

VD_OMNI FI.2014.0133 vom 13. Mai 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-05-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0133

FR: VD_OMNI FI.2014.0133 du 13 mai 2015

IT: VD_OMNI FI.2014.0133 del 13 maggio 2015

Regeste

Commune d'Ecublens, Administration cantonale des impôts, Office d'impôts du district de Morges, COMMUNE DE PREVERENGES | Recours de la commune du lieu de l'activité d'un directeur d'une entreprise, à l'encontre du refus de l'ACI de lui accorder une ristourne de 50% de l'impôt prélevé par la commune de domicile du directeur en lien avec cette activité. Interprétation de la notion de "dirigeant". En l'occurrence, le directeur, même s'il ne peut engager la société que par une signature collective à deux, dispose de pouvoirs suffisants pour lui assurer une situation dominante dans la conduite générale de la société et assume une responsabilité importante dans la gestion des affaires. Il doit dès lors être considéré, contrairement à ce qu'a retenu l'ACI, comme un dirigeant au sens de l'art. 18a LCom. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

La recourante demande, à titre d'instruction, que l'ACI soit invitée à fournir un certain nombre d'informations, ayant trait notamment au nombre de personnes morales inscrites au Registre du commerce en 1960 et en 2012. Elle demande également des précisions quant au nombre de contribuables vaudois considérés comme dirigeants. a) Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 V 125 consid. 2.1 p. 127; 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48/49; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272). Le droit de faire administrer des preuves découlant du droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction, lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429). b) Le recours porte exclusivement sur l'interprétation à donner à la notion de "dirigeant". On ne voit dès lors pas en quoi le nombre de personnes visées par ce terme dans le canton de Vaud pourrait avoir une incidence sur l'issue du recours. Dans ces circonstances et par appréciation anticipée des moyens de preuve, le Tribunal n'ordonnera pas la production de pièces supplémentaires.

E. 2

Est considéré comme dirigeant celui qui, par l'étendue de ses pouvoirs de décision et de ses responsabilités, joue à la tête d'une société un rôle semblable à celui du contribuable qui exploite sa propre entreprise.

E. 2.4

p. 83; 138 II 105 consid. 5.2 p. 107 s.; 137 V 14 consid. 4.3.1 p. 118). Par ailleurs, l'autorité a le droit - et éventuellement le devoir (ATF 118 Ib 187 consid. 5a p. 191) - de déroger au sens littéral d'un texte apparemment clair, par la voie de l'interprétation, lorsque des raisons objectives révèlent que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent ressortir des travaux préparatoires, du but de la règle et de ses rapports avec d'autres (ATF 140 II 202 consid. 5.1 p. 204; 139 III 478 consid. 6 p. 479; 138 II 440 consid. 13 p. 453). En revanche, le juge ne peut, sous peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur, en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda); autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales en cause (ATF 133 III 257 consid. 2.4 p. 265; 130 II 65 consid. 4.2 p. 72; 127 V 75 consid. 3 p. 79). c) Lors de l'adoption de la LICom, l'art. 12 LICom, relatif à l'imposition des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, disposait de ce qui suit: "Lorsque le contribuable exerce une activité lucrative régulière au service d'autrui dans une autre commune du canton que celle où il paie l'impôt cantonal, le produit de cette activité est imposable pour un quart dans la commune où elle s'exerce et pour les trois quarts dans la commune où se paie l'impôt cantonal". Le projet de loi adopté par le Conseil d'Etat le 6 novembre 1959 prévoyait la suppression de l'imposition d'une partie du salaire au lieu de l'activité lucrative. L'exposé des motifs précise que, " pour tenir compte des intérêts légitimes des communes les plus touchées par l'abandon de la répartition trois quarts – un quart, le Département de l'intérieur propose d'étendre la notion d'activité lucrative indépendante à l'activité dirigeante dans une société. Ainsi les communes où se trouvent d'importantes entreprises pourront imposer en plein le produit du travail des dirigeants de ces entreprises, à défaut de pouvoir atteindre partiellement l'ensemble du personnel qui y travaille. Certains administrateurs-délégués et directeurs sont visés par cette disposition. Ce qui importe, c'est moins le titre donné à la fonction que la vraie nature de celle-ci. On a en vue ceux qui, par l'étendue de leurs pouvoirs de décision et de leurs responsabilités, jouent à la tête d'une société un rôle semblable à celui de contribuable qui exploite sa propre entreprise " (Projet de loi modifiant la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux - Motion Ducret -, Exposé des motifs, BGC printemps 1960, p. 192ss, p. 197). L'art. 11 LICom du projet de loi était formulé en ces termes: "Le contribuable qui exerce une activité lucrative indépendante est imposable, pour le produit de cette activité et pour les éléments de fortune qui y sont affectés, que dans la commune où elle s'exerce au moyen d'un établissement stable. La même règle s'applique à la rétribution des personnes qui exercent une activité dirigeante dans une société". En premier débat, un amendement à l'alinéa 2 de cette disposition a été adopté (BGC printemps 1960, p. 368ss). Il était formulé comme il suit: "La même règle s'applique à la rétribution des personnes à la tête d'une société commerciale et qui l'engagent par leur signature collective ou individuelle, au sens de l'inscription du registre du commerce (administrateur-délégué, directeur, fondé de pouvoir et autres)". En deuxième débat, cet amendement a été remplacé par un article 18bis, dont la teneur est identique à celle de l'actuel art. 18a LICom (BGC printemps 1960, p. 608ss, ainsi que p. 659). D'après les discussions du deuxième débat, cet article devait concerner environ 60 à 100 personnes pour l'ensemble du canton, alors que l'amendement adopté en premier débat en visait approximativement 3'000. d) Ayant à appliquer cette disposition dans un arrêt de 1962, la Commission cantonale de recours a précisé que la notion de "dirigeant" se trouve limitée au

contribuable qui dispose de pouvoirs lui assurant un rôle déterminant dans les décisions relatives aux affaires importantes de la société (comme celles engageant son existence) et qui assume des responsabilités étendues quant à l'ensemble de l'activité ordinaire de l'entreprise. Cette définition s'applique notamment soit à celui qui est à la fois directeur principal et actionnaire unique ou majoritaire d'une société (entreprise familiale), soit au contribuable qui, en plus de sa fonction de directeur, est administrateur-délégué ou prépondérant d'une société à actionnaires multiples, soit au directeur général d'une grande entreprise commerciale ou industrielle qui, sans être actionnaire ni faire partie de l'administration de la société, possède des pouvoirs suffisants pour lui conférer pratiquement la qualité de seul responsable envers le conseil d'administration (arrêt de la Commission cantonale de recours du 29 juin 1962, commune d'Y. c. commune de G., en la cause R. J., in: RDAF 1963 p. 36s.; cf. également David Equey, Les impositions communales en droit vaudois, in: RDAF 2012 n° spécial, p. 1ss, notamment p. 27s.). Dans l'arrêt du 29 juin 1962 précité, la Commission cantonale de recours a refusé de reconnaître la qualité de dirigeant à un directeur, responsable d'un des départements de l'entreprise, en dépit de son pouvoir de prendre seul des décisions ayant trait à la marche de l'entreprise, dans la mesure où il devait tenir compte de l'avis de ses collègues, ainsi que de celui du directeur général. Il ne disposait ainsi pas de pouvoirs spéciaux lui assurant une situation dominante dans la conduite générale de la société, confiée précisément à un directeur général et administrateur-délégué (RDAF 1963 p. 36s.). Dans un arrêt subséquent, la Commission cantonale de recours a en revanche reconnu la qualité de dirigeant à un administrateur-délégué, disposant de la signature individuelle et prenant régulièrement de son propre chef de multiples décisions d'une portée souvent considérable, par leurs conséquences financières notamment, qui dirige personnellement l'un des principaux secteurs de l'activité de la société (arrêt de la Commission cantonale de recours du 6 mars 1963, Commune de Blonay c. Commune de Vevey en la cause C., in: RDAF 1963 p. 97ss).

E. 3

Selon l'ACI, admettre qu'un directeur avec une signature collective à deux serait visé par l'art. 18a LICom irait à l'encontre de volonté du législateur cantonal. La recourante soutient au contraire qu'il faut s'attacher à la situation concrète, en examinant dans les faits l'importance du pouvoir de décision et l'étendue des responsabilités de la personne potentiellement visée par l'application de cette disposition. a) Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, le législateur cantonal, lorsqu'il a adopté l'art. 18bis (actuel art. 18a) LICom, s'est écarté d'un texte moins restrictif, englobant dans la notion de dirigeant les personnes à la tête d'une société commerciale, l'engageant par leur signature individuelle ou collective. Cette formulation était susceptible de concerner toute personne inscrite au Registre du commerce avec une signature collective ou individuelle, indépendamment de l'étendue de ses pouvoirs de décision et de ses responsabilités. Elle aurait ainsi concerné un nombre relativement important de personnes. Le texte finalement adopté se rapproche plus de la formulation initiale du projet de loi du 6 novembre 1959. Le second alinéa de l'art. 18a LICom correspond d'ailleurs exactement au texte de l'exposé des motifs. Or, celui-ci précise, s'agissant de la notion d'activité dirigeante que "ce qui importe, c'est moins le titre donné à la fonction que la vraie nature de celle-ci". De cette précision, on peut retenir que la qualification de dirigeant ne se déduit pas de l'inscription qui figure au Registre du commerce, mais de l'ensemble des circonstances. Le mode de signature, individuelle ou collective, ne constitue dès lors qu'un indice pour déterminer concrètement l'étendue du pouvoir de décision dont dispose, par exemple, un directeur ou un administrateur-délégué.

Comme le relève la recourante, la plupart des grandes entreprises commerciales et industrielles ne peuvent actuellement être valablement engagées qu'au moyen d'une signature collective, pour des motifs de bonne gouvernance. Exclure d'emblée de la notion de dirigeant une personne inscrite au Registre du commerce avec une signature collective à deux, sans examiner concrètement sa position dans l'entreprise, irait à l'encontre de la volonté du législateur. Une telle interprétation ne ressort en tous les cas pas des débats relatifs au texte finalement adopté, aucune référence n'étant en effet faite au mode de signature, tel qu'il figure au Registre du commerce. b) Il convient dès lors d'examiner quelle est concrètement la position de A. X. _____ au sein de Y. _____, afin de déterminer s'il exerce une fonction de dirigeant. L'administration de Y. _____ est composée de neuf membres, dont un président et un vice-président, qui disposent tous deux d'un droit de signature collective à deux. Les autres membres de l'administration n'ont pas de droit de signature. D'après les statuts de la coopérative, l'administration délègue à la direction les compétences nécessaires à la planification et à la conduite des affaires, sous réserve des compétences qu'elle se réserve et qui ne peuvent faire l'objet d'une délégation (art. 57 Statuts). Ces réserves, énumérées à l'art. 57 al. 2 Statuts, portent notamment sur: la désignation des personnes faisant partie de la direction et des autres personnes possédant un droit de signature (let. c); les promotions de cadres supérieurs et sur la détermination de leurs conditions d'engagement (let. d); les décisions sur l'introduction ou la cessation d'activités commerciales dans des secteurs particuliers et sur l'extension de l'assortiment par l'adjonction de nouvelles catégories de marchandises ou de prestations de service (let. h); les décisions concernant les opérations immobilières, les participations financières et les succursales ainsi que l'ouverture et la suppression de point de vente (let. i). La direction est quant à elle composée de six personnes, dont le directeur, qui en assume la présidence et qui la représente vis-à-vis de l'administration (art. 61 Statuts). Selon l'extrait du Registre du commerce, le directeur dispose d'une signature collective à deux, avec n'importe quelle autre personne au bénéfice d'un droit de signature, c'est à dire un membre de la direction, le président ou le vice-président de l'administration. Quant aux membres de la direction, ils ne peuvent valablement engager la société qu'avec la signature collective à deux du directeur, du président ou du vice-président de l'administration. D'après l'art. 62 Statuts, la direction est chargée de la gestion des affaires de la coopérative sous réserve des compétences de l'administration selon les art. 56 et 57. Elle en est responsable vis-à-vis de l'administration. Dans le cadre de ses compétences, elle prend les mesures qui sont de nature à promouvoir les objectifs économiques et non économiques de la coopérative en tenant compte des intérêts de la communauté Y. _____ et des engagements envers la FCY. _____. Du partage des compétences entre la direction et l'administration résultant notamment des art. 57 et 62 Statuts, il ressort que la direction, et en particulier son directeur qui la représente vis-à-vis de l'administration (art. 61 al. 1 Statuts), dispose surtout de compétences liées à la gestion des affaires existantes. Elle ne peut pas décider d'ouvrir ou de fermer un point de vente. Son rôle se limite ainsi à la mise en œuvre de la politique définie par l'administration, laquelle est elle-même limitée par les engagements statutaires et conventionnels pris à l'égard de la Fédération des Coopératives Y. _____, dont elle est membre (art. 7 Statuts). Cela étant, le pouvoir conféré au directeur, qui dispose d'une signature collective à deux avec n'importe quel autre membre de la direction, et dès lors y compris avec les membres de la direction dont il est hiérarchiquement le supérieur, apparaît dans les faits très étendu. Les décisions qu'il est susceptible de prendre peuvent avoir une incidence considérable. Si le directeur n'est pas habilité à abandonner l'exploitation d'un point de vente, il n'en demeure

pas moins que ses décisions auront une importance déterminante sur son existence, dont on peut supposer qu'elle est étroitement liée à la rentabilité de l'établissement, ce dont répond la direction. Enfin, même lorsqu'une décision échappe au pouvoir de décision du directeur, ce dernier a la possibilité, d'après les statuts, d'émettre des propositions (cf. art. 57 al. 2 let. a, c et d Statuts). De l'organisation choisie, on peut en déduire que le directeur dispose ainsi, au sens de la jurisprudence précitée, de la qualité de seul responsable envers le conseil d'administration. Sa position, telle qu'elle est représentée dans l'organigramme produit par la recourante, en constitue une illustration. Il ressort en effet de ce document que le directeur, qui n'a aucune attribution spécifique, supervise tous les domaines d'activité (soit les départements "Supermarchés", "Marchés spécialisés", "Formations, Loisirs et Culture", "Logistique et Informatique", "Immobilier", ainsi que "Ressources humaines, Finances, Sécurité") des personnes qui composent la direction. Il assume par ailleurs, à teneur de ce document, un rôle de porte-parole, puisqu'il supervise la communication et les relations extérieurs. Le directeur est enfin, outre ses activités liées au secrétariat, aux organes statutaires, à la fondation Z._____, ainsi qu'au B._____, à la tête de la fiduciaire interne. Il dispose ainsi de pouvoirs suffisants pour lui assurer une situation dominante dans la conduite générale de la société et assume une responsabilité importante dans la gestion des affaires. Il est d'ailleurs la seule personne habilitée à représenter Y._____ auprès de la FCY._____, où il siège dans l'administration au sein du comité "commerce de détail". Le directeur de Y._____ doit être dès lors considéré comme un dirigeant au sens de l'art. 18a LCom.

E. 4

Le recours doit être admis et la décision attaquée, réformée, en ce sens qu'une ristourne de 50% au sens de l'art. 18a LCom est octroyée à la commune d'Ecublens, en lien avec l'activité de directeur de A. X._____. Il n'est pas perçu de frais. La recourante, qui obtient gain de cause en ayant procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, a droit à une indemnité à titre de dépens.

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