

# VD\_OMNI FI.2016.0003 vom 27. April 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-04-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0003)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0003 du 27 avril 2016

IT: VD\_OMNI FI.2016.0003 del 27 aprile 2016

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district de la Riviera - Pays-d'Enhaut, Commune de Bourg-en-Lavaux, AEBISCHER | Recours de la commune du lieu de l'activité du président d'un établissement autonome de droit public, 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 président en lien avec cette activité. La notion de "société" de l'art. 18a al. 2 LICom ne vise pas les établissements de droit public, mais plutôt les sociétés au sens du CO. Cela exclut, en dépit de la grande latitude de décision et des responsabilités importantes assumées par son président, d'assimiler sa situation à celle des directeurs de sociétés commerciales. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Lorsqu'un contribuable de condition dépendante exerce une activité dirigeante dans une autre commune que celle où il paie l'impôt cantonal, cette dernière ristourne à la commune du lieu de travail le 50 % de l'impôt afférent au produit de cette activité.

### 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). Dans un arrêt récent, le Tribunal cantonal a reconnu la qualité de dirigeant à un directeur d'une importante entreprise, dès lors qu'il disposait de pouvoirs suffisants pour lui assurer une situation dominante dans la conduite générale de la société et assumait une responsabilité importante dans la gestion des affaires, le fait qu'il ne puisse engager la société qu'au moyen d'une signature collective à deux n'étant pas déterminant (arrêt FI.2014.0133 du 13 mai 2015). 2. Selon l'ACI, admettre que le président d'un établissement d'enseignement, tel Y.\_\_\_\_\_, serait visé par l'art. 18a LICom irait à l'encontre de la volonté du législateur cantonal. Pour la recourante, il y a lieu de tenir compte du fait que Y.\_\_\_\_\_ est exploitée de la même manière que toute autre société. Il convient ainsi d'examiner si l'art. 18a LICom concerne exclusivement les dirigeants de sociétés commerciales ou s'il est susceptible de s'appliquer également au président ou directeur d'un établissement autonome de droit public. L'art. 18a al. 1 LICom, dont le titre marginal est "Dirigeants de sociétés", se réfère à la notion d'activité dirigeante, elle-même définie au deuxième alinéa de cette disposition en ces termes: " 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" . La gestion des écoles polytechniques fédérales constitue une tâche publique de la Confédération suisse (art. 63a al. 1 Cst.). A teneur de l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (Loi sur les EPF; RS 414.110), Y.\_\_\_\_\_ est un établissement autonome de droit public de la Confédération. La notion d'établissement, que l'on trouve notamment à l'art. 56 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), se recoupe avec celle d'établissement de droit public, qui recouvre toute institution régie par le droit public, créée et surveillée par l'Etat ou une autre corporation de droit public, dotée de moyens financiers et de personnel et destinée à l'accomplissement durable de tâches de droit public (cf. Marco Greter, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bâle 2008, n. 5 par renvoi du n. 9 ad art. 56 LIFD qui se réfère à Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, thèse Zurich 1998, p. 16ss et les références citées). Un tel établissement se distingue d'une société de droit public, notamment d'une société anonyme au sens de l'art. 763 CO (cf. ATF 127 II 113 consid. 5b p. 116/117; 115 Ib 233 consid. 1 p. 234-235 et consid. 3 p. 237-238; Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, p. 67 ss et 79 ss; Kuster, op. cit., p. 16-20 et 27-29). Un établissement n'est ainsi pas une société au sens défini par le Code des obligations, qui suppose l'existence, soit d'un contrat (par exemple pour la société simple), soit d'un capital social dont les parts sociales sont détenues par des associés (par exemple la société anonyme ou la société à responsabilité limitée). Il y a lieu de tenir compte également du fait que, lorsque la loi fiscale utilise des notions de droit privé, ces dernières doivent, en principe, être comprises selon leur sens usuel en droit civil (cf. ATF 140 II 255 consid. 3 p. 258). D'un point de vue littéral, il faut

ainsi retenir que la notion de "société" de l'art. 18a al. 2 LICom ne vise pas les établissements de droit public, mais plutôt les sociétés au sens du CO. Une telle interprétation est confortée par les travaux préparatoires. La notion d'"activité dirigeante" avait été introduite pour tenir compte du fait que de plus en plus de personnes physiques indépendantes exerçaient désormais une activité comparable sous la forme d'un emploi salarié au profit d'une personne morale. On ne peut déduire de ces explications une volonté du législateur cantonal d'intégrer dans la notion d'activité dirigeante toute personne qui disposerait d'un important pouvoir de décision et dont les responsabilités seraient étendues, sans égard au fait que l'activité se déploie dans un cadre étatique ou dans le marché libre, sous une forme commerciale. La notion de "société commerciale" figure d'ailleurs expressément dans l'amendement proposé à l'alinéa 2 du projet de loi. Si celui-ci n'a finalement pas été adopté, c'est en raison de la notion jugée trop large de dirigeant. Les termes "société commerciale" n'ont quant à eux pas été discutés et semblaient dès lors, pour les membres du Grand conseil, inhérents à la notion de société telle que visée par l'art. 18a al. 2 LICom. Dans ses arrêts rendus peu après l'entrée en vigueur de cette disposition, la Commission cantonale de recours s'est d'ailleurs expressément référée à la situation des directeurs des "grandes entreprises commerciales et industrielles", lesquels pouvaient être qualifiés de dirigeants également s'ils possédaient des pouvoirs suffisants pour leur conférer pratiquement la qualité de seul responsable envers le conseil d'administration (cf. arrêt du 29 juin 1962 in: RDAF 1963 p. 36s.). Une interprétation systématique, comme le requiert la recourante, ne conduit pas à un autre résultat. L'art. 61 LIFD, qui traite de l'imposition des restructurations se réfère à la notion de personne morale, et non à celle de société comme en l'occurrence. Ces deux notions juridiques ne sauraient être assimilées. Quant aux art. 99 à 101 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus; RS 221.301), qui traitent des instituts de droit public, ils ne s'appliquent manifestement pas à un établissement tel que Y.\_\_\_\_\_. La qualification d'institut de droit public suppose en effet que soient réunies deux conditions, soit l'indépendance et l'inscription au Registre du commerce (François Bellanger, in: Peter/Trigo Trindade [éd.], Commentaire LFus, Genève/Zurich/Bâle, 2005, n°1 ad art. 99 LFus). Y.\_\_\_\_\_, bien qu'elle dispose de la personnalité morale, n'est pas inscrite au Registre du commerce. La référence à ces dispositions, dont il ne ressort pas une définition différente de la notion de société, n'est ainsi d'aucune utilité pour la recourante. S'il est incontestable que le président de Y.\_\_\_\_\_ dispose d'une grande latitude de décision et qu'il assume une responsabilité importante dans son fonctionnement, le fait que son activité s'exerce dans le cadre d'un établissement de droit public exclut qu'il soit assimilé à un dirigeant au sens de l'art. 18a LICom. Il est vrai que le président de Y.\_\_\_\_\_ exerce, d'un point de vue extérieur, son activité de manière relativement similaire à celle des directeurs de sociétés commerciales. Son activité demeure toutefois largement délimitée par des exigences légales, ce qui justifie objectivement une différence de traitement avec les dirigeants d'autres sociétés gérées sous une forme commerciale. Il convient également de ne pas perdre de vue que l'enseignement demeure la mission principale de l'établissement. A ce titre, il n'y a pas de raison de traiter différemment, comme le requiert la recourante, le président de Y.\_\_\_\_\_ du recteur de l'université de Lausanne ou de toute autre personne à la tête d'un établissement de droit public.

### **E. 3**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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