

# VD\_OMNI FI.2009.0109 vom 25. März 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-03-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0109](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0109)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0109 du 25 mars 2010

IT: VD\_OMNI FI.2009.0109 del 25 marzo 2010

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ SA/Administration cantonale des impôts | La société recourante, dont le siège se situe dans le canton de Berne, a pour but le commerce et l'exploitation de pompes à essence. Elle est propriétaire de trois pompes à essence situées dans le canton de Vaud. C'est à bon droit que l'autorité intimée a décidé d'assujettir cette société de manière limitée à l'impôt dans le canton de Vaud. En effet, ces pompes à essence présentent les caractéristiques d'un établissement stable, telles qu'une installation fixe et permanente, une activité commerciale quantitativement et qualitativement importante et l'appartenance des pompes à essence à la société principale. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Le litige porte sur l'assujettissement limité de la société à raison d'un rattachement économique dans le canton. L'autorité intimée soutient que les distributeurs d'essence installés par la société bernoise dans le canton de Vaud constituent des établissements stables, qui créent un assujettissement limité de la société dans le canton. La recourante conteste l'existence des établissements stables et considère que la société doit être imposée globalement dans le canton du siège (Berne).

### E. 2

a) Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de l'art. 127 al. 3, 1re phrase de la Constitution fédérale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). Le Tribunal fédéral a déduit des dispositions précitées le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujetti aux impôts dans un autre canton ( ATF 132 I 29 consid. 2.1 p. 31/32 ; 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références citées). En l'espèce, il s'agit d'une double imposition effective: l'ACI porte atteinte à la souveraineté fiscale du canton de Berne qui accueille le siège de l'intimée et dans lequel cette dernière est déjà imposée. Elle considère les "pompes à essence" installées par la société à Bex, Blonay et Croy comme des établissements stables créant un rattachement économique, l'autorisant à assujettir l'intimée à l'impôt de manière limitée en raison de ses domiciles fiscaux secondaires dès 2006. b) Sous le régime de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 ( OJ; RO 3 p. 521), la décision préjudicielle sur l'assujettissement ou la décision de taxation de l'administration fiscale cantonale pouvait directement faire l'objet d'un recours de droit public (art. 84 ss OJ ) au Tribunal fédéral. L'art. 86 al. 2 OJ instituait, en effet, une exception au principe de l'épuisement des instances

cantonales prévu - pour le recours de droit public - à l'art. 86 al. 1 OJ . En outre, en vertu de l'art. 89 al. 3 OJ , disposition applicable de manière générale aux procédures pour conflit de compétence entre cantons et ainsi notamment en cas de conflit d'assujettissement à l'impôt, le délai de recours de trente jours ne courait qu'après que les deux cantons aient pris des décisions pouvant faire l'objet d'un recours de droit public. Il était ainsi possible de s'en prendre à la décision du premier canton à avoir procédé à la taxation, même si celle-ci était déjà entrée en force ( ATF 131 I 145 consid. 2.1 et les références). Depuis l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.10), le contribuable qui se plaint de double imposition intercantonale doit procéder par la voie du recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF ): il s'agit d'une cause de droit public au sens de l'art. 82 let. a LTF , qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions énumérées à l'art. 83 LTF . Le législateur n'a toutefois prévu aucune dérogation à la règle de l'épuisement des voies de droit cantonales, cela afin d'éviter que le Tribunal fédéral ne statue comme première instance judiciaire (Message du Conseil fédéral du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 p. 4000 ss, 4123 s.). Selon le Message, la personne touchée par une double imposition intercantonale pourra déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton aura rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (op.cit., p. 4124).

### **E. 3**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2P.9/1994, in SJ 1996 p. 100 , consid. 3a ; cf. aussi Peter Locher, Einführung in das interkantonales Steuerrecht, 2e édition, Berne 2003, p. 46 s.), le bénéfice et le capital des personnes morales sont imposables dans le canton de leur siège statutaire (ou au lieu de la direction effective des affaires) où elles ont leur domicile fiscal principal. Elles sont également imposables dans les cantons où elles entretiennent des établissements stables, car ceux-ci créent un domicile fiscal secondaire. L'art. 21 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation fiscale des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) prévoit que: Art. 21 Assujettissement à raison du rattachement économique 1 Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsque: a. elles sont associées à une entreprise établie dans le canton; b. elles exploitent un établissement stable dans le canton ; c. elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels. L'art. 86 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) prévoit également que: 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, lorsque : a. elles sont associées à une entreprise établie dans le canton; b. elles exploitent un établissement stable dans le canton; c. elles 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. En matière internationale, l'art. 51 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 86 al. 2 lit. b LI prévoient que les personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective en Suisse, sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement économique lorsqu'elles exploitent un établissement stable en Suisse . La notion d' "établissement stable" est définie à l'art. 51 al. 2 LIFD et 86 al. 3 LI. Selon ces deux dispositions: "On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle

s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale. 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 ouverts pendant douze mois au moins." Ces dispositions ont été rédigées dans un esprit d'harmonisation intercantonale et internationale. Elles reprennent en substance la définition de la convention-modèle de l'Organisation de coopération et de développement économique (art. 5 par. 1; voir ég. art. 5 par. 1 de la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune du 9 septembre 1966 [CDI-F; RS 0.672.934.91]). La définition de l'établissement stable est issue de la jurisprudence du Tribunal fédéral qui décrit l'établissement stable, comme "des installations matérielles permanentes, au moyen desquelles l'entreprise exerce une partie qualitativement et quantitativement importante de son activité technique et commerciale" (ATF 110 Ia 190 = Jdt 1986 I 51). Cette définition légale applicable en droit intercantonal doit donc être interprétée à la lumière de cette jurisprudence. Elle comporte trois éléments: 1) L' "établissement stable" suppose l'existence d'une installation fixe et permanente: Sont considérées comme installations fixes les agencements qui permettent l'exercice total ou partiel de l'activité d'une entreprise ou d'une profession libérale, tels que les succursales, les locaux commerciaux et industriels, les ateliers, les bureaux, les cabinets privés (médicaux, études d'avocats, etc.), les comptoirs de vente, les représentations permanentes, les dépôts, les mines, les carrières, les chantiers de construction ou de montage etc. (Agner/Jung/Steinmann, op. cit., ad art. 4 p. 18; Yersin/Noël, Commentaire LIFD ad art. 4. no 30 ss.). Il n'est pas nécessaire que ces installations soient la propriété de l'exploitant (elles peuvent avoir été louées ou mises à disposition de tout autre manière). Il n'est pas non plus indispensable qu'elles constituent des immeubles ou des parties d'immeubles; il peut également s'agir de constructions mobilières (Ernst Känzig, Kommentar, 1 ère partie, Bâle 1982, ad art. 6 AIFD n. 6). S'agissant des chantiers de construction ou de montage, la loi pose comme condition qu'ils soient ouverts pendant une certaine durée pour être considérés comme des établissements stables; cette durée est de douze mois (art. 4 al. 2 2 ème phrase LIFD; à noter que les art. 5 par. 2 let. g CM-OCDE et CDI-F prévoient la même durée). 2) L' "établissement stable" implique une activité quantitativement et qualitativement importante, soit une activité notable propre à l'entreprise qui s'exerce en tout ou partie dans les installations. Tel est le cas lorsque cette activité est de quelque importance pour l'entreprise, soit qu'elle influence le rendement de façon directe ou indirecte ou qu'elle serve autrement à l'exploitation (Masshardt/Gendre, Commentaire IDN, Lausanne 1980, ad art. 6 AIFD n. 4; Agner/Jung/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, ad art. 4 p. 18) (FI 2006.0073 du 22 décembre 2008). La notion de "quantitativement et qualitativement importante" est propre au droit fiscal intercantonal (Yersin/Noël, Commentaire LIFD, ad art. 4, no 34). Elle n'existe pas en droit fiscal international, dans les conventions modèles de l'OCDE. 3) La notion d'établissement stable présuppose l'appartenance à une entreprise dont elle constitue une partie soit une relation de dépendance avec l'entreprise principale (Locher Kurt/Locher Béat, Die Praxis der Bundessteuer, II. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 3 volumes, Bâle, § 8 E, 1 notamment no 6). Sur ce point, le Tribunal fédéral a considéré comme déterminant le fait que les garagistes distributeurs travaillent pour leur compte et à leurs risques et relégué en arrière plan les entraves contractuelles relatives au prix de l'essence ou les clauses interdisant la concurrence (ATF

79 I 218 consid. 3 p. 222 ss; à propos des contrats de distributeurs d'essence, voir également Eric Kaltenrieder, *Les contrats de stations-service*, Thèse Lausanne 1998; Mariel Hoch Classen, *Vertikale Wettbewerbsabreden im Kartellrecht*, Thèse Zurich 2002, p. 37; Arrêt du 7 octobre 1953, ATF 79 I 218). Le Tribunal fédéral a relevé que "les installations (de distribution d'essence) ne justifient l'assujettissement de l'entreprise à l'impôt dans le canton où elle se trouvent que si elles font partie de l'exploitation de cette entreprise et non pas de l'exploitation d'une autre entreprise indépendante". Pour savoir ce qu'il en est à cet égard, le Tribunal fédéral a estimé qu'il fallait considérer de près la manière dont les rapports étaient réglés au point de vue économique (cons. 3). Il a jugé qu'il fallait se demander si, en l'espèce, en ce qui concerne leurs répercussions d'ordre économique, les rapports juridiques qui lient la recourante et le distributeur mettent ce dernier dans une situation de dépendance envers la première analogue à celle d'un organe ou d'un employé ou si, au contraire, il jouit, tant au point de vue personnel qu'au point de vue économique, d'une liberté suffisante, pour qu'on puisse le considérer comme un exploitant indépendant même en ce qui concerne la colonne de distributions (Arrêt du 7 octobre 1953, ATF 79 I 218). Au vu de ces principes (ATF 134 I 303 du 17 juin 2008 = RDAF 2009 II 359), le Tribunal fédéral a jugé dans l'affaire Shell que les stations-service ne constituaient pas des établissements stables; dans cette affaire, le "contrat Shell Service-Stations" conférait aux exploitants le droit d'exploiter les bâtiments, les installations et les appareils qui appartenaient à l'intimée, ce qu'ils faisaient à titre d'entrepreneurs indépendants à leur compte et à leurs propres risques. Ils devaient en particulier apporter eux-mêmes le capital d'entreprise. Ils finançaient eux-mêmes le stock et supportaient les dépenses courantes de l'exploitation (personnel, travaux d'entretien, assurances, etc.). Les exploitants de station d'essence étaient soumis à l'obligation de s'approvisionner exclusivement auprès de l'intimée et de s'en tenir au prix prescrit pour la vente. Les autres marchandises devaient être achetées auprès des fournisseurs désignés par l'intimée dans le contrat. Les exploitants s'engageaient à faire en sorte que l'image de la station d'essence corresponde aux directives de l'intimée. L'intimée décidait en outre de l'emplacement à la vente dans le magasin d'environ 90% des produits, avait un droit de regard sur tous les documents commerciaux des exploitants et précisait les règles selon lesquelles la comptabilité devait être tenue. Les exploitants versaient un acompte mensuel pour le droit d'exploiter la station d'essence, la rémunération effective, - comme d'ailleurs la participation aux gains des parties - étant fixée en partie en fonction d'un budget décidé en commun et en partie en fonction des résultats effectifs de l'exploitation. Dans ce type de contrat, selon le Tribunal fédéral, le franchiseur met à disposition des biens ou des services que le franchisé (indépendant) exploite pour son compte et à ses propres risques. Les contrats de franchises revêtent toutefois des formes différentes au point qu'il n'est pas possible de donner une définition complète et précise de ce type de contrat ni d'arrêter de manière définitive les conséquences fiscales rattachées à un tel contrat. De tels contrats comprennent le plus souvent des composants différents tels des éléments d'un contrat d'usage ou de mise à disposition de biens (transfert du "franchise-package" y compris les droits immatériels par le franchiseur), d'un contrat de travail (obligation du franchisé de promouvoir la vente) et fréquemment des éléments d'un contrat de livraison de biens. Dans l'arrêt Socal (ATF 79 I 218) le Tribunal fédéral a également considéré que les distributeurs d'essence ne constituaient pas des établissements stables, au motif que le distributeur acquérait lui-même le carburant et devenait par conséquent débiteur personnel de la société Socal pour la marchandises qui lui était livrée, et créancier de ses propres clients. Le Tribunal fédéral a jugé que la station-service

supportait ainsi seule le risque de ses affaires, qu'elle était indépendante et que par conséquent elle ne constituait pas une installation appartenant à l'exploitation de la société Socal. Il convient d'analyser précisément la situation et les trois contrats qui régissent la relation entre la société et les garagistes, pour savoir si, en l'espèce, les conditions requises pour un établissement stable sont réalisées à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (op. cit.).

#### **E. 4**

La première condition qui doit être examinée est l'existence d'installations fixes et permanentes de la société dans les localités vaudoises de Bex, Blonay et Croy. La société a installé des pompes à essence sur des terrains que des garagistes de Bex, Blonay et Croy lui ont mis à disposition. Ces installations ont été ancrées dans le sol moyennant des travaux de bétonnage et la création de réservoir sous-terrains. Elles ont été installées pour une durée minimale de 15 ans selon les contrats figurant au dossier. Dans le contrat de livraison, il est prévu que la société livre du matériel au garage à titre d'usage pour l'exploitation d'une station service installée sur le terrain du garagiste, que la société organise à ses frais la pose des installations et qu'elle prend en charge l'entretien des citernes ainsi que tous les frais d'entretien courants. L'analyse des contrats démontre que la société bénéficie de droits importants sur le terrain qui lui est mis à disposition. Selon le contrat de superficie il est en effet prévu une interdiction d'ériger et d'exploiter sur le fonds servant, une station de distribution d'essence sans le consentement écrit du bénéficiaire (la société) et le droit pour le bénéficiaire d'ériger, de maintenir, d'agrandir et d'entretenir sur le fond servant une installation de distribution d'essence. La société se préserve ainsi le droit de conserver la maîtrise intégrale de ses installations. Ces éléments démontrent que les installations de pompes à essence sont, en l'espèce, des installations fixes et permanentes, la première condition nécessaire à l'établissement stable étant donc réalisée.

#### **E. 5**

La seconde condition pour admettre l'existence d'un établissement stable en droit intercantonal consiste dans le fait que la société y exerce une activité commerciale "quantitativement et qualitativement importante". (Arrêt Shell, ATF du 17 juin 2008, ATF 134 I 303 = RDAF 2009 II 359, cons. 4.2; Yersin/Noël, Commentaire LIFD, ad art. 4, no 34). Selon le contrat de surveillance de la station automatique, le garage veille à la propreté de la station, en dégage les accès en cas de neige et renseigne les usagers quant à l'utilisation de l'automate et des installations. Il reçoit comme rémunération un demi centime par litre débité. Le garage se porte garant le cas échéant quant à la gérance et la surveillance substituée de la station. Il contrôle le niveau des citernes et procède à la livraison suffisamment à l'avance. Tous les carburants livrés par la société restent la propriété de celle-ci. Le garage se charge de vider chaque jour la caisse de l'automate et d'en verser les montants sur le compte de la société. Il prend des engagements d'achat par année d'huile moteur et s'engage à s'approvisionner exclusivement pendant toute la durée du contrat auprès de la société ou une maison expressément désignée par ce dernier pour une quantité minimum de carburant. Les carburants stockés dans les installations restent la propriété exclusive de la société. La société fixe les prix à appliquer à la station en fonction du prix du marché. La société bénéficiaire de la servitude rémunère le garage par une indemnité définie par litre de carburant vendu. L'analyse de la relation contractuelle démontre que la société encourt elle-même les risques d'investissement et réalise le chiffre d'affaire sur la vente des carburants dans les garages de Bex, Blonay et Croy. Elle intègre ses profits dans

la comptabilité de sa société et réalise elle-même le chiffre d'affaire découlant des distributeurs d'essence. Au vu des contrats, les garagistes ont pour activité principale de faire remplir les pompes à essence et de surveiller les installations. Ils commandent le carburant mais n'en deviennent pas propriétaires. Ils ne paient pas eux-mêmes le carburant et versent directement le produit des ventes (billets de banques insérés dans les automates) à la société. Ils ne réalisent pas eux-mêmes le produit de la vente et ne le mentionne pas dans leur comptabilité. Ils ne comptabilisent que leur rémunération touchée sous forme de commission. Ils n'encourent pas de risques financiers. Certes il y a un intérêt commun ainsi qu'un certain partenariat dans les efforts, par une augmentation de la rémunération des garagistes avec l'augmentation des litres d'essence vendu. Il n'en demeure pas moins que la société exerce elle-même l'activité commerciale. La situation diffère donc fondamentalement de l'arrêt Shell dans lequel la société a mis à disposition des stations-service par contrat de franchise. Le tenancier de la station-service (franchisé) exerçait une activité indépendante, dans laquelle il réalisait lui-même le chiffre d'affaire sur la vente des carburants et des marchandises. Il inscrivait ce chiffre d'affaire dans sa propre comptabilité, la société mettant simplement à disposition des installations sans exercer elle-même d'activité commerciale.

#### **E. 6**

La troisième condition qui doit être examinée en l'espèce est l'appartenance des distributeurs à l'entreprise et si ceux-ci constituent une partie de l'entreprise. Conformément aux remarques faites en amont sous cons. 4 (cf. ce considérant), il apparaît que les pompes à essence font partie intégrante de la société qui les utilise pour réaliser son chiffre d'affaire. Il existe bel et bien une relation de dépendance envers la société principale qui garde la maîtrise des installations, et qui, de fait, exerce elle-même l'activité commerciale. Sur ce point, la situation diffère fondamentalement des affaires Shell et Social jugées par le Tribunal fédéral. Ici, les garagistes ne vendent pas les carburants pour leur propre compte. Ils touchent une commission, mais ne prennent aucun risque entrepreneurial. Ils vendent le carburant pour le compte de la société, en transmettant directement le produit de la vente à la société. Et si la quantité de mazout n'est pas vendue à l'échéance, le contrat est simplement renouvelé. Cela démontre que les garagistes ne vendent pas les carburants pour leur propre compte et qu'ils sont manifestement liés à la société. Il y a donc lieu de considérer que les distributeurs constituent bien une partie de la société. En conclusion, l'ensemble des conditions nécessaires à l'existence d'un établissement stable sont réalisées.

#### **E. 7**

Il est donc établi que la société détient des établissements stables à Bex, Blonay et Croy, au sens des art. 21 al. 1 lit. b LHID et 86 al. 1 lit. b LI.

#### **E. 8**

Au titre de règle de répartition de la fortune (capital) et des revenus (bénéfices) d'une entreprise intercantonale entre le canton du siège et les cantons des établissements stables, la jurisprudence tirée de l'art. 127 al. 3 Cst. (46 al. 2 aCst.) admet notamment la méthode dite indirecte. Selon ce système, les quotes-parts relatives à l'imposition de la fortune nette sont établies essentiellement suivant le rapport entre les actifs bruts localisés et la totalité des actifs ( Archives 53 444 consid. 4a/aa ). En revanche, s'agissant du bénéfice, il convient de se fonder, pour une entreprise commerciale disposant de points de ventes dans plusieurs cantons, sur les chiffres d'affaires respectifs enregistrés dans le canton du siège et ceux des

établissements stables, après distraction d'un préciput en faveur du canton du siège ( Archives 58 538 consid. 2b ; 53 444 consid. 4a/bb ; Höhn/Waldburger, op. cit., § 48 no 31 ss p. 895 ss; ATF 2P.433/1998 du 30 septembre 1998 RF 2000, 569). Il conviendra, en l'espèce, de procéder selon cette méthode, avec l'attribution d'un préciput au canton du siège de la société.

#### **E. 9**

En conclusion, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants; il n'y a pas lieu à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).

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