pour quelles périodes fiscales la décision de révocation de l'exonération est susceptible de conduire à une perception rétroactive des impôts non prélevés auprès de la recourante. La prescription ou la péremption sont en effet des questions de droit matériel que le tribunal examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171) tant pour l'IFD que l'ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4 p. 172; arrêts 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8; 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid.

E. 6

La recourante soutient que l'autorité intimée a abusé, respectivement excédé de son pouvoir d'appréciation en s'écartant des solutions retenues dans la Circulaire de l'ACI de juin 2012 relative à l'exonération temporaire des entreprises (ci-après: la Circulaire 2012), qui permettrait la prise en compte des circonstances particulières du cas au moment de décider de l'ampleur de la révocation rétroactive. Elle relève en particulier qu'au terme de la deuxième étape de l'exonération, soit après une période de dix ans, on examine à nouveau dans quelle mesure les objectifs ont été atteints; s'ils ne sont pas atteints, l'exonération peut être revue à la baisse; toutefois, la révocation rétroactive concernant la première période ne peut avoir lieu que dans les cas d'abus (circulaire, n. 3.5.4); elle en déduit que, sauf en cas d'abus, le fait que les objectifs ne soient pas atteints dans la période suivant la fin de la deuxième période d'exonération ne peut donner lieu à une révocation de l'exonération pendant la première période, laquelle reste acquise. La révocation devrait en outre être graduelle et tenir compte de l'étendue du non-respect des conditions fixées dans la décision d'exonération. a) Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité, tout en restant dans les limites du pouvoir d'appréciation qui est le sien, se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire et de l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 137 V 71 consid. 5.1 p. 73). A teneur de la Circulaire 2012 (ch. 3.4.1), la décision d'exonération s'inscrit dans le cadre de la politique d'appui au développement économique (PADE) telle que validée par le Conseil d'Etat et régulièrement mise à jour. L'autorité compétente procède à une analyse de la concurrence, afin de maintenir le principe de l'égalité de traitement entre acteurs économiques. La concurrence s'apprécie en tenant compte du positionnement de l'entreprise sur le marché (local, national ou international), du secteur d'activités (présence d'entreprises directement concurrentes sur le territoire cantonal) et du produit (degré d'innovation). La Circulaire 2012 précise par ailleurs ce qui suit s'agissant des clauses de "claw back" (ch. 3.5.3): "L'exposé des motifs envisage également la possibilité de subordonner l'exonération à la condition du maintien de l'entreprise dans le canton durant un certain laps de temps. Il s'agit d'éviter un tourisme intercantonal ou international. Cet aspect du problème doit être pris en compte en particulier pour les entreprises du secteur tertiaire, plus mobiles que celles des autres secteurs économiques. En pratique, une entreprise doit demeurer dans le canton durant la période d'exonération et au terme de celle-ci, pour une durée équivalente à la moitié de celle de

l'allégement accordé (période de blocage dite "claw back"), pour autant que l'allégement se décline en deux étapes. Dans le cas contraire (une seule étape), la période de blocage est en principe fixée pour une durée équivalente à la période d'allégement accordé. Le non-respect de tout ou partie des conditions de subordination à l'exonération temporaire entraîne un retrait de tout ou partie de l'allégement. Un retrait opéré durant la période d'exonération ou durant la période de blocage conduit à une reprise rétroactive des impôts exonérés. Le traitement fiscal des cas où le non-respect des conditions de subordination est occasionné par un changement fondamental des circonstances ayant présidé à l'octroi pour des motifs économiques (notamment, situation de faillite, de cessation des activités du groupe auquel la société appartient) non liés à des considérations fiscales demeure réservé". Le Tribunal fédéral a déjà jugé, s'agissant d'une exonération de l'impôt sur le bénéfice et le capital à 90 %, que la contrepartie consistant au maintien durable du siège dans le canton n'était pas disproportionnée au regard de l'importance de la réduction fiscale consentie (arrêt TF 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2). En effet, le principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.) exige que l'octroi d'un privilège fiscal, lequel déroge par définition à l'imposition ordinaire, puisse se justifier par une différence notable quant à la situation de fait concrète; en d'autres termes, le privilège fiscal ne peut favoriser unilatéralement le contribuable exonéré, mais doit lui imposer une charge économique qui, compte tenu des circonstances externes du cas d'espèce, se trouve dans une juste proportion par rapport à la charge fiscale que doit supporter la généralité des contribuables (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 2016, p. 389). Renoncer à procéder au recouvrement rétroactif des montants exonérés, alors que l'entreprise bénéficiaire de l'avantage fiscal n'a, en transférant son siège, pas respecté les termes clairs de l'arrêté lui accordant un allégement fiscal, placerait les autres entreprises implantées dans le canton dans une situation indûment désavantageuse du point de vue fiscal (arrêt TF 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2). b) En l'occurrence, l'exonération de la recourante a été conditionnée notamment au maintien de son siège dans le canton de Vaud pendant dix ans après la fin de l'exonération. Il n'est pas contesté que cette condition n'a pas été respectée par la recourante, qui a déplacé son siège dans un autre canton suisse durant cette période et a cessé de déployer son activité dans le canton de Vaud. L'accord signé par la recourante prévoit au demeurant expressément le devoir d'informer l'Administration cantonale des impôts (division de la taxation) et le Service de l'économie, du logement et du tourisme de toute modification importante du projet présenté, ceci en vue du réexamen possible de l'allégement fiscal octroyé. Cette clause, mise en relation avec les autres conditions posées à l'octroi du privilège fiscal, doit être comprise comme une clause de "claw back" au sens de la Circulaire 2012 précitée, qui autorise l'autorité intimée à revenir sur l'avantage concédé. Il importe peu pour le surplus que la Circulaire 2012 précitée distingue la situation des exonérations consenties en deux étapes, de celles qui sont octroyées pour une période globale. Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 5), l'autorité intimée n'était plus en droit, lorsqu'elle a entamé la procédure de révocation, de revenir sur les taxations des cinq premières périodes fiscales, le droit de procéder au rappel d'impôt étant prescrit. Ainsi que le relève à juste titre l'autorité intimée, il ne suffit pas, comme le prétend la recourante, de procéder à la révocation de l'exonération au prorata des périodes durant lesquelles la recourante a maintenu son siège dans le canton de Vaud. Au contraire, il s'agit de déterminer si, compte tenu du non-respect des termes de l'accord relatif à l'exonération fiscale de la recourante, l'installation de la recourante a néanmoins contribué aux intérêts économiques du canton dans une mesure comparable à la situation envisagée

initialement. L'autorité intimée pouvait en l'occurrence accorder un poids particulièrement important à l'exigence du maintien du siège et de l'activité de la recourante dans le canton de Vaud durant une période de dix ans suivant la fin de l'exonération. La recourante exerce en effet une activité de type "quartier-général", qui centralise des fonctions essentiellement entrepreneuriales, en particulier le risque d'entreprise, justifiant des marges importantes. Les bénéfices de la société qui peuvent être générés par ce biais ne résultent toutefois ni d'investissements conséquents opérés sur le territoire cantonal, ni d'une main d'œuvre conséquente. De surcroît, il s'agit de sociétés qui, actives dans le domaine tertiaire, peuvent aisément déplacer leur siège social. Dans ces circonstances, l'intérêt économique prépondérant du canton qui accueille de telles sociétés tient essentiellement à la possibilité d'imposer les bénéfices qui seront générés postérieurement à l'exonération. On ne se trouve par ailleurs pas dans les cas de figure envisagés par la Circulaire 2012, soit un changement fondamental des circonstances ayant présidé à l'octroi pour des motifs économiques. Parmi les cas de figure envisagés, la Circulaire 2012 mentionne la faillite ou la cessation des activités du groupe à laquelle la société appartient. De telles exceptions visent des cas dans lesquels le recouvrement de l'impôt dû à titre rétroactif paraît d'emblée compromis. La situation de la recourante ne saurait être comparée, d'un point de vue économique, à celle d'une société en faillite ou qui a cessé son activité. La société recourante ne se trouvait en effet pas dans une situation qui l'empêchait de poursuivre son activité dans le canton de Vaud.

E. 7

La recourante soutient que l'autorité intimée a abusé de son pouvoir d'appréciation, violant les principes d'égalité de traitement, de proportionnalité et d'interdiction de l'arbitraire. Elle prétend en particulier que la décision attaquée omet de prendre en considération son importante contribution durant la période pendant laquelle elle a bénéficié de l'exonération et les années postérieures à celle-ci. a) Selon la jurisprudence, l'arbitraire, prohibé par l'art. 9 Cst., ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable; le Tribunal n'annulera la décision attaquée que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté, ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 137 I 1 consid. 2.4 p. 5; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560), ce qu'il appartient à la partie recourante de démontrer en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF (ATF 138 I 232 consid. 6.2 p. 239; 133 II 396 consid. 3.2 p. 400). Conformément à ce principe, la révocation d'un privilège fiscal ne doit ainsi pas procéder d'une interprétation insoutenable des dispositions applicables. En particulier, à mesure que le temps passe, elle doit se justifier par des motifs toujours plus importants. Plus une exonération a été accordée pour une longue période, plus on peut exiger de l'entreprise qu'elle reste longtemps dans le canton concerné. Envisagée sous l'angle de l'arbitraire, il faut cependant que la révocation paraisse choquante pour qu'elle puisse tomber dans le champ d'application de l'art. 9 Cst. (arrêt TF 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 6.7). Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas

de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 142 I 195 consid. 6.1 p. 213 et les références). En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles (ATF 141 II 338 consid.).

E. 8

Le recours doit ainsi être admis partiellement. La décision attaquée est réformée en ce sens que la révocation de l'exonération fiscale de la recourante est limitée aux périodes fiscales 2010 à 2014. Elle est confirmée pour le surplus. Un émolument réduit est mis à la charge de la recourante, qui succombe partiellement (art. 49 LPA-VD). La recourante, qui obtient par ailleurs partiellement gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens réduits (art. 55 LPA-VD).

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