

S. 218 / Nr. 40 Doppelbesteuerung (f)

BGE 79 I 218

40. Extrait de l'arrêt du 7 octobre 195:3 dans la cause Socal S.A. contre Canton de Valais.

Regeste:

Double imposition (art. 46 Cst.)

Quand un Canton est-il fondé à prétendre qu'un autre Canton a renoncé à imposer le même contribuable? (consid. 1)

Cas d'une société ayant notamment pour but la vente d'essence pour véhicules automobiles et possédant dans un autre canton que celui dans lequel elle a son siège social des postes de distribution qu'elle met à la disposition de garagistes qui, en dépit des obligations contractées envers la société, n'en doivent pas moins être considérés comme des commerçants indépendants (consid. 3)

Seite: 219

Doppelbesteuerung (Art. 46 BV).

Voraussetzungen der Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechtes wegen verspäteter Veranlagung (Erw. 1).

Besteuerung einer Unternehmung, die Handelmit flüssigen Brennstoffen für Motorfahrzeuge betreibt, ausserhalb des Sitzkantons Tankstellen besitzt und diese Garagisten zur Verfügung stellt, die trotz ihrer vertraglichen Bindungen an die Unternehmung als selbständige Gewerbetreibende zu betrachten sind (Erw. 3).

Doppia imposta (art. 46 CF).

Quando un Cantone ha il diritto di pretendere che un altro Cantone ha rinunciato a imporre lo stesso contribuente (consid. 1)?

Imposizione d'una società che ha segnatamente per iscopo la vendita di benzina per autoveicoli e che possiede in un Cantone, che non è quello ove ha la sua sede sociale, posti di distribuzione da essa messi a disposizione di garagisti i quali, nonostante i vincoli contrattuali che li legano alla società, debbono tuttavia essere considerati come commercianti indipendenti (consid. 3).

A. - La Société Socal S.A. dont le siège est à Lausanne a pour objet le commerce des produits de pétroles de toutes sortes et particulièrement des carburants, des huiles de chauffage et huiles minérales. Elle possède des dépôts à Renens, Yverdon, Villeneuve, Genève et Bienne. Au cours des années 1926 à 1935, elle a installé des postes de distribution d'essence dans sept garages sis dans le Canton du Valais. Ces postes sont constitués par un appareil de distribution relié à une citerne et muni d'un compteur. Elle a conclu avec les garagistes un contrat disposant notamment ce qui suit: Socal S.A. installe l'appareil à ses frais et le confie au garagiste (dénommé distributeur) «à titre de prêt». Le réservoir avec tous ses accessoires reste la «propriété exclusive» de Socal S.A. Le distributeur s'engage à ne s'approvisionner en essence ou en tout autre carburant qu'auprès de Socal S.A. et s'interdit d'acheter, vendre, livrer, emmagasiner ou distribuer tout carburant pouvant concurrencer les produits «Socal». Les quantités d'essence ou de tout autre carburant livrées lors de chaque opération de remplissage sont facturées au distributeur au litre au prix officiel du jour de la livraison sous déduction d'une «commission» s'élevant de 6,5 à 9 ct. par litre, soit à 1 à 2 ct. de moins que celle qui est accordée aux distributeurs

Seite: 220

qui ne disposent pas de colonnes de distribution installées par Socal S.A. Le distributeur s'engage à suivre exactement les instructions de Socal S.A. au sujet de la vente et en particulier à observer strictement les prix prescrits par elle, prix qui seront affichés visiblement sur la colonne et qui pourront être modifiés en tout temps. En cas de baisse du prix du litre fixé par Socal S.A., cette dernière bonifie au distributeur la différence entre l'ancien et le nouveau prix sur la quantité d'essence ou de tout autre carburant restant dans le réservoir. Le distributeur s'engage à contribuer dans la plus large mesure à l'extension de la vente des produits de Socal S.A. et à n'admettre aucune réclame extérieure de carburants ou de lubrifiants autres que ceux qui sont fournis par Socal S.A. Au cas où le distributeur viendrait à exploiter un autre garage dans la même localité, il s'engage pour la durée du contrat à ne pas y faire installer d'autres appareils que ceux de Socal S.A. En cas de vente ou de location de son commerce, il s'engage à faire reprendre les colonnes «Socal» par son successeur. Dans le cas où la vente serait insuffisante ou à la suite d'une grave violation des prescriptions du contrat, Socal S.A. se réserve le droit de faire procéder au retrait complet et immédiat de l'installation sans dédommagement.

B. - Depuis 1926 le Canton du Valais assujettit Socal S.A. à l'impôt sur le capital et les réserves et à l'impôt sur le revenu pour les colonnes de distribution qu'elle a fait installer dans le canton et qu'il considère comme un établissement commercial. A l'occasion de la déclaration d'impôt pour 1952, Socal S.A. a fait savoir au Département des finances qu'elle ne s'estimait pas assujettie à l'impôt dans le canton.

La Commission cantonale d'impôt pour les personnes morales, persistant à considérer que Socal S.A. était imposable dans le Canton du Valais, lui a adressé, le 2 juin 1953, un bordereau fixant à 112 fr 50 l'impôt sur le capital et les réserves et à 188 fr. 80 l'impôt sur le revenu.

Seite: 221

Pour l'exercice de 1952, le Canton de Vaud avait également fait parvenir à Socal S.A. un bordereau d'impôt. Cet impôt était fixé en considération des éléments de la fortune du contribuable qui avaient servi de base à l'impôt réclamé par le Canton du Valais.

C. - Estimant être victime d'une double imposition contraire au principe découlant de l'art. 46 al. 2 Cst., Socal S.A. a, par mémoire du 22 juin 1953, adressé au Tribunal fédéral un recours de droit public en concluant à ce qu'il lui plaise prononcer:

«qu'un garage, propriété d'un tiers dont les installations de distribution d'essence ont été prêtées par Socal, ne constitue pas un domicile fiscal secondaire pour Socal;

que de ce fait Socal n'est pas contribuable dans le canton du Valais et que la taxation de l'Autorité fiscale valaisanne est annulée;

«que les frais et dépens occasionnés pendant la présente procédure incombent entièrement au Département des finances du canton du Valais».

D. - Le Conseil d'Etat du Canton du Valais a conclu au rejet du recours dans la mesure où il était dirigé contre la décision du fisc valaisan.

Le Conseil d'Etat du Canton de Vaud a conclu au rejet du recours en tant que ce dernier pouvait être dirigé contre le Canton de Vaud.

Considérant en droit:

1.- Selon le Conseil d'Etat du Canton de Vaud, la prétention du Canton du Valais d'imposer la recourante serait tardive. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, le droit d'un canton à percevoir un impôt s'éteint lorsque, connaissant ou devant connaître les faits déterminants au point de vue territorial pour fonder l'obligation du contribuable, il diffère outre mesure de le réclamer et que, sa prétention étant reconnue dans la suite, un autre canton pourrait être tenu de restituer des impôts perçus dans l'ignorance de la nouvelle prétention fiscale (RO 74 I

Seite: 222

271, 76 I 13, consid. 2). L'obligation ainsi imposée d'avoir égard aux autres cantons intéressés est considérée comme violée lorsque des prétentions fiscales nouvelles et différentes de l'imposition courante ne sont émises dans les rapports intercantonaux qu'après la fin de l'année fiscale (RO 63 I 237, 68 I 138, 76 I 13 /14). Or, par la taxation du 2 juin 1953, le Canton du Valais n'a pas émis de prétention nouvelle contre la recourante il s'en est tenu, en dépit de la protestation de cette dernière, à l'imposition existant depuis 1926.

2. -

3.- Selon la jurisprudence fédérale relative à l'art. 46 al. 2 Cst., une entreprise dont l'exploitation s'étend sur deux ou plusieurs cantons a, outre son domicile principal dans le canton où se trouve le siège social, des domiciles secondaires dans les cantons où se trouvent des installations permanentes au moyen des quelles elle exerce une partie essentielle de son activité commerciale, tant au point de vue qualitatif qu'au point de vue quantitatif (RO 61 I 183 et 254, 62 I 139 et les arrêts cités). Ces installations ne justifient toutefois l'assujettissement de l'entreprise à l'impôt dans le canton où elles se trouvent que si elles font partie de l'exploitation de cette entreprise et non pas de l'exploitation d'une autre entreprise indépendante (RO 45 I 214, 45 I 53 I:370 1, 54 I 419, 61 I 254, I 39).

Pour savoir ce qu'il en est à cet égard en l'espèce, ce n'est pas tant la nature juridique du contrat passé entre la recourante et ses distributeurs dans le Valais qui importe que la manière dont leurs rapports sont réglés au point de vue économique (RO 29 I 12, 54 I 419, 61 I 185 et 254). Il faut se demander en l'espèce si, 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

Seite: 223

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 distribution.

Peu importe à cet égard à qui appartiennent les colonnes de distribution. De même que la question de savoir si l'entreprise est logée dans les propres locaux de l'exploitant ou dans des locaux loués par un tiers est étrangère à la définition de la notion de l'établissement propre à créer un domicile fiscal (RO 77 I 39), de même n'y a-t-il pas lieu non plus, pour savoir si l'on se trouve en présence d'une entreprise exercée de façon indépendante par un tiers, de se demander s'il est ou non propriétaire de ses installations.

Il n'est pas nécessaire en l'espèce de trancher la question de savoir si, étant donné que le réservoir est la propriété de la recourante, qui le remplit et le plombe, le distributeur devient propriétaire de l'essence au moment même du remplissage du réservoir ou au moment où le distributeur la retire du réservoir. Dans cette seconde hypothèse, le distributeur se trouverait, il est vrai, dans la situation d'un dépositaire d'une marchandise vendue mais non encore passée dans la propriété de l'acheteur; cependant cela n'impliquerait encore ni activité ni entreprise personnelles de la part de la recourante (RO 77 I 39).

L'art. 9 du contrat passé entre la recourante et les distributeurs désigne sous le nom de «commission la différence entre le prix au quel le distributeur est tenu de vendre l'essence et le prix qui lui est facturé. Mais cela ne signifie pas que les parties aient entendu se référer au contrat de commission tel qu'il est réglé par les art. 425 et suiv. CO. Dans la correspondance échangée entre la recourante et les autorités valaisannes, il est également question de «commission» et de «marchandise en consignation». Mais le fait que le distributeur prend ferme l'essence qui lui est livrée par la recourante au prix fixé par la vente au détail sous déduction de la «commission» convenue, et doit la payer dans les trente jours de la présentation de la facture,

Seite: 224

quoi qu'il en soit de la date de la revente et sans obligation de tenir Social S.A. au courant de ses actes, contredit la thèse selon laquelle il s'agirait d'un contrat de commission. Le distributeur devient par conséquent débiteur personnel de la recourante pour ce qui est de la marchandise qu'elle lui a livrée et créancier de ses propres clients. Il supporte ainsi seul le risque de l'affaire, à cela près seulement que dans le cas où le prix de l'essence viendrait à baisser, la recourante aurait à lui bonifier la différence entre l'ancien prix et le nouveau sur la quantité d'essence restant dans le réservoir (art. 10 al. 2 du contrat). Mais c'est là simplement une conséquence du fait que le distributeur est tenu d'après le contrat de s'en tenir au prix prescrit par la recourante, tandis que celle-ci s'est réservé le droit de modifier ce prix en tout temps. Pour tout le reste, le distributeur est seul à supporter les risques de l'affaire. Le trait caractéristique du contrat de commission, à savoir que le commissionnaire opère en son propre nom mais pour le compte du commettant, fait donc défaut.

D'autre part, on ne saurait prétendre non plus que le distributeur vend l'essence en qualité d'employé de la recourante. Il est vis-à-vis de la recourante dans la situation d'un acheteur indépendant. Le fait qu'il doit vendre au prix fixé par la recourante et doit se contenter du bénéfice représenté par la «commission», qu'il s'interdit de vendre des marchandises provenant de concurrents de la recourante et s'engage à contribuer dans la plus large mesure au développement de la vente de l'essence qui lui est fournie, n'exclut pas l'existence d'un contrat de vente. Pour autant qu'ils ne tombent pas sous le coup de l'art. 20 CO, des engagements de ce genre sont parfaitement valables.

Le distributeur travaille ainsi pour son compte et à ses risques, et la colonne de distribution, pour être la propriété de la recourante, n'en constitue pas moins une installation faisant partie de sa propre exploitation. Malgré les entraves apportées par le contrat à la libre activité

Seite: 225

économique du distributeur, entraves qui résultent en partie du fait que la recourante est elle-même membre de l'Union suisse de la benzine, il exploite son affaire, y compris la vente de l'essence, à titre de commerçant indépendant et non pas en qualité d'employé de la recourante. Il est libre de vendre à qui il veut sans avoir à lui rendre des comptes à ce sujet. Il lui achète l'essence et la revend en son nom et pour son propre compte. Sa situation économique fait également ressortir sa qualité de débiteur personnel de la recourante et de créancier de ses propres clients. Il dispose librement de son temps, engage lui-même son personnel et le rétribue comme il l'entend. Il supporte enfin les dépenses afférentes au service de distribution de l'essence. Cela étant, il faut reconnaître que les colonnes de distribution que la recourante a installées dans le Valais ne constituent pas des installations de nature à justifier son assujettissement à l'impôt dans ce canton, mais font bien partie d'une entreprise indépendante de la sienne, ce qui distingue précisément l'espèce actuelle de celle à laquelle se rapporte l'arrêt RO 29 I 8 cité par le Canton du Valais.

Le Tribunal fédéral prononce:

Le recours est admis en tant qu'il est dirigé contre le Canton du Valais