

VD_OMNI FI.2008.0082 vom 17. März 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-03-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0082

FR: VD_OMNI FI.2008.0082 du 17 mars 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0082 del 17 marzo 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Lorsque le bénéfice et le capital d'une personne morale ne donnent pas une image exacte de la véritable capacité financière de l'entreprise, il est admissible d'imposer celle-ci sur d'autres critères, parmi lesquels l'impôt minimal subsidiaire fondé sur le chiffre d'affaires. Cet impôt se substitue alors à l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital des personnes morales, à condition d'être supérieur à celui-ci.

Erwägungen

E. 1

a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494; 132 V 368 consid. 3.1 p. 370/371, et les arrêts cités). Le droit d'être entendu s'exerce essentiellement en rapport avec les faits de la cause. Il n'implique pas que les parties se voient réserver la faculté de s'exprimer sur l'appréciation des faits ou sur l'argumentation juridique que l'autorité se propose de retenir à l'appui de la décision à prendre (ATF 132 II 257 consid. 4.2 p. 267, 485 consid. 3.4 p. 495; 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). Il n'est fait exception à cette règle que lorsque l'autorité envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune partie en présence ne s'est prévaluée et ne pouvait supputer la pertinence, que la situation juridique a changé ou que l'autorité dispose d'un pouvoir d'appréciation particulièrement étendu (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). En outre, l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Pour le surplus, les parties à la procédure de recours ont le droit de recevoir toutes les écritures déposées et disposent en principe du droit de répliquer aux arguments des parties adverses (ATF 133 I 98, 100; ATF 2C_688/2007 du 11 février 2008). Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). L'autorité peut recourir à l'audition des parties et à l'expertise (art. 29 al. 1 let. a et c LPA-VD). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). b) Dans sa duplique, l'autorité

intimée s'est attachée, principalement, à reprendre l'argumentation à l'appui de sa décision refusant la prise en considération, dans le calcul de l'impôt minimum, des rendements de participation. A titre subsidiaire, elle a présenté le calcul de l'impôt tel qu'il devrait être arrêté, selon elle, si la conclusion de la recourante tendant à la prise en compte d'une réduction pour les participations qu'elle détient dans plusieurs sociétés lui était allouée par le Tribunal. C'est sur ce dernier volet que la recourante a requis de pouvoir s'exprimer une troisième fois, ce que le magistrat instructeur lui a refusé. Par appréciation anticipée des preuves, le Tribunal estime en effet que les calculs opérés par l'autorité intimée dans sa duplique ne sont pas déterminants pour le sort de la présente cause, de sorte qu'il est superfétatoire d'inviter la recourante à se déterminer à leur sujet.

E. 2

a) Devant l'ACI, la recourante avait soutenu que pour la détermination de l'assiette de l'impôt, seuls devaient être pris en compte les actifs immobilisés; elle avait en outre contesté la répartition intercantonale retenue par l'ACI, ainsi que l'application de la règle relative à la réduction pour participations. La recourante a déclaré abandonner les deux premiers de ces griefs, et ne maintenir que le troisième (acte de recours, ch. 31 p. 8). Il convient d'en prendre acte. Le litige est circonscrit dans cette mesure. b) La recourante a expressément renoncé à remettre en discussion la constitutionnalité de l'impôt minimal, malgré les doutes qu'elle éprouve à ce sujet (ch. 32, p. 8). Dans la suite de l'exposé de ses griefs toutefois, elle allègue que la décision attaquée serait inconciliable avec la liberté économique, garantie par l'art. 27 Cst.

E. 2.1

p. 99/100; 130 I 26 consid. 4.1 p. 40; 128 I 19 consid. 4c/aa p. 29/30, 92 consid. 2a p. 94/95, et les arrêts cités). La liberté économique n'est toutefois pas absolue. Les cantons peuvent la limiter, pour autant que ces restrictions reposent sur une base légale, sont justifiées par un intérêt public prépondérant et, selon le principe de la proportionnalité, se limitent à ce qui est nécessaire à la réalisation des buts d'intérêt public poursuivis (art. 36 al. 1 à 3 Cst.; ATF 131 I 223 consid. 4.1 p. 230/231; 130 I 26 consid. 4.5 p. 42/43; 128 I 3 consid. 3a p. 9/10, et les arrêts cités). La protection de l'art. 27 Cst. ne peut être invoquée à l'encontre des impôts généraux, dans la mesure où ceux-ci n'ont pas de lien avec une activité lucrative comme telle (v. Etienne Grisel, Liberté économique, Berne 2006, n° 936, pp. 394-395). Le prélèvement d'impôts spéciaux cantonaux viole en revanche la liberté économique lorsque ces contributions frappent de manière prohibitive telle ou telle industrie au point de rendre son exercice excessivement difficile voire même impossible (cf. ATF 125 I 199; 75 I 112; 2P.136/2001, précité, consid. 2.4). En outre, de manière générale, il est interdit aux cantons de recourir aux impôts spéciaux en vue de satisfaire des buts de pure politique économique, par exemple en imposant certaines formes d'activité plus lourdement que d'autres à des seules fins protectionnistes (ATF 128 I 102 consid. 6b p. 110-112; 2P.136/2001, précité, consid. 2.4). L'égalité de traitement entre concurrents est également garantie par l'art. 27 Cst. (ATF 128 I 136 consid. 3 p. 141). Sont dès lors interdites les mesures qui causent une distorsion de la compétition entre concurrents directs, c'est-à-dire celles qui ne sont pas neutres sur le plan de la concurrence. On entend par concurrents directs les membres de la même branche qui s'adressent avec les mêmes offres au même public pour satisfaire les mêmes besoins. A cet égard, les art. 27 et 94 Cst. (comme auparavant l'art. 31 aCst.) offrent une protection plus étendue que celle de l'art. 8 Cst. (auparavant 4 aCst.; ATF 125 I 431 consid. 4b/aa p. 435-436 et la jurisprudence citée). bb)

Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (art. 127 al. 2 Cst.). Les principes de cette disposition constitutionnelle ont été repris des développements de la doctrine et de la jurisprudence concernant l'art. 4 aCst.; ils s'imposent par conséquent aux cantons dans l'aménagement de leur système fiscal (ATF 133 I 206 consid. 6.2 pp. 216-217). Il y a inégalité de traitement au sens de l'art. 8 al. 1 Cst. lorsque, sans motifs sérieux, une norme soumet des situations de fait semblables à des règles juridiques différentes; les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 132 I 68 consid. 4.1 p. 74, 157 consid. 4.1 p. 162/163, et les arrêts cités). La question de savoir s'il existe un motif raisonnable de traiter différemment deux situations, peut recevoir des réponses différentes selon les époques, au gré de l'évolution des mentalités et des conceptions. Le législateur dispose à cet égard, dans le cadre de ces principes et de la prohibition de l'arbitraire, d'une grande latitude (ATF 125 I 173 consid. 6b p. 178). Il est ainsi autorisé à choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition, même si celles-ci n'assurent pas un traitement égal de tous les contribuables dans la mesure souhaitée, et peut s'inspirer de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales (ATF 125 I 1 consid. 2b/bb pp. 4-5) Toutefois, l'application de ces critères ne doit pas aboutir à des résultats insoutenables, injustifiables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables (ibid., en outre , ATF 126 I 76 consid. 2a p. 79). b) Le principe de l'imposition selon la capacité contributive résulte de l'art. 127 al. 2 Cst.; il s'applique à l'impôt sur le bénéfice et le capital des entreprises, plus particulièrement des personnes morales (Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, in RDS 1992 II 145 et ss, not. 265). Ce principe n'est cependant pas absolu; ses limites se manifestent tout particulièrement dans le contexte de l'impôt minimum. Ainsi, le bénéfice et les fonds propres des personnes morales sans but lucratif n'expriment pas suffisamment leur capacité économique, de sorte qu'une imposition basée sur d'autres critères (patrimoine immobilier, recettes brutes) peut dans certaines circonstances s'imposer (ATF 2P.80/2003 du 12 décembre 2003, consid. 2.3.2/2.3.3; 102 Ia 254 cons. 2 p. 258). aa) Les articles 123 et ss LI sont issus des articles 62 et ss de la loi homonyme du 26 novembre 1956 (ci-après: aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000. Ces dispositions instauraient un impôt minimum sur les recettes brutes des entreprises qui ne cherchaient pas à réaliser un bénéfice pour elles-mêmes, en se donnant pour but de favoriser les intérêts économiques de leurs membres ou de leurs clients (v. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, in Bulletin du Grand Conseil septembre 1956, p. 698 et ss, not. 724 et 812). Elles font suite à une motion de 1953 du Conseiller aux Etats Piller, à la suite de laquelle le Département fédéral des finances (ci-après: DFF) a confié à une commission d'experts le soin d'étudier une imposition égale et juste des entreprises. Au dépôt de leur rapport, les propositions des experts n'ont finalement pas été retenues par le DFF mais plusieurs législateurs cantonaux s'en sont inspirés, dont celui du canton de Vaud qui a adopté les articles 62 et ss aLI. Cet impôt minimum subsidiaire sur le chiffre d'affaires a, il est vrai, suscité de nombreuses critiques dans la doctrine (v. notamment, Klaus Vallender, Die Minimalsteuer auf dem Umsatz der juristischen Personen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtes, in Archives de droit fiscal 45, p. 145 et ss, not. 175; Peter Böckli, Reform der Genossenschaftsbesteuerung, in Revue fiscale 1980, p. 235 et ss, not. 251). Pour certains auteurs, la perception d'un tel impôt ne résisterait au grief de la

défavorisation que si l'entreprise est dans son ensemble soumise à l'impôt minimum, dans la mesure où elle assujettie exclusivement au canton du siège ou celui d'un établissement stable (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 136). L'introduction de cet impôt dans le canton a du reste fait l'objet d'âpres débats au Grand Conseil en 1956, lors de la discussion sur le projet de loi (v. BGC *ibid.*, pp. 840; automne 1956, p. 373 et ss). Sous l'angle des articles 4 et 31 aCst., le Tribunal fédéral a toutefois considéré comme admissible, sous réserve de l'examen de la façon dont l'impôt est aménagé, le fait que la capacité contributive minimale des entreprises ne recherchant pas la réalisation de bénéfices soit déterminée sur la base de leur chiffre d'affaires, soit des entreprises mettant en œuvre des moyens importants pour exercer avec plein succès une activité économique considérable, mais se contentant d'un bénéfice minime et ne présentant qu'un capital propre peu important (sociétés A._____ératives de consommation, A._____ératives de logement, sociétés immobilières). Il a même admis, dans le cas des sociétés A._____ératives, que leurs fonds propres exprimaient mieux leurs performances économiques que leur bénéfice net. Pour le Tribunal fédéral, le bénéfice et le capital, déterminants en général, ne donnent en pareille situation pas une image exacte de la véritable capacité financière de l'entreprise, de sorte qu'il est admissible d'imposer celle-ci sur d'autres critères. Pour un tel impôt minimal subsidiaire, fondé sur le chiffre d'affaires, il est essentiel cependant que l'imposition corresponde par son résultat à la capacité présumée de réaliser des bénéfices qui, dans une entreprise poursuivant un but lucratif, s'exprime par le bénéfice net (ATF 100 Ia 244, cons. 3a pp. 246-247; 96 I 560, consid. 3a p. 566 et 3f p. 572). Dans ses arrêts ultérieurs, le Tribunal fédéral s'en est tenu à cette jurisprudence; il a même précisé que l'impôt minimum au taux progressif ne violait ni l'art. 4, ni l'art. 31 aCst., lorsque le taux d'imposition du rendement minimum exigé qui lui correspond, n'excède pas une certaine hauteur, limitée, et qu'il reste en principe dans un rapport constant avec le chiffre d'affaires. (ATF 102 Ia 254 cons. 2 p. 258). Le Tribunal fédéral a du reste expressément admis la constitutionnalité des art. 62 et ss aLI au regard de l'égalité de traitement entre contribuables et de la liberté de commerce et d'industrie (ATF non publié P.240/78 du 21 septembre 1979, consid. 4 et 5). Il a rappelé ultérieurement que l'absence de but lucratif n'était pas une condition du prélèvement d'un impôt minimum, mais tout au plus le motif d'un tel prélèvement; l'élément déterminant qui, du point de vue fiscal, justifie le prélèvement d'un impôt minimum subsidiaire est la disproportion évidente qui existe entre la charge fiscale, relativement basse, et la capacité financière de l'entreprise (ATF du 9 novembre 1984, partiellement publié in RDAF 1986 p. 291-292). bb) Depuis lors, l'impôt minimum subsidiaire a fait l'objet d'une harmonisation au niveau fédéral. Le législateur fédéral a adopté l'impôt minimum perçu sur des facteurs de remplacement, dont le caractère subsidiaire va dans le sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'aménagement de cet impôt par les cantons (FF 1983 III 1 et ss, not. 122). Les sociétés de capitaux et les sociétés A._____ératives sont imposées selon le même barème (art. 27 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID; RS 642.14). Les éventuels impôts minimaux prélevés sur des facteurs de remplacement sont déduits des impôts sur le bénéfice et sur le capital (*ibid.*, al. 2). La doctrine admet la conformité de ces impôts cantonaux à la Constitution fédérale, à condition toutefois de remplir certaines conditions; ils se substituent ainsi à l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital des personnes morales, à condition d'être supérieurs à celui-ci (cf. Marco Duss/Julia von Ah/Frank Rutishauser, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1*, 2^{ème} éd., Bâle 2002, ad 27 LHID, n° 11; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht*, 9. Auflage,

Bern 2001, Band I, § 16, S. 401, Rz. 9). c) Dans un premier moyen tiré de l'art. 27 Cst., la recourante fait valoir que la théorie du renoncement au bénéfice qui sous-tendrait le raisonnement par lequel l'impôt minimum est conforme à la Constitution, aurait pour effet de la contraindre, par le truchement de l'impôt, à fixer ses prix à un niveau déterminé. Cette intervention indirecte de l'Etat dans le champ de la concurrence, relèverait de motifs de politique économique prohibés (ch. 36 à 38 de l'acte de recours). Cette thèse ne saurait être partagée. On ne voit pas le lien entre un mode déterminé d'imposition de la personne morale (l'impôt minimum, en l'occurrence), et la politique des prix pratiquée par celle-ci. En particulier, la recourante ne démontre pas en quoi la restriction à la liberté économique dont elle se plaint résulterait de l'imposition de l'entreprise, et non point d'une modification du champ de la concurrence, notamment étrangère, qu'elle évoque à l'appui de son grief. Si le fait que les grandes entreprises de la distribution de détail sont soumises à une concurrence de plus en plus rude à raison de l'ouverture des marchés est notoire, la hausse constante du chiffre d'affaires et du bénéfice de ces entreprises, dont la recourante, l'est tout autant. d) Dans un deuxième moyen tiré de l'art. 27 Cst., la recourante se plaint du taux, exorbitant selon elle, du niveau de l'impôt minimum pour les périodes litigieuses, au regard du bénéfice réalisé lors des périodes ultérieures. Cette argumentation revient à remettre en cause le raisonnement qui a conduit le Tribunal fédéral à admettre la constitutionnalité de l'impôt minimum, en particulier la règle posée à l'art. 123 al. 1 in fine LI. A cela s'ajoute que les périodes postérieures à 2002 sont exorbitantes du litige (cf. consid. 1a ci-dessus). Quant à la capacité économique de la recourante, elle se détermine, selon les principes applicables à l'impôt minimum, relativement à son chiffre d'affaires, qui est sans rapport avec la charge fiscale ordinaire qui serait la sienne sur la base du bénéfice déclaré. Quant à l'argumentation selon laquelle la décision attaquée aurait pour effet d'empêcher la recourante de réaliser des bénéfices, en violation de la garantie de la propriété (art. 26 Cst.), elle revient à inverser la cause et l'effet: ce n'est pas à cause de l'impôt minimum que le bénéfice est réduit; c'est parce que le bénéfice est trop faible au regard de la capacité économique effective que l'impôt minimum est perçu.

E. 3

Les personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique, lorsqu'elles sont associées à une entreprise établie dans le canton, exploitent un établissement stable dans le canton ou sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou lorsqu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels (art. 86 al. 1 let. a à c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11). On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois (ibid., al. 3). L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton selon l'article 84 (art. 87 al. 2 LI). a) Les personnes morales sont soumises à un impôt sur le bénéfice et sur le capital (art. 92 al. 1 LI). En outre, quelle que soit leur forme, les personnes morales sont soumises à l'impôt minimum prévu aux articles 123 et suivants (ibid., al. 2). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 93 LI). Celui-ci comprend (art. 94 al. 1 LI): a. le solde du compte de résultats; b. tous les

prélèvements opérés sur le résultat commercial, avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que : - les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés; - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial; - les versements aux fonds de réserve; - la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés; - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial; c. les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'article 101. Le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation. L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés A._____ératives est de 9,5% du bénéfice net (art. 105 LI). Lorsqu'une société de capitaux ou une société A._____érative possède 20% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total (art. 106 LI). b) L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre (art. 112 LI). Celui-ci comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés, l'article 117 étant réservé (art. 113 al. 1 LI). Est imposable au moins le capital-actions ou le capital social libéré (ibid., al. 2). L'impôt sur le capital est de 1,2 ‰ du capital propre imposable (art. 118 al. 1 LI). c) Les personnes morales qui exploitent une entreprise doivent payer au minimum un impôt calculé sur leurs recettes brutes et leurs capitaux investis. Cet impôt est dû en lieu et place des impôts perçus en application de l'article 92 s'il est plus élevé que ces derniers (art. 123 al. 1 LI). Les recettes brutes comprennent le total des recettes qui proviennent de l'activité de l'entreprise, y compris le produit des capitaux, mais à l'exclusion des bénéfices en capital et des autres recettes extraordinaires analogues. (art. 124 al. 1 LI). Les recettes brutes n'interviennent pour le calcul de l'impôt minimum que dans la mesure où elles dépassent un million de francs par année (ibid., al. 3). Les capitaux investis déterminants pour le calcul de l'impôt minimum comprennent l'ensemble des avoirs matériels et immatériels de l'entreprise tels qu'ils ressortent du bilan (art. 125 al. 1 LI). Les immeubles sont comptés pour le montant de leur estimation fiscale (ibid., al. 2). Lorsque l'entreprise s'exploite dans des immeubles appartenant à autrui, les loyers, capitalisés au taux de 10%, sont ajoutés aux capitaux investis (ibid., al. 3). L'impôt minimum se calcule (art. 126 LI): a. au taux de 0.15 ‰ sur les recettes brutes provenant du commerce de gros, de 0.4 ‰ sur celles des entreprises de fabrication et de 0.8 ‰ sur les autres recettes brutes. Ces taux sont réduits de moitié pour les associations fondations, autres personnes morales et placements collectifs pour leurs immeubles en propriété directe ; b. au taux de 0.4 ‰ sur les capitaux investis, cet élément de l'impôt ne devant en aucun cas dépasser l'impôt sur les recettes brutes. Les entreprises nouvellement créées sont dispensées de l'impôt minimum pendant les deux premières années de leur existence (art. 127 al. 1 LI). Les entreprises qui se trouvent dans le cas de devoir payer l'impôt minimum peuvent imputer sur la part de celui-ci dépassant l'impôt ordinaire, l'excédent de l'impôt ordinaire payé les quatre périodes précédentes, par rapport à l'impôt minimum afférent à ces mêmes périodes (ibid., al. 2). Au surplus, les entreprises qui se trouvent dans de sérieuses difficultés financières sont totalement ou partiellement dispensées de l'impôt minimum (ibid., al. 3).

E. 4

La recourante met en cause la constitutionnalité des articles 123 et ss LI. Elle invoque à cet égard l'égalité de traitement et la liberté économique. a) En droit suisse, on distingue le contrôle abstrait et concret (ou préjudiciel) de la constitutionnalité des normes édictées par le législateur cantonal. Les tribunaux cantonaux, ainsi que les autorités d'application, ont le droit et l'obligation d'examiner, à titre préjudiciel, la conformité au droit supérieur (international, fédéral et cantonal) des actes normatifs cantonaux qu'ils appliquent au cas qui leur est soumis (ATF 127 I 185 consid. 2 p. 187/188; 117 Ia 262 consid. 3a p. 265/266, et les arrêts cités; cf. Robert Zimmermann, Le contrôle préjudiciel en droit fédéral et dans les cantons suisses, thèse Genève, 1987, p. 153, 216-218). En pareil cas, l'admission éventuelle du recours entraîne uniquement l'annulation de la décision d'application, mais non point de la norme elle-même (ATF 132 I 49 consid. 4 p. 54, 153 consid. 3 p. 154; 131 I 166 consid. 1.4 p. 169/170, 313 consid. 2.2 p. 315, et les arrêts cités). aa) La liberté économique est garantie (art. 27 al. 1, 94 al. 1 Cst. et 26 al. 1 Cst./VD). Elle protège le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative et son libre exercice (art. 27 al. 2 Cst. et 26 al. 2 Cst./VD; ATF 132 I 97 consid.

E. 5

Pour la recourante, c'est à tort que l'autorité intimée a fait application des art. 123 et ss LI pour déterminer sa capacité contributive dans le canton durant les années 2001 et 2002. Aucun motif ne permettait à l'autorité fiscale, selon elle, de s'écarter du contenu de sa déclaration durant ces deux exercices. a) La recourante, société A. _____ ératrice de consommation, est issue de la fusion, au 1^{er} janvier 2001, de quatorze A. _____ ératrices régionales. Contrairement aux autres formes de sociétés, la société A. _____ ératrice ne vise pas à réaliser un bénéfice pour elle-même en vue de le distribuer ensuite à ses associés, mais cherche à favoriser directement les intérêts économiques de ses associés. La recourante fait cependant partie de ces A. _____ ératrices « atypiques » qui mettent à la disposition du public des marchandises et des services aux mêmes conditions qu'à ses associés, réalisant ainsi elles-mêmes un bénéfice (v. Roland Ruedin, Droit des sociétés, 2^{ème} éd., Berne 2007, nos 618-619). La recourante, qui détient plusieurs magasins et un centre administratif dans le canton, y exploite un établissement stable, ce qu'elle ne conteste pas. Durant l'exercice 2001, bien que la recourante ait enregistré un chiffre d'affaires total de 10'204'056'000 fr., elle n'a réalisé aucun bénéfice imposable (en réalité une perte comptable de 53'620'161 fr.) et a déclaré un capital social de 1'447'219 fr.20. Pour l'année 2002, la recourante a enregistré un chiffre d'affaires de 10'458'958'000 fr. et, ce nonobstant, a déclaré un bénéfice imposable de 9'353'725 fr. et un capital imposable de 1'343'340'461 fr. L'autorité intimée ne remet pas en question ces chiffres et ne soutient pas qu'ils auraient été déterminés de façon non conforme aux principes régissant l'établissement du bilan et du compte de pertes et profits; il y a donc lieu de s'y tenir. Selon les calculs de l'autorité intimée, l'impôt global sur le bénéfice et le capital, avant la répartition intercantonale, se monterait ainsi à 1'447'219 fr.20 en 2001 et 2'500'609 fr.50 en 2002, ce que la recourante ne conteste pas. La disproportion entre la charge fiscale ordinaire et la capacité économique réelle de l'entreprise est à cet égard patente (sur ce point, v. ATF P.240/78 consid. 4b). C'est à tort que la recourante prétend que l'impôt minimum, calculé conformément aux art. 125 al. 1 et 126 LI sur les capitaux investis, soit l'ensemble des actifs de la recourante en Suisse, est manifestement incapable de saisir de façon appropriée sa situation économique réelle. En effet, cet impôt atténue de façon sensible cette disproportion puisqu'il atteint

globalement 12'809'563 fr.80 en 2001, respectivement 13'092'885 fr.70. Il est du reste conforme à la Constitution de prendre en considération le chiffre d'affaires global d'une entreprise intercantonale pour fixer le taux de l'impôt minimum (ATF 102 Ia 254 consid. 4b p. 262). Les conditions permettant à l'autorité fiscale de notifier l'impôt minimum, en lieu et place de l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital, sont ainsi réalisées. b) Pour se soustraire à l'impôt minimum, l'entreprise doit établir que le montant minimum obtenu d'après les recettes brutes et servant de base à l'impôt subsidiaire – le « Sollertrag » - est trop élevé pour l'activité commerciale qu'elle exerce et ne correspondrait pas aux normes de rentabilité de la branche (ATF 102 Ia 254, cons. 2a pp. 257-258). Une entreprise qui, d'après la réglementation en vigueur, tombe sous le coup de l'impôt minimum ne peut, pour s'y soustraire, se contenter d'objecter qu'elle poursuivrait tout de même un but lucratif malgré la disproportion existant entre son chiffre d'affaires et le bénéfice qu'elle laisse apparaître; une telle objection doit être sérieusement motivée (RDAF 1986 p. 252). Elle peut en outre apporter la preuve que, durant la période en question, elle n'a pu obtenir un rendement normal en raison de circonstances particulières (ATF P.240/78 consid. 4b). La recourante ne fait pas état de circonstances particulières expliquant un rendement négatif en 2001 et aussi faible en 2002. Elle met en avant sa restructuration et se contente de mentionner les pertes reportées des anciennes A._____ératives régionales qu'elle a dû reprendre. Or, dans ses comptes au 31 décembre 2001, celles-ci ont été comptabilisées pour un montant total de 31'251'744 fr.; cette explication est, à l'évidence, insuffisante. La recourante met en outre en avant les charges extraordinaires résultant de sa restructuration; cette explication n'est cependant pas documentée. Dans son recours du 29 mai 2007 auprès de la juridiction zurichoise en matière fiscale, elle allègue sans doute avoir investi pour 600 millions dans la création d'hypermarchés; or, outre le fait que l'on ignore si cet investissement remonte à 2001 ou 2002, le lien avec la restructuration n'est pas établi. On retire par ailleurs des explications de la recourante que l'implication de concurrents étrangers sur le marché suisse influencerait sur les prix au point de la contraindre en quelque sorte à réduire ses marges bénéficiaires. Cette explication ne peut être suivie; il est notoire en effet que la pénétration étrangère du marché suisse était négligeable en 2001 et 2002. Comme l'autorité intimée l'explique dans sa réponse, supposé du reste que les explications de la recourante soient sur ce point avérées, ses concurrents, dans la mesure où ils renonceraient à réaliser un bénéfice en proportion des capitaux investis, se trouveraient, eux aussi, exposés à devoir payer l'impôt minimum sur ceux-ci. c) Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a confirmé dans sa décision que la recourante devait être imposée dans le canton sur l'ensemble de ses recettes brutes en Suisse, conformément aux articles 123 ss LI. Au surplus, ni l'assiette, ni le calcul de l'impôt minimum 2001 et 2002, lequel tient compte de la répartition intercantonale et du préciput dû au canton du siège – in casu 1.*****, ne sont remis en question par la recourante, de sorte qu'ils ne seront pas rediscutés dans le présent arrêt, sous réserve du considérant qui suit.

E. 6

La recourante critique également la décision attaquée, en ce qu'elle refuse de prendre en compte, dans la détermination de l'impôt minimum, la réduction pour les participations qu'elle détient dans plusieurs sociétés. a) Le siège de la matière se trouve à l'art. 106 LI, à teneur duquel : « Lorsqu'une société de capitaux ou une société A._____érative possède 20% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le

bénéfice net total ». Cette disposition, héritée de l'art. 61a aLI, s'inspire des art. 28 al. 1 LHID et 69 LIFD. Elle a pour but d'atténuer l'imposition en cascade du même substrat fiscal (v. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, ad 69 LIFD n° 1; Denis Berdoz, in Commentaire romand, Bâle 2008, ad 69 LIFD, n° 1; Duss/von Ah/Rutishauser, op. cit. ad 28 LHID nos 1-4) et de supprimer la triple imposition économique qui résulterait, à son défaut, de l'imposition cumulée de la société à laquelle la participation se rapporte, de la société de participation et des détenteurs de celle-ci (FF 1983 III 1 et ss, not. 65). Elle a pour effet de réduire proportionnellement l'impôt en fonction du rapport existant entre le rendement net provenant de participations et le rendement net total (Berdoz, n° 11). Cet allègement équivaut à une exemption indirecte des revenus de participation, par opposition à une exemption directe excluant ces revenus de l'assiette imposable (Berdoz, n° 26). Les sociétés de capitaux et les sociétés A._____ératives ayant leur siège statutaire en Suisse, de même que les établissements stables suisses de personnes morales étrangères, peuvent y prétendre (v. Locher, nos 12-15). Quantitativement, elles doivent à cet effet détenir des actions, des parts sociales ou des bons de participations, à hauteur de 20% du capital-actions ou du capital social ou représentant une valeur vénale d'au moins 2'000'000 fr. (rendement déterminé en fonction de la distribution de bénéfices – y compris l'excédent de liquidation – et non sur les gains en capital ; v. Berdoz, n° 63; Ryser/Rolli, op. cit., p. 280). b) Au préalable, la recourante soutient que l'application des dispositions relatives à l'impôt minimal heurterait l'art. 28 LHID. Elle perd cependant de vue que l'impôt minimum ne relève pas du droit harmonisé. La recourante est une société A._____érative ayant son siège en Suisse; subjectivement, elle réalise les conditions permettant de prétendre à la réduction de l'impôt. Il reste que la recourante revendique à tort l'application de l'art. 106 LI en l'espèce. Cette disposition, comme on l'a vu ci-dessus, a pour effet de réduire l'impôt sur le bénéfice, calculé conformément aux articles 92 et ss LI. Or, la réduction proportionnelle de l'impôt en fonction du rapport existant entre le rendement net des participations et le bénéfice net total implique que celui-ci, non seulement soit effectivement imposable en Suisse, mais par surcroît, qu'il inclue le rendement desdites participations (v. Berdoz, n° 67; Locher, n° 36; Marco Duss/Jürg Altorfer, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, vol. I, 2^{ème} éd., Bâle 2008, ad 69 LIFD n° 12). Le bénéfice que la recourante a retiré de ses activités de distribution en 2001 et en 2002 a été déterminé sur d'autres bases. Il prend en compte l'ensemble de ses recettes brutes en Suisse, conformément aux articles 123 ss LI, à l'exclusion des rendements qu'elle a retiré de ses participations dans d'autres sociétés. Au surplus, il est douteux, compte tenu de la systématique de la loi, que l'entreprise assujettie à l'impôt minimum puisse revendiquer une réduction de celui-ci pour les participations qu'elle détient dans des personnes morales. L'article 106 LI fait partie de la section II du titre II de la troisième partie III de la LI, soit celle ayant trait au calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, alors que les articles 123 et ss LI constituent une *lex specialis*, justifiant que ces dispositions prennent place séparément au titre V. La recourante n'est donc pas fondée à revendiquer cette réduction. c) Dès l'instant où la thèse de la recourante relative à la prise en compte de la réduction pour participations doit être écartée, le calcul qu'elle propose, sur la base d'une réduction à ce titre de 62,489%, n'entre pas en ligne de compte. La conclusion y relative doit être rejetée. Il n'y a pas davantage lieu de s'attarder sur la controverse qui a opposé les parties sur ce point dans le second échange d'écritures.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu le sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge de la recourante (art. 49 et 91 LPA-VD) et l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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