

VD_OMNI FI.2011.0044 vom 24. April 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-04-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0044

FR: VD_OMNI FI.2011.0044 du 24 avril 2012

IT: VD_OMNI FI.2011.0044 del 24 aprile 2012

Regeste

X. _____ AG c/Administration cantonale des impôts, STEUERVERWALTUNG, Municipalité de Fey | Confirmation du refus de l'ACI d'enregistrer le départ de la société contribuable pour le canton de Zoug et de maintenir son assujettissement illimité dans le canton. De l'aveu même de la contribuable, le siège statutaire de la recourante a été transféré à l'adresse d'une entreprise individuelle de domiciliation de sociétés; il s'agit-là d'un siège fictif. Les circonstances font ainsi que son siège statutaire ne saurait être reconnu comme étant le for principal de son imposition. Les explications de la contribuable font apparaître un faisceau d'indices dont il résulte avec une suffisante vraisemblance que, pour une part prépondérante, sinon exclusive, sa direction courante est exercée dans le canton, au domicile de son administrateur et actionnaire et ce, depuis 2006.

Erwägungen

E. 1

La recourante requiert la convocation d'une audience afin de pouvoir exprimer verbalement ses arguments et faire entendre des témoins, dont elle a requis du reste la convocation. 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 vaudoise du 28 octobre 2008 sur la

procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36; en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). L'autorité peut recourir à l'audition des parties et aux témoignages (art. 29 al. 1 let. a et f 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). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent en effet pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise, à moins que soit en cause l'examen personnel de la partie en cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, le Tribunal peut se dispenser de l'audience réclamée par la recourante et de l'audition de témoins pour s'en tenir à une procédure exclusivement écrite. La recourante s'est exprimée par écrit à deux reprises; on ne retire pas de ses explications qu'une audience doive être tenue. Les faits sont établis et le litige a trait à des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (art. 98 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, le Tribunal s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de convoquer une audience aux fins de recueillir les explications orales des représentants de la recourante et les dépositions de témoins.

E. 2

a) Sur le plan procédural, il s'avère en premier lieu que la décision de maintien de l'assujettissement de la recourante dans le canton pour l'année 2006 est datée du 7 juin 2006. Or, c'est seulement le 1^{er} février 2008, lorsque les documents fiscaux à remplir pour la période 2007 lui ont été envoyés, que la recourante a manifesté sa volonté de contester le maintien de son assujettissement dans le canton. A cette date au demeurant, le délai de trente jours pour former réclamation (art. 186 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11) était très largement échu. On peut toutefois laisser indéfinie la question du caractère définitif et exécutoire de cette décision et partant, celle de la recevabilité du présent recours. En premier lieu, cette décision a été adressée sous pli simple au siège à 1***** de la recourante; la preuve de sa réception ne peut donc être rapportée. En deuxième lieu, elle ne fait mention ni de la voie, ni du délai de réclamation. Surtout, en troisième et dernier lieu, le sort du recours au fond est de toute façon scellé, comme on le verra dans les considérants qui suivent. b) La recourante a requis en vain la production par l'autorité intimée des courriers ayant trait au contrôle fiscal opéré dans ses livres en septembre 2007, lequel aurait abouti à une absence de reprise. Elle entend ainsi rapprocher ces éléments de la décision du 14 juin 2011, par laquelle l'office d'impôt a effectué une reprise de 195'330 fr. dans ses comptes pour la période 2006, soit 41'655 fr.60 d'impôt cantonal et communal. La recourante entend ainsi démontrer que l'office d'impôt aurait, ce faisant, donné suite à une instruction de l'autorité intimée de «(...)créer artificiellement et toute pièce un bénéfice imposable chez X. _____ AG, justifiant ainsi un pseudo intérêt (autre que le seul impôt sur le capital) de manière à asseoir sa position», selon ses propres termes. La recourante perd cependant de vue que la décision qu'elle a soumise au Tribunal porte exclusivement sur son assujettissement illimité dans le canton et à 3***** à compter de la période 2006. Cette décision n'a en revanche aucune portée sur les éléments imposables de la recourante à compter des années 2006 et suivantes. La recourante a du reste formé une réclamation contre la décision de taxation du 14 juin 2011. Il s'agit-là d'une procédure distincte dans laquelle elle aura tout loisir de faire valoir ses

droits. Quoi qu'il en soit, il n'y a pas lieu de donner suite à cette réquisition qui s'avère sans intérêt pour trancher le présent recours. c) Toujours sur le plan procédural, il est vrai qu'initialement, la réclamation était dirigée contre la décision de l'office d'impôt de maintenir l'assujettissement de la recourante et d'inviter celle-ci à établir une répartition intercantonale dès la période 2006, en indiquant notamment la quotité de l'établissement stable dans le canton, invitation à laquelle la recourante n'a donné aucune suite. Il est vrai également que, durant la procédure de réclamation, la recourante a formulé une proposition de répartition que l'autorité de taxation n'a pas acceptée. En outre, il semble qu'à l'issue de l'entretien du 16 avril 2010, les représentants de l'autorité intimée aient invité les représentants de la recourante à étudier la question d'un assujettissement partiel de celle-ci; or, une fin de non recevoir leur a été signifiée le 31 mai 2010 par la plume de A.

Y._____, l'existence d'un établissement stable dans le canton étant niée. Dans ces conditions, l'autorité intimée n'était nullement tenue par cette proposition. On rappelle à cet égard que, lorsque la réclamation lui est transmise par l'autorité de taxation comme objet de sa compétence, l'ACI élucide les faits, convoque le contribuable si elle le juge nécessaire ou s'il le demande; elle arrête des propositions de règlement qu'elle soumet au contribuable et si celui-ci les admet, la réclamation tombe (cf. art. 188 al. 1 LI). Lorsqu'en revanche, le contribuable repousse les propositions qui lui sont faites, l'ACI rend une décision motivée sur la réclamation (cf. art. 188 al. 2 LI). Sur ce point, on rappelle en outre que l'autorité de taxation peut réévaluer tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier (cf. art. 48 al. 4, 2^{ème} phrase, LHID). Ce principe est concrétisé par l'art. 187 al. 2 LI, aux termes duquel aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte. Dès lors, l'autorité intimée n'était en tout cas pas liée par le contenu et la portée de la décision de l'autorité de taxation, ni même par ses propositions que la recourante a refusées. Elle avait la faculté, au terme de son instruction, de maintenir l'assujettissement illimité de la recourante dans le canton et à 3***** à compter de la période fiscale 2006.

E. 3

La décision attaquée maintient l'assujettissement illimité de la société recourante dans le canton, nonobstant le fait que celle-ci ait, le 6 avril 2006, transféré son siège de 2***** à 1*****. En substance, il y aurait lieu de considérer, selon l'autorité intimée, que le siège effectif de la recourante est à 3*****, là où réside le seul membre du conseil d'administration ainsi que la responsable des ressources humaines. La recourante le conteste et fait valoir au contraire que son siège a été transféré à 1*****, où elle est assujettie de façon illimitée, qu'elle n'exerce aucune activité dans le canton de Vaud, dans lequel elle n'exploite au surplus aucun établissement stable. a) Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de l'art. 127 al. 3, 1^{ère} phrase, Cst. 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). b) Le bénéfice réalisé par une personne morale est en principe imposable à son domicile fiscal principal,

cela même si une partie de son activité se déroule en dehors du for principal. (v. Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, Berne 2005, n° 218) Ce principe de l'assujettissement à raison du rattachement personnel est consacré par l'art. 20 al. 1, 1^{ère} phrase, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), à teneur duquel les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives, les associations, les fondations et les autres personnes morales sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton. Pour sa part, l'art. 85 LI dispose que les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton. Cette règle est complétée par l'art. 18 al. 2 LI, à teneur duquel les personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective dans le canton doivent l'impôt au lieu où se trouve leur siège ou leur administration effective. L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton (art. 87 al. 1 LI).

L'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective dans le canton ou encore le jour où elle y acquiert un élément imposable (art. 88 al. 1 LI). L'assujettissement prend fin le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective à l'étranger, ou encore le jour où disparaît l'élément imposable dans le canton (ibid., al. 2). En cas de transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt dans ces cantons pour la période fiscale entière (art. 22 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID; 88 al. 3, 1^{ère} phrase, LI). L'autorité de taxation au sens de l'art. 39 al. 2, est celle du canton du siège ou de l'administration effective à la fin de la période fiscale (art. 22 al. 1, 2^{ème} phrase, LHID; 88 al. 3, 2^{ème} phrase, LI). Lorsqu'en revanche la personne morale entretient des établissements stables en dehors du canton du siège, soit un ou plusieurs domiciles secondaires par rapport au for primaire, le bénéfice imposable doit être ventilé entre les cantons concernés (assujettissement à raison du rattachement économique; v. ATF 2C_463/2010 du 1^{er} juillet 2011, consid. 4.1; 2C_518/2010 du 9 février 2011, consid. 4.1; Peter Locher, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 2^{ème} édition, Berne 2003, p. 91; De Vries Reilingh, *op. cit.*, nos 195 et 342). Les art. 21 al. 1 LHID et 86 al. 1 LI précisent sur ce point que les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles sont associées à une entreprise établie dans le canton (let. a), lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton (let. b) ou lorsqu'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 (let. c). c) Le domicile d'une personne morale se trouve en principe au siège social fixé dans les statuts et inscrit au registre du commerce (Archives de droit fiscal 73 p. 420 et ss, consid. 2.4.2 p. 426). Il n'est pas nécessaire que la personne morale y dispose d'installations fixes et permanentes (v. Kurt Locher/Peter Locher, *Die Praxis der Bundessteuern*, III. Teil, Doppelbesteuerung, §4, IA, n° 4 ; §4, IB, n° 9). Toutefois, ce siège ne sera pas reconnu comme domicile fiscal lorsque les affaires de la société sont en réalité dirigées depuis un endroit situé dans un autre canton. Peu importe que le siège statutaire ait été choisi pour des motifs fiscaux ou pour d'autres raisons; il suffit qu'il ne corresponde pas à la réalité (De Vries Reilingh, *op. cit.*, n° 222). Si le siège social est fictif, le domicile fiscal principal se trouve à l'endroit où la direction et l'administration sont effectivement exercées, soit au lieu où les actes qui visent

la poursuite du but social sont accomplis (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, Berne/Stuttgart/Vienne 2000, 4^{ème} édition, § 8 n° 4, p. 123). Dans la résolution de conflits de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral a jugé que le lieu de l'administration effective se trouvait à l'endroit où la société avait le centre effectif et économique de son existence, à l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société, à l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire (v. ATF 2C_259/2009 du 22 décembre 2009, consid. 2.1; 2P.120/2006 du 15 décembre 2006, consid. 3.1; 2A.321/2003 du 4 décembre 2003, consid. 3.1, références jurisprudentielles citées). La détermination du lieu de l'administration effective s'impose tout particulièrement lorsque le siège de la personne morale a été créé de façon artificielle, par exemple s'il se trouve à une adresse qui n'est qu'une simple boîte aux lettres (ATF 2C_259/2009, déjà cité, consid. 2.1, plus références). Elle s'effectue à l'aide d'indices dont la résidence des organes directionnels de la société, le lieu où les opérations de gestion s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés. La doctrine définit l'administration effective comme la direction courante, notion qui s'oppose à une simple activité administrative d'exécution ainsi qu'à une activité des organes sociaux suprêmes de la société limitée soit à la prise des décisions fondamentales de principe, de caractère stratégique, soit au contrôle de la direction courante proprement dite. Elle ne considère comme nécessairement déterminants ni le lieu où se tiennent les séances du conseil d'administration ou les assemblées générales, ni le domicile des actionnaires. Enfin, lorsque cette activité de direction courante est exercée en plusieurs endroits, est déterminant celui où elle est déployée de manière prépondérante, celui où se situe son centre de gravité (ATF 2A.321/2003, déjà cité, plus références).

E. 4

A la lumière de ce qui précède, le Tribunal fait, dans le cas d'espèce, plusieurs constatations. a) Depuis avril 2006, le siège statutaire de la recourante se situe à 1*****, à l'adresse d'une entreprise individuelle de domiciliation de sociétés. La recourante l'admet elle-même; il s'agit-là d'un siège fictif puisque l'administration serait, selon ses propres explications, effectuée depuis 8*****, dans un appartement de quatre pièces qu'elle a pris à bail à l'adresse *****, depuis le 1^{er} janvier 2006. De l'aveu même de la recourante, ces circonstances font ainsi que son siège statutaire ne saurait de toute façon être reconnu comme étant le for principal de son imposition. Il reste cependant à déterminer ce lieu, soit celui de l'administration effective de la recourante. On retire des explications de celle-ci qu'il pourrait s'agir de 8*****; l'autorité intimée soutient, quant à elle, que ce lieu se situe à 3*****. b) La majeure partie de la clientèle de la recourante se trouverait dans la région de 7*****. A. Y. _____, qui gère les affaires, en est redevenu l'administrateur unique en décembre 2005. A cette époque également, la recourante a résilié le bail relatif aux locaux commerciaux qu'elle occupait alors à 2*****, depuis lesquels était exercée jusqu'alors sa direction effective. En lieu et place, elle a conclu un nouveau contrat de bail, non pour d'autres locaux commerciaux ou d'autres bureaux, mais pour l'appartement dont il est question ci-dessus à 8*****. La recourante explique que l'administration est effectuée depuis lors dans cet appartement dont l'affectation est en quelque sorte mixte. Or, comme l'autorité intimée le fait observer, les comptes de la recourante ne permettent en tout cas pas de retenir que l'affectation de cet appartement serait mixte, comme celle-ci le soutient. Le seul montant comptabilisé par la recourante depuis 2004 à titre de frais de locaux a trait au loyer de ses bureaux de 2***** puis, dès 2006, à la rémunération de la convention de domiciliation à 1*****. Le loyer de

l'appartement de 8***** est, quant à lui, comptabilisé en tant que frais de logement sous la rubrique des salaires et charges sociales; en effet, la recourante met celui-ci à disposition de ses employés. Sans doute, la recourante fait valoir à cet égard que, pour des raisons de commodité, A. Y. _____ a souhaité se rapprocher du lieu où il avait été délégué par son employeur aux fins d'accomplir un mandat pour le compte de E. _____, soit l'aéroport de 7*****_*****. Il importe cependant d'accueillir cette explication avec prudence lorsque l'on sait que la recourante n'a pas transféré son siège dans le canton de 7*****, comme on aurait pu s'y attendre, mais à 1***** à une adresse lui servant, on l'a vu, de simple boîte aux lettres. On en retire toutefois que c'est bien A. Y. _____ qui effectue l'administration de la recourante et accomplit tous les actes visant la poursuite du but social. Dès lors, c'est la résidence effective de ce dernier qui sera considérée en l'occurrence comme le domicile fiscal principal de la recourante. c) Depuis 2002, A. Y. _____ n'est plus salarié de la recourante; il est employé au service de A. _____ SA, qui exploite un bureau de fiduciaire et de courtage en matière de remises de commerce, à 4*****, à un taux de 80%. On admettra qu'il travaille dans cette dernière localité puisque, de 2005 à 2009, il a revendiqué une déduction de son revenu pour frais de transport de 42 km par jour et par année, soit la distance 3*****-4*****, ceci à raison de 240 jours. A. Y. _____ consacre le reste de son temps libre à l'administration de la recourante. Or, A. Y. _____ a conservé son domicile à 3*****, où il possède la parcelle n° 1***, de 1'704 m², sur laquelle est bâtie une maison d'habitation de 211 m², dans laquelle vit également son épouse B. Y. _____. Selon les explications de la recourante, A. Y. _____ aurait toutefois emménagé en décembre 2005 à 8*****, dans l'appartement de quatre pièces qu'elle-même a pris à bail. Sur ce volet également, les explications de la recourante, empreintes de contradictions, suscitent les plus sérieuses réserves, voire une certaine perplexité. En effet, A. Y. _____ n'a jamais annoncé son départ de 3***** aux autorités et, jusqu'en 2010 à tout le moins, a continué à être assujéti de façon illimitée dans cette commune. Du reste, c'est à 3***** et non à 8***** que le courrier destiné à la recourante est transmis par son bailleur de domicile de 1*****. A cela s'ajoute que la recourante a mis son appartement de 8***** à la disposition successive de plusieurs employés; elle indique elle-même dans ses écritures que l'un d'entre eux, H. _____, y a ainsi vécu seul de mars 2007 à mars 2009. On voit mal, dans ces conditions, comment A. Y. _____ aurait pu dans le même temps y emménager. Au surplus, il est douteux que l'intéressé ait pu se constituer un domicile dans le canton de 7***** et y effectuer l'administration de la recourante, tout en se rendant à 4***** depuis 3***** cinq jours par semaine durant les douze mois de l'année. d) En définitive, les propres explications de la recourante font apparaître un faisceau d'indices duquel il résulte avec une suffisante vraisemblance que, pour une part prépondérante, sinon exclusive, sa direction courante est exercée à 3***** depuis 2006. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a refusé de prendre en considération le transfert de son siège à 1***** pour maintenir son assujétissement illimité dans le canton et à 3***** depuis avril 2006, conformément aux articles 20 al. 1 et 85 LI. Comme la recourante n'est pas en mesure d'apporter des faits propres à détruire cette vraisemblance, sauf à se contredire, son recours ne peut qu'être rejeté. Il n'est cependant pas exclu que la question du domicile de la recourante doive être revue en 2012, dès lors que A. D. _____, opérationnel à 8***** au demeurant, a succédé à A. Y. _____ à la tête du conseil d'administration et qu'il détient la signature individuelle. Il appartiendra, le cas échéant, à l'autorité compétente de statuer sur ce point.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Au vu de l'issue de la procédure, la recourante supportera un émolument judiciaire (art. 49 et 91 LPA-VD). En outre, l'allocation de dépens ne saurait entrer 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.