



**9C 70/2023**

**Arrêt du 13 février 2024**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Moser-Szeless et Beusch.  
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

Service cantonal des contributions du canton du Valais, avenue de la Gare 35, 1950 Sion,  
recourant,

*contre*

Commune A.\_\_\_\_\_,  
représentée par BFid SA,  
intimée,

1. Commune B.\_\_\_\_\_,
2. C.C.\_\_\_\_\_ et D.C.\_\_\_\_\_.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton du Valais, périodes fiscales 2015-2018 (condition de recevabilité),

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 10 novembre 2022.

**Faits :**

**A.**

D.C.\_\_\_\_\_ et C.C.\_\_\_\_\_ (ci-après: les contribuables) sont assujettis de manière illimitée aux impôts dans le canton du Valais. Depuis 2007, ils sont domiciliés dans la commune B.\_\_\_\_\_.

C.C.\_\_\_\_\_ (ci-après: le contribuable) exploite une entreprise individuelle, dont le siège se situe dans la commune A.\_\_\_\_\_.

Par décisions du 17 décembre 2020, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le SCC) a procédé à la répartition des impôts communaux pour les années fiscales 2015 à 2018 des époux, attribuant l'entier de leurs revenus imposables à la commune B.\_\_\_\_\_. Le SCC a confirmé sa décision de taxation le 26 mai 2021 en rejetant la réclamation de la commune A.\_\_\_\_\_.

**B.** Saisie d'un recours de la commune A. \_\_\_\_\_, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la commission de recours) l'a admis; elle a décidé que l'entreprise individuelle de C.C. \_\_\_\_\_ est soumise à l'impôt dans la commune A. \_\_\_\_\_ pour les années 2015 à 2018 et qu'un préciput de 30 % est accordé à la commune B. \_\_\_\_\_.

**C.**

Le SCC interjette un recours en matière de droit public contre cette décision. Principalement, il demande l'annulation de la décision entreprise et la confirmation de la décision sur réclamation du 26 mai 2021 en ce sens que l'entier du bénéfice de l'entreprise individuelle de C.C. \_\_\_\_\_ doit être attribué à la commune B. \_\_\_\_\_ dans les répartitions intercommunales pour les périodes fiscales 2015 à 2018. Subsidiairement, il conclut au renvoi de la cause à la commission de recours pour nouvelle décision au sens des considérants.

La commune A. \_\_\_\_\_ conclut principalement à l'irrecevabilité du recours et subsidiairement à son rejet. La commune B. \_\_\_\_\_ a renoncé à se déterminer, tandis que D.C. \_\_\_\_\_ et C.C. \_\_\_\_\_ ne se sont pas exprimés.

**Considérant en droit :**

**1.**

La commune A. \_\_\_\_\_ conteste la qualité pour recourir du SCC parce que la décision attaquée porte sur un problème d'assujettissement entre des communes et non des cantons, ainsi que de répartition intercommunale et non pas intercantonale.

**1.1.** La qualité pour recourir des collectivités publiques est visée en premier lieu par l'art. 89 al. 2 LTF. Selon cette disposition, ont en particulier qualité pour recourir les autorités auxquelles une loi fédérale accorde un droit de recours (cf. art. 89 al. 2 let. d LTF). Pour satisfaire aux exigences de la disposition légale, le droit de recours doit être contenu dans une loi au sens formel (cf. ATF 134 V 53 consid. 2.2.2), ouvrant expressément le recours à une autorité donnée (cf. ATF 131 II 753 consid. 4.2; arrêt 2C\_971/2012 du 28 juin 2013 consid. 2.2).

**1.2.** En application de l'art. 73 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'administration fiscale cantonale a le droit de recourir contre les décisions portant sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chap. 1 (cf. arrêt 2C\_511/2017 du 16 septembre 2019 consid. 1.2.1). Cette disposition constitue une base légale conférant aux autorités qu'elle désigne la qualité pour recourir conformément à l'art. 89 al. 2 let. d LTF; du moment que la décision attaquée concerne une matière relevant du droit cantonal harmonisé, cette qualité existe, indépendamment de la marge d'autonomie cantonale dans le domaine considéré et des griefs soulevés (ATF 134 II 186 consid. 1.3 et 1.4; arrêt 2C\_511/2017 du 16 septembre 2019 consid. 1.2.1 et les références). Sous réserve de quelques dispositions (cf. notamment les art. 47, 49 et 78 LHID), la LHID ne règle pas la perception des impôts cantonaux et communaux, qui est ainsi régie essentiellement par le droit cantonal (cf. arrêt 2C\_971/2012 du 28 juin 2013 consid. 2.2.1).

En particulier, selon la jurisprudence, l'administration fiscale cantonale a le droit de recourir lorsqu'il s'agit d'une répartition intracantonale intercommunale, pour autant que celle-ci se rapporte à des notions juridiques comprises dans le droit harmonisé, comme par exemple la notion d'établissement stable (art. 21 LHID). Il existe alors un rapport formel suffisant avec le droit sur l'harmonisation fiscale, la qualification ayant des effets sur l'obligation fiscale subjective réglée par ce droit (arrêts 2C\_827/2014 du 1er septembre 2015 consid. 2.3.1; 2C\_235/2009 du 30 octobre 2009 consid. 4.4, RF 2010 A 23.21 n° 1).

**1.3.** Comme le soutient à juste titre le SCC, il dispose de la qualité pour agir au sens de l'art. 89 al. 2 let. d LTF en relation avec l'art. 73 al. 2 LHID. Même s'il s'agit en l'occurrence d'un litige concernant l'impôt communal singulièrement la répartition intercommunale (cf. art. 184 al. 1 et 189 al. 2 de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 [LF/VS; rs/VS 642.1] relatifs aux impôts communaux), il se rapporte à la notion prévue par la LHID d'établissement stable. L'art. 185 al. 1, 1re phrase, LF/VS, selon lequel le contribuable indépendant est soumis à l'impôt dans chaque commune où il possède un établissement stable - et sur lequel la commission de recours a fondé sa décision -, prévoit le rattachement à l'impôt en raison de la possession d'un établissement stable, notion qui est prévue par le droit fédéral sur l'harmonisation aux art. 4 et 21 LHID (cf. ATF 134 I 303 consid. 1.2).

## 2.

Le recours est par ailleurs dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. De plus, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF) par le SCC. Il convient dès lors d'entrer en matière.

## 3.

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. [ATF 134 II 207](#) consid. 2; arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in [ATF 143 I 73](#)). En vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire ([ATF 144 II 313](#) consid. 5.3; [134 II 207](#) consid. 2)

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 147 I 73](#) consid. 2.1; [145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6).

## 4.

Le litige porte sur la répartition intercommunale du bénéfice réalisé par l'entreprise individuelle du contribuable pour les périodes fiscales 2015 à 2018. En substance, il convient de déterminer s'il existe un établissement stable situé dans la commune A. \_\_\_\_\_ permettant d'y rattacher de manière limitée (rattachement économique) la raison individuelle du contribuable.

## 5.

**5.1.** Aux termes de l'art. 184 al. 1 LF/VS (Règles générales [sur les "Répartitions intercommunales de l'impôt"]), sous réserve des dispositions contraires des articles suivants, le droit de prélever l'impôt appartient à la commune de taxation. Si toutefois une répartition doit intervenir, elle se fera en principe d'après les règles du droit fiscal en matière de double imposition intercantonale, de manière à éviter qu'un contribuable ne soit imposé à double par deux ou plusieurs communes. Selon l'art. 185 LF/VS (Règles particulières), le contribuable indépendant est soumis à l'impôt dans chaque commune où il possède un établissement stable. Un préciput de 25 à 50 pour cent est accordé à la commune de domicile (al. 1). Sont assimilés à un établissement stable des installations fixes ou des travaux dont la durée dépasse six mois (al. 2).

En vertu de l'art. 3 al. 2 aLF/VS (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019, applicable en l'espèce dès lors que sont en cause les périodes fiscales 2015 à 2018 [cf. arrêt [9C\\_582/2023](#) du 6 décembre [2023](#) consid. 3.2]), on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité commerciale d'une entreprise ou d'une profession libérale. Sont en particulier considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, chantiers, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins.

**5.2.** Comme le relève à juste titre la commune A. \_\_\_\_\_, les cantons sont libres de délimiter les compétences fiscales de leurs communes, sous réserve du respect de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire ([ATF 141 I 235](#) consid. 6). De manière générale, en matière de répartition intercommunale, le législateur valaisan a prévu que sont applicables en principe les règles du droit fiscal en matière de double imposition (cf. art. 184 al. 1 LF/VS). La notion d'établissement stable prévue par l'art. 185 al. 2 LF/VS - sous réserve de la précision prévue par son al. 2 - peut dès lors être rattachée à celle de la LHID, dont l'art. 21 al. 1 let. b, en l'absence d'une définition propre, renvoie aux principes d'interprétation posés par la jurisprudence en matière d'interdiction de double imposition

(**ATF 134 I 303** consid. 1.2 et consid. 2.2; arrêts 2C\_216/2014 du 15 décembre 2016 consid. 4.2; 2C\_518/2010 du 9 février 2011 consid. 4.1 et les références). Dans cette mesure, la notion d'établissement stable dans un litige relatif à la répartition intercommunale est calculée sur les dispositions de la LHID (art. 4 et 21 LHID).

Selon la jurisprudence, en matière intercantonale, il faut entendre par établissement stable toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise (cf. **ATF 134 I 303** consid. 2.2; arrêts 2C\_707/2016 du 23 mars 2018 consid. 2.4.5, in RDAF 2018 II 452; 2C\_216/2014 du 15 décembre 2016 consid. 4.2 et les arrêts cités; 2C\_199/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.3). La reconnaissance d'un établissement stable implique donc une installation fixe. Cela signifie tout d'abord une installation physique, établie en un lieu précis. Il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou locataire de l'installation, mais il faut qu'elle ait à tout le moins un certain droit de disposition sur celle-ci. L'installation doit ensuite, pour être qualifiée de fixe, être permanente; elle ne doit pas avoir un caractère temporaire ou provisoire (arrêt 2C\_110/2018 du 28 février 2019 consid. 3.3 et les références, RF 2019 364).

**5.3.** La jurisprudence développée en matière d'interdiction de double imposition intercantonale relative aux chantiers de construction prévoit que le critère de la permanence des installations ne peut plus être interprété uniquement dans un sens strictement temporel et conduire à qualifier d'établissement stable exclusivement les installations érigées pour une durée indéterminée; le critère économique, soit l'importance économique de la construction, le type et l'organisation des installations sur place, sont également déterminants (**ATF 110 Ia 190** consid. 4c; arrêt 2C\_518/2010 du 9 février 2011 consid. 4.2).

En ce qui concerne en particulier les gravières, le Tribunal fédéral a admis l'existence d'un établissement stable du seul fait que le contribuable exploitait une carrière alors que le coeur de son activité commerciale se situait dans un autre canton (**ATF 27 I 430** consid. 3).

## 6.

**6.1.** La juridiction cantonale a retenu que la commune A.\_\_\_\_\_ avait prouvé l'existence d'un établissement stable au sens de l'art. 185 al. 2 LF/VS sur son territoire: l'entreprise individuelle du contribuable y était présente de manière continue en y exploitant des chantiers et une gravière, en y effectuant le déneigement et en y réalisant l'entier de son chiffre d'affaires. Considérant que la durée de six mois prévue par l'art. 185 al. 2 LF/VS en matière intercommunale était déterminante, les juges précédents ont constaté que l'entreprise individuelle du contribuable, qui avait son siège dans la commune A.\_\_\_\_\_, avait réalisé plusieurs chantiers d'une durée supérieure à six mois entre 2015 et 2018. Ils ont encore constaté, en s'appuyant sur des photos et explications de la commune A.\_\_\_\_\_, que c'était elle qui avait octroyé des mandats au contribuable pour un montant se situant entre 4'500'000 fr. et 7'000'000 fr. par année pendant les périodes fiscales litigieuses. La juridiction cantonale a par ailleurs retenu que le contribuable avait exploité la gravière louée à la commune A.\_\_\_\_\_ pour tous ses chantiers situés sur le territoire de celle-ci. Elle a en outre considéré que l'absence, dans les comptes de la gravière, de frais de personnels et d'extraction s'expliquait par le fait que le personnel de l'entreprise individuelle y travaillait selon les besoins des chantiers en cours. Enfin, les juges précédents ont constaté que l'entreprise individuelle du contribuable était mandatée depuis de nombreuses années par la commune A.\_\_\_\_\_ pour des travaux de déneigement de la station de D.\_\_\_\_\_ et par le canton du Valais pour le déneigement d'une route cantonale, qu'elle disposait à cette fin d'un dépôt pour ses véhicules et qu'elle employait des personnes de la région.

**6.2.** Le SCC reproche à la commission de recours d'avoir considéré, s'agissant de la répartition intercommunale, que l'entreprise individuelle du contribuable était un établissement stable justifiant un rattachement économique à la commune A.\_\_\_\_\_. Se référant à la jurisprudence sur la notion d'établissement stable en matière d'interdiction de double imposition intercantonale, il soutient que le fait qu'une entreprise exécute régulièrement des travaux dans une commune, voire y est exclusivement active, ne signifierait pas encore que chacun des chantiers dont elle s'occupe constituerait un établissement stable. Selon le recourant, il ne serait pas non plus suffisant que le cumul de tous les chantiers excède une durée de six mois et génère un chiffre d'affaires de plusieurs millions de francs; un examen de chaque chantier séparément serait nécessaire, en fonction duquel la commission de recours aurait dû arriver à la conclusion qu'aucun des chantiers n'était économiquement important ni n'aurait exigé d'installations permanentes. Le SCC fait encore valoir que des travaux de déneigement d'une route seraient limités dans le temps et ne pourraient donc

nullement constituer un établissement stable, le dépôt de véhicules d'une entreprise de maçonnerie et de travaux publics servant occasionnellement à déblayer la neige n'étant pas suffisants. La juridiction cantonale se tromperait encore en considérant que le contribuable exploiterait une gravière sur la commune A. \_\_\_\_\_, dès lors qu'il ne ferait pas le commerce des matériaux extraits ou entreposés et que son personnel n'y serait pas présent de manière constante, mais qu'il se contenterait d'en extraire les matériaux nécessaires selon les besoins des chantiers en cours. Pour le SSC, le dépôt, la gravière et l'activité déployée par le personnel du contribuable constitueraient des activités auxiliaires ou préparatoires, qui ne seraient pas d'importance qualitative et quantitative suffisante pour retenir l'existence d'un établissement stable.

## 7.

**7.1.** Selon les constatations de la juridiction cantonale, le contribuable exploite la gravière louée à la commune A. \_\_\_\_\_ de manière continue pour les travaux qu'il effectue en fonction des besoins des chantiers en cours. La seule affirmation du recourant selon laquelle le personnel du contribuable "n'y est pas présent de manière constante" n'est pas pertinente, puisqu'il suffit pour le critère de la permanence de l'installation que celle-ci soit en permanence à disposition de l'entreprise (Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2e éd. 2013, n° 341 p. 115). Par conséquent, l'argumentation du SCC - soulevée en relation avec la durée des chantiers - relative à l'absence de pertinence de la durée de six mois prévue par l'art. 185 al. 2 LF/VS pour assimiler des travaux à un établissement stable (consid. 5.1 supra) ne joue pas de rôle. Cette condition de la durée des travaux n'a donc pas à être examinée sous l'angle de la liberté du canton du Valais de délimiter les compétences fiscales de ses communes (cf. aussi la définition de l'établissement stable prévue par l'art. 3 al. 2 aLF/VS, qui comprend - comme l'art. 4 al. 2 LIFD - la référence à une durée de douze mois).

Quoi qu'en dise ensuite le recourant en soutenant que le contribuable ne fait pas commerce des matériaux extraits de la gravière, l'exploitation de la carrière singulièrement l'extraction des matériaux correspond en l'occurrence à un établissement stable. En effet, même si elle ne génère pas directement un bénéfice, elle remplit une fonction particulière de l'activité commerciale du contribuable, dont elle fait partie dans un sens large, sans être d'importance mineure ou tout à fait négligeable (ATF 80 I 194 consid. 4b; arrêt 2P.249/2006 du 29 janvier 2007 consid. 3.2); elle sert par ailleurs à l'obtention du gain réalisé par l'entreprise individuelle du contribuable pour son activité principale de travaux de maçonnerie et de génie civil (arrêt du Tribunal fédéral du 28 octobre 1948, in ZBI 1949 p. 132; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2019, n° 53 ad. art. 4 LIFD [en relation avec le droit fiscal intercantonal]; MARC VOGELSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 2015, p. 364).

**7.2.** Dans ces circonstances, dès lors que - selon les critères du droit fédéral - l'entreprise individuelle du contribuable dispose d'un établissement stable dans la commune intimée, les juges précédents ont admis sans faire preuve d'arbitraire qu'elle y était soumise à l'impôt pour les années 2015 à 2018. Le point de savoir si ceux-ci ont violé le droit en n'appréciant pas de manière séparée chacun des chantiers de construction de l'entreprise ou en incluant dans la notion d'établissement stable l'activité du contribuable en lien avec le déneigement sur la commune A. \_\_\_\_\_ peut demeurer indécis. De plus, en l'absence de toute conclusion (et motivation y relative) des parties quant au préciput accordé à la commune B. \_\_\_\_\_, le Tribunal fédéral n'a pas à en examiner l'étendue (art. 107 al. 1 LTF).

## 8.

Succombant dans l'exercice de ses attributions officielles, le canton du Valais, dont l'intérêt patrimonial est en jeu, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué de dépens à l'intimée (art. 68 al. 3 LTF), pas plus qu'aux contribuables, qui n'ont pas présenté de détermination.

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

#### 1.

Le recours est rejeté.

#### 2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr., sont mis à la charge du canton du Valais.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Commune B.\_\_\_\_\_, à C.C. \_\_\_\_\_ et D.C. \_\_\_\_\_ et au Tribunal cantonal du Valais, Cour de droit fiscal (anciennement Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais).

Lucerne, le 13 février 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller