

VD_OMNI FI.2022.0153 vom 23. Februar 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-02-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0153

FR: VD_OMNI FI.2022.0153 du 23 février 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0153 del 23 febbraio 2023

Regeste

A. _____/Conseil d'Etat, Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours formé contre une décision du Conseil d'Etat révoquant l'exonération fiscale temporaire dont a bénéficié la recourante. Le recours, tardif, est irrecevable, bien que la décision attaquée n'indique pas la voie de droit. Pas de motif de restitution du délai. Supposé recevable, le recours devrait être rejeté, la recourante n'ayant pas développé l'activité pour laquelle elle avait sollicité l'exonération temporaire.

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. L'exclusion de l'art. 92 al. 2 LPA-VD ne se justifie que lorsque les décisions concernées revêtent un caractère politique prépondérant. Si, en revanche, une décision rendue par l'une de ces autorités dans un cas particulier ne présente pas un caractère politique prépondérant, le recours au Tribunal cantonal est ouvert à son encontre, en vertu du droit fédéral, en particulier de l'art. 29a de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101; voir aussi art. 191 b al. 1 Cst.) et de l'art. 86 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), nonobstant l'art. 92 al. 2 LPA-VD (arrêts FI.2020.0015 du 12 février 2021 consid. 1 et les références citées; GE.2019.0220 du 6 novembre 2019 consid. 2b). L'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) confirme l'ouverture de cette voie de droit, étant précisé que les allègements fiscaux octroyés aux personnes morales au sens de l'art. 23 al. 3 LHID constituent une matière relevant du titre 3 de la loi précitée (cf. arrêts TF 2C_141/2020, 2C_245/2021 du 3 décembre 2021 consid. 1.3 non publié in ATF 147 II 454; 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 consid. 1.1; 2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 1.1 et 2P.99/2005 du 13 janvier 2006 consid. 1.1). Le caractère politique de la décision de révocation de l'exonération fiscale dont a bénéficié la recourante n'apparaît pas prépondérant par rapport à l'intérêt particulier dont dispose la recourante à obtenir une exonération fiscale ou à contester sa révocation. La clause d'exclusion de l'art. 92 al. 2 LPA-VD n'est ainsi pas applicable, de sorte qu'il convient d'admettre la compétence du Tribunal cantonal pour se saisir du litige.

E. 2

Il convient ensuite d'examiner si le recours du 24 octobre 2022, dirigé contre la décision du Conseil d'Etat du 8 juillet 2022, a été déposé dans le délai légal. a) L'art. 95 LPA-VD dispose que le recours au Tribunal cantonal s'exerce dans les 30 jours dès la notification de

la décision ou du jugement attaqués. Il n'est pas contesté que la recourante a reçu la décision du Conseil d'Etat le 7 juillet 2022. Déposé le 24 octobre 2022, le recours dirigé contre cette décision apparaît manifestement tardif. La recourante soutient toutefois implicitement que l'absence d'indication des voies de droit ne saurait lui porter préjudice. b) 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. Ce principe impose des devoirs à l'autorité dans la conduite d'une procédure (ATF 123 II 231 consid. 8b p. 238). Ainsi, le destinataire d'un prononcé administratif ou judiciaire déficient n'a pas à subir les conséquences d'un acte imputable aux seules autorités. Ce principe veut également que l'absence d'indication ou l'indication erronée des moyens de droit à l'encontre d'une décision ne peut entraîner de préjudice pour le destinataire concerné. En particulier, celui-ci n'a pas à être restreint dans l'une des modalités de son droit d'être entendu en conséquence d'un vice de forme de la décision. Cette règle est toutefois limitée par le principe de la bonne foi auquel l'administré est lui aussi tenu (ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 p. 53). Il n'est en effet pas contesté qu'une partie qui connaît ou doit connaître l'existence d'un prononcé la concernant mais qui n'entreprend aucune démarche pour en obtenir la communication agit de manière contraire à la bonne foi. Elle doit en effet faire preuve de diligence (ATF 129 II 193 consid. 1 p. 197; 119 IV 330 consid. 1c p. 332 ss) et est tenue de se renseigner sur l'existence et le contenu de la décision dès qu'elle peut en soupçonner le prononcé à défaut de quoi elle risque de se voir opposer l'irrecevabilité de son recours pour cause de tardiveté (arrêts TF 2C_708/2015 du 7 mars 2016 consid. 3.3 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, les particuliers ne peuvent partir de l'idée qu'une décision administrative peut être attaquée à tout moment devant un juge (arrêts 2C_962/2012 du 21 mars 2013 consid. 3.2, 9C_85/2011 du 17 janvier 2012 consid. 6.2, SVR 2012 IV n° 39 p. 147 et résumé in RtiD 2012 II 403). Ainsi, le destinataire d'un acte ne mentionnant pas de voie de droit ne peut simplement l'ignorer; il est au contraire tenu de l'attaquer dans le délai ordinaire pour recourir ou alors de se renseigner, dans un délai raisonnable, sur la voie de recours lorsque le caractère de décision de l'acte est reconnaissable et qu'il entend la contester (ATF 129 II 125 consid. 3.3 p. 134; 119 IV 330 consid. 1c p. 334; voir aussi l'arrêt GE.2008.0013 du 30 septembre 2008 consid. 1b et les références citées, notamment l'ATF 119 IV 330 consid. 1c; voir aussi l'arrêt TF 2C_86/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.1). Pour définir cette période, le délai ordinaire de recours de 30 jours peut servir de référence (cf. arrêt 2C_962/2012 et 9C_85/2011 précités, 9C_741/2012 du 12 décembre 2012 consid. 2 in fine). En l'occurrence, la décision attaquée, du 8 juillet 2022, ne contenait certes pas l'indication des délai et voie de recours. La recourante devait toutefois, dans de telles circonstances, se renseigner à ce sujet dans un délai raisonnable, qui est en principe de trente jours. Or, la recourante a en l'occurrence attendu le 24 octobre 2022 pour recourir, ce qui, même en tenant compte de la période des fêtes estivales, excède manifestement un délai raisonnable de trente jours. On peut tout au plus concevoir que la recourante ait été induite en erreur par l'indication du Conseil d'Etat, selon laquelle, compte tenu de la procédure de réclamation en cours auprès de l'ACI, cette autorité lui ferait parvenir une décision sur réclamation. Ladite décision a toutefois été rendue le 20 juillet 2022 et comporte l'indication des voies de droit et du délai de recours de 30 jours. A supposer dès lors que la recourante soit partie de l'idée qu'elle devait déposer un recours contre cette décision, son recours du 24 octobre 2022 serait également tardif. c) Il convient encore de s'interroger au sujet de l'existence d'un éventuel motif de restitution du délai de recours. La restitution d'un délai pour empêchement non fautif est exceptionnelle; il s'agit toutefois d'un principe général du droit (arrêts GE.2018.0194 du 28 mars 2019 consid. 7a;

FI.2018.0006 du 14 janvier 2019 consid. 4a; GE.2013.0197 du 27 mars 2014 consid. 2c). Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable (arrêts TF 9C_54/2017 du 2 juin 2017 consid. 2.2; 1C_520/2015 du 13 janvier 2016 consid. 2.2; 2C_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 4.1, non publié sur ce point in ATF 136 II 241; arrêts FI.2018.0006 précité consid. 4a; GE.2013.0197 précité consid. 2c; GE.2008.0217 précité consid. 3). La maladie peut constituer un tel empêchement à la condition qu'elle n'ait pas permis à l'intéressé non seulement d'agir personnellement dans le délai, mais encore de charger un tiers d'accomplir les actes de procédure nécessaires, en l'empêchant de ressentir la nécessité d'une représentation. Une éventuelle restitution du délai de recours doit être appréciée au regard de l'argumentation présentée par le requérant (ATF 136 II 241 consid. 4.1; 119 II 86 consid. 2; TF 9C_54/2017 précité consid. 2.2; 9C_209/2012 du 26 juin 2012 consid. 3.1; 2C_319/2009 précité consid. 4.1; arrêts FI.2018.0006 précité consid. 4a; GE.2013.0197 précité consid. 2c; GE.2008.0217 précité consid. 3). En l'occurrence, la recourante expose que son administrateur président a connu plusieurs deuils, ensuite de décès survenus dans sa famille entre le 22 septembre et le 25 novembre 2022. Son administrateur aurait en outre dû s'occuper de son épouse, blessée au bras droit. Enfin, âgé de 84 ans, l'administrateur de la recourante n'aurait plus la même capacité de travail qu'autrefois. Les circonstances invoquées par la recourante ne constituent toutefois manifestement pas des empêchements non fautifs de nature à fonder un motif de restitution de délai. L'administrateur président de la recourante, tout comme d'ailleurs les autres administrateurs, pouvaient en effet désigner un représentant dans le délai de trente jours. Les conditions permettant à la recourante de prétendre à la restitution du délai légal de recours ne sont par conséquent pas réalisées. Le recours, tardif, doit être déclaré irrecevable.

E. 3

Supposé recevable, le recours devrait quoi qu'il en soit être rejeté pour les motifs qui suivent, étant précisé que l'objet de la contestation est limité à la décision du Conseil d'Etat du 8 juillet 2022, prononçant la révocation de l'exonération fiscale, à l'exclusion des nouvelles décisions de taxation sans allègement fiscal rendues par l'autorité de taxation. a) Le présent litige porte sur la révocation de l'exonération fiscale temporaire dont a bénéficié la société 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." En adoptant cette norme en 1990 dans la LHID, le législateur fédéral a codifié une règle de droit intercantonal 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 décret du 16 novembre 1959 (BLV 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 TF 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.; voir aussi Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4e éd., 2022, nos 1 s. ad art. 5 LHID; cf. ATF 147 II 454 consid. 3.1 p. 457). 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, op. cit., 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. 15b de l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI; désormais l'art. 91 LI de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [BLV 642.11]), 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." Il est largement admis qu'un allègement fiscal temporaire au sens de l'art. 23 al. 3 LHID et de l'art. 1 al. 3 let. b du concordat passe par la conclusion d'une convention qui doit en fixer les 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 (ATF 147 II 454 consid. 3.3 p.458 et les références citées). b) 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. ATF 147 II 454 consid. 3.4 p. 458s.; arrêts TF 2C_382/2016 du 11 juillet 2017 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). c) En l'occurrence, l'autorité intimée avait expressément subordonné l'octroi de l'exonération fiscale à l'exigence que le projet d'activité nouvelle de la recourante soit implanté à *****, " conformément aux faits présentés ". C'est en conséquence bien l'activité nouvelle de la société recourante qui était visée par l'exonération, et non la poursuite de l'activité de vente de cartes postales traditionnelles. Cette exigence ressort d'ailleurs clairement de la condition posée à l'octroi de l'exonération, libellée comme suit: " la vente de cartes postales traditionnelles ne pourra se faire que jusqu'à la liquidation du stock existant, à l'exclusion de toute production nouvelle ". La recourante pouvait en déduire, sans ambiguïté, qu'elle avait été mise au bénéfice d'une exonération d'impôt compte tenu de l'importance du projet qu'elle entendait développer, qui visait notamment la création d'environ septante postes de travail et un chiffre d'affaires de plusieurs centaines de millions de francs dès 2001. Sur la base des termes clairs de l'arrangement, la recourante pouvait également reconnaître que l'absence de réalisation de l'une des conditions posées à l'exonération pouvait entraîner sa révocation. Or, il n'est pas contesté par la recourante que le projet d'activité nouvelle, tel qu'il avait été présenté à l'appui de la demande d'exonération fiscale, n'a jamais été développé dans des proportions telles qu'elle aurait pu fonder un allègement fiscal. Contrairement à ce que soutient la recourante, il ne suffisait pas qu'elle poursuive, même dans une très faible mesure, son activité conformément à son but social pour bénéficier du privilège accordé par les autorités fiscales cantonales. L'absence de développement du projet présenté par la recourante autorisait en conséquence l'autorité intimée à révoquer l'exonération fiscale initialement accordée. La recourante soutient toutefois qu'elle n'a pas pu mener à bien son projet pour des raisons indépendantes de sa volonté. Elle explique avoir établi un business plan et avoir organisé un projet test au début de son activité, de manière à vérifier sa faisabilité. Le décès de son administrateur président et l'absence d'accord trouvé avec les responsables de l'Exposition nationale de 2001 auraient remis en cause la concrétisation du projet, tout comme l'impossibilité de se procurer les fonds nécessaires à son démarrage. La recourante semble ainsi implicitement soutenir que la révocation de l'exonération fiscale dont elle a bénéficié serait arbitraire. Conformément au principe de l'interdiction de l'arbitraire, la révocation d'un privilège fiscal ne doit 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. 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). Les événements sur lesquels s'appuie la recourante, survenus dans la phase initiale du développement du projet, devaient la conduire à reconnaître que son activité, du fait de sa faible ampleur, n'était plus susceptible de bénéficier d'une exonération fiscale. La recourante ne pouvait dès lors ignorer, sur le vu des termes clairs de la décision du 18 mars 1998, qu'elle s'exposait à une révocation de l'allègement fiscal consenti par les autorités cantonales. La recourante n'ayant en définitive cherché à développer son activité que durant un très court laps de temps, alors que celle-ci était supposée se déployer sur une période de vingt ans au moins (dont dix à l'issue de la période d'exonération), la révocation de l'exonération dès la période fiscale 1998 apparaît pleinement justifiée. L'absence d'une telle révocation viderait en effet de leur portée les conditions explicites et prévisibles posées lors de l'octroi de l'allègement fiscal (cf. dans ce sens, ATF 147 II 454 consid. 4.7 p. 463s.;

2C_910/2010 du 5 mai 2011 consid. 5.2). L'autorité intimée se borne en effet en l'occurrence 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; art. 1 al. 3 let. b du concordat; art. 15b a LI), mais dérogeant néanmoins au système légal général et à l'égalité de traitement (art. 127 al 2 Cst.; cf. ATF 147 II 454 consid. 4.7 p. 463s.) . La révocation de l'exonération fiscale dont a bénéficié la recourante revient en conséquence uniquement à rétablir l'égalité de traitement avec les autres entreprises imposées par le canton. L'autorité intimée était ainsi en droit de réclamer l'arriéré d'impôt, dont la recourante a été exonérée.

E. 4

Le recours doit être déclaré irrecevable. Il se justifie de statuer sans frais (art. 50 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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