

# **BGer 2A.483/2001 vom 29. November 2002**

Bundesgericht, 2002-11-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.483\\_2001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.483_2001)

FR: TF 2A.483/2001 du 29 novembre 2002

IT: TF 2A.483/2001 del 29 novembre 2002

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis ( ATF 128 I 46 consid. 1a p. 48; 128 II 56 consid. 1 p. 58; 128 II 66 consid. 1 p. 67).

#### **E. 1.1**

Selon l' art. 97 OJ en relation avec l' art. 5 PA , la voie du recours administratif est ouverte contre les décisions fondées sur le droit public fédéral - ou qui auraient dû l'être -, à condition qu'elles émanent des autorités énumérées à l' art. 98 OJ et pour autant qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans la législation spéciale ne soit réalisée ( ATF 128 I 46 consid. 1b/aa p. 49; 128 II 13 consid. 1b p. 16, 34 consid. 1a p. 36).

Pour qu'une décision soit fondée - ou doive être fondée - sur le droit fédéral, il ne suffit pas que, lors de l'application du droit cantonal indépendant, une règle de droit fédéral doive être observée ou doive être également appliquée; encore faut-il que le droit public de la Confédération représente la base ou l'une des bases sur lesquelles reposent les décisions prises dans des cas d'espèce dans le domaine en cause ( ATF 112 V 106 consid. 2d p. 113). Lorsqu'une décision est fondée, d'une part, sur le droit cantonal indépendant, et d'autre part, sur le droit public fédéral (droit administratif), elle peut être attaquée par la voie du recours de droit administratif exclusivement dans la mesure où est en cause une violation du droit fédéral, alors que la violation du droit cantonal indépendant ne peut être invoquée que par la voie du recours de droit public. De simples règles de principe ou des dispositions-cadre de droit public fédéral qui, pour être applicables aux cas d'espèce, nécessitent des mesures d'exécution relevant du droit cantonal, ne constituent pas la base de la décision, de sorte que celle-ci ne repose pas sur des règles de droit fédéral. Si le droit cantonal indépendant devait violer une règle de principe ou une disposition-cadre du droit public fédéral, seule serait ouverte la voie du recours de droit public pour violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral.

Dans le cas particulier, l'arrêt attaqué porte sur la taxation des recourants du chef des impôts cantonaux et communaux 1997-1998. Si celui-ci mentionne l'art. 82 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants, et invalidité (LPP; RS 831.40) et l'art. 7 de l'ordonnance du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (ci-après: OPP 3 ou l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement; RS 831.461.3), il repose toutefois exclusivement sur la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et donc applicable au présent litige. Dans un arrêt de principe ( ATF 116 Ia 264 ), le Tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que les art. 80 à 84 LPP constituent des règles d'harmonisation qui posent des principes obligatoires visant à l'uniformisation du droit des impôts directs des cantons et des

communes. A ce titre, elles représentent des règles de principe qui ne sont pas applicables à l'imposition des contribuables sans que les cantons ne les reprennent dans leur législation fiscale, de sorte que la base de la taxation des impôts cantonaux et communaux demeure exclusivement le droit cantonal. Les décisions en matière d'impôts cantonaux et communaux prises en exécution des art. 80 et 84 LPP sont donc fondées sur le droit cantonal (éventuellement communal). Ainsi, que la décision entreprise porte sur une forme de prévoyance (OPP 3) définie au départ par le droit fédéral n'en modifie pas la base. Fondée sur le droit cantonal, elle ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public, l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) qui prévoit le recours de droit administratif pour les impôts cantonaux et communaux, n'étant pas encore applicable en l'espèce ( ATF 128 II 56 consid. 2b p. 60 et la jurisprudence citée).

### **E. 1.2**

Irrecevable, le recours de droit administratif peut néanmoins être converti en recours de droit public ( ATF 117 Ia 107 consid. 2 p. 110/111), la désignation erronée du recours ne nuisant pas au recourant pour autant que les conditions de forme légales soient respectées ( ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509; 124 I 223 consid. 1a p. 224; 122 I 328 consid. 2d p. 333).

### **E. 1.3**

Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public est de nature purement cassatoire ( ATF 128 III 50 consid. 1b p. 53; 126 II 377 consid. 8c p. 395; 125 II 86 consid. 5a p. 96 et la jurisprudence citée). Dans la mesure où les recourants demandent autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, soit la déduction de leurs revenus des cotisations versées au troisième pilier A, subsidiairement que les revenus de leurs activités lucratives soient considérés comme des revenus extraordinaires, leurs conclusions sont irrecevables.

### **E. 1.4**

Aux termes de l' art. 90 al. 1 let. b OJ , l'acte de recours doit contenir un exposé des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés, précisant en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux ( ATF 128 III 50 consid. 1c p. 53; 127 I 38 consid. 4 p. 43; 127 III 279 consid. 1c p. 282 et la jurisprudence citée). En l'occurrence, tel qu'ils ont formulé leurs griefs à l'appui du recours de droit administratif, les recourants invoquent implicitement une violation du principe de la primauté du droit fédéral et de l'interdiction de l'arbitraire. En outre, la motivation succincte du recours répond de manière suffisante à ces exigences.

### **E. 1.5**

Au surplus, déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale et qui touche les recourants dans leurs intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ .

## **E. 2**

Lorsque les deux époux exercent une activité lucrative et versent des cotisations à une forme reconnue de prévoyance, ils peuvent prétendre ces déductions pour chacun d'eux."

Comme le Tribunal fédéral l'a déjà relevé ( ATF 119 Ia 241 ; 116 Ia 264 et les arrêts cités), les dispositions fiscales de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, auxquelles il faut ajouter celles de l'ordonnance sur les déductions fiscales admises fiscalement prise en vertu de la délégation de l' art. 82 al. 2 LPP , contiennent des principes obligatoires et visent dans cette mesure à une uniformisation du droit des impôts directs des cantons et des communes. Ainsi, l' art. 7 OPP 3 définit précisément les déductions admises pour le troisième pilier A. Celles-ci s'imposent tant pour les impôts directs des cantons et des communes que pour ceux de la Confédération. Les cantons ne peuvent donc pas, par exemple, prévoir des déductions plus modestes ou plus généreuses que celles de l' art. 7 OPP 3 . Toutefois, si cette disposition prévoit que les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance sont déductibles dans certaines limites, elle ne règle pas leur calcul dans le temps. Celui-ci est ainsi laissé à la compétence des cantons. Cette solution tient compte du fait que l'imposition dans le temps diffère d'un canton à l'autre: certains ont adopté le système postnumerando annuel, d'autres le système praenumerando, soit annuel, soit bisannuel. Ainsi, chaque canton doit pouvoir adapter le calcul de la déduction des cotisations au troisième pilier A au système qui est le sien, tout en respectant les principes de base de l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement. Par ailleurs, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, qui laisse un délai de huit ans aux cantons pour adapter leur législation ( art. 72 al. 1 LHID ), n'est pas applicable en l'espèce. Il découle de ce qui précède qu'il appartient aux cantons de déterminer le système de calcul dans le temps de la déduction des cotisations au troisième pilier A, sans altérer ni le sens ni l'esprit du droit fédéral. C'est d'ailleurs ce que relève la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat lorsqu'elle mentionne que la diversité des législations cantonales exclut une solution uniforme relative au calcul dans le temps de la déduction des montants et primes versés dans le cadre de la prévoyance liée (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Prévoyance professionnelle et impôts, Berne 1992, p. 156). Il en va de même de l'imposition des prestations du troisième pilier A dont les modalités divergent fortement d'un canton à l'autre. Les cantons ont en effet interprété de façon différente les prescriptions de la législation fédérale en matière de prévoyance professionnelle qui ne font qu'énoncer un principe (l'imposition des prestations provenant de la prévoyance professionnelle liée; art. 83 LPP ) qui doit être repris de manière détaillée par ceux-ci. Ils jouissent d'une grande liberté dans l'établissement des modalités d'imposition des prestations (Jean-Blaise Paschoud, Le traitement fiscal du troisième pilier, in: Prévoyance professionnelle et fiscalité, Lausanne 1987 p. 87 ss, p. 91).

Le canton de Vaud a adopté l'art. 23 al. 1 let. i bis LI qui prévoit que sont déduits du revenu les montants, primes et cotisations versés pour la constitution d'une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, dont les prestations sont imposables selon l' art. 20 al. 2 let. f bis LI, dans les limites autorisées par la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle. Cette loi cantonale reprend donc les principes de base de l' art. 7 OPP 3 . Au surplus, le canton de Vaud impose le revenu selon le système praenumerando bisannuel (art. 71 LI).

### **E. 2.1**

Selon l' art. 49 al. 1 Cst. , qui a remplacé la règle déduite de l' art. 2 Disp. trans. aCst. , le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire. Cela signifie que les cantons ne sont pas autorisés à légiférer dans les domaines exhaustivement réglementés par le droit fédéral ( ATF 128 I 46 consid. 5a p. 54; 127 I 60 consid. 4a p. 68 et les arrêts cités; Ulrich

Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Die neue Bundesverfassung, 2001, no 1185 à 1187, p. 335/336). Dans les autres domaines, les cantons peuvent édicter des règles de droit qui ne violent ni le sens ni l'esprit du droit fédéral, et qui n'en compromettent pas la réalisation ( ATF 128 I 46 consid. 5a p. 54; 127 I 60 consid. 4 p. 68; 126 I 76 consid. 1 p. 77; 125 I 474 consid. 2a p. 480; 125 II 56 consid. 2b p. 58 et les arrêts cités). Les règles fédérales et cantonales ne peuvent toutefois coexister qu'en l'absence de conflit (Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol I, no 1037 et 1040, p. 367/368). Le Tribunal fédéral examine librement la conformité d'une règle de droit cantonal au droit fédéral lorsqu'il est appelé à examiner cette question au regard du grief de violation de l' art. 49 al. 1 Cst. ( ATF 128 I 46 consid. 5a p. 54; 125 I 474 consid. 2a p. 480 et les arrêts cités).

### **E. 2.2**

Aux termes de l' art. 82 LPP , les salariés et les indépendants peuvent déduire les cotisations affectées exclusivement et irrévocablement à d'autres formes reconnues de prévoyance assimilées à la prévoyance professionnelle (al. 1); le Conseil fédéral détermine, avec la collaboration des cantons, quelles formes de prévoyance peuvent être prises en considération et décide dans quelle mesure de telles déductions sont admises pour les cotisations (al. 2).

Fondé sur le mandat que lui confère ce dernier alinéa, le Conseil fédéral, en collaboration avec les cantons, a adopté l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement. Cette dernière institue deux formes reconnues de prévoyance ( art. 1 al. 1 OPP 3 ) qui constituent, dans le système des trois piliers de la prévoyance, le troisième pilier A. L'art. 7 de ladite ordonnance prévoit la mesure dans laquelle les cotisations versées à l'une des formes de prévoyance peuvent être déduites ( ATF 119 Ia 241 consid. 4a p. 244). Ses alinéas 1 et 2 ont la teneur suivante:

"1 Les salariés et les indépendants peuvent déduire de leur revenu, en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, leurs cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance dans la mesure suivante:

a. Par année, jusqu'à 8 pour cent du montant-limite supérieur fixé à l'article 8, 1er alinéa, LPP, s'ils sont affiliés à une institution de prévoyance au sens de l' art. 80 LPP ;

b. Par année, jusqu'à 20 pour cent du revenu provenant d'une activité lucrative, mais au maximum jusqu'à 40 pour cent du montant-limite supérieur fixé à l'art. 8, 1er alinéa, LPP, s'ils ne sont pas affiliés à une institution de prévoyance au sens de l'article 80 LPP.

### **E. 2.3**

Le troisième pilier a pour but de compléter les prestations du premier (AVS, AI, etc.) et du deuxième piliers (prévoyance professionnelle). Seules les personnes exerçant une activité lucrative de nature dépendante ou indépendante qui sont assujetties à l'AVS obligatoirement ou facultativement peuvent se constituer un troisième pilier A (Gladys Laffely Maillard, Deuxième pilier et troisième pilier, les conséquences du divorce, in: RDAF 97 II 349 p. 372; Jean Lampert, Quelques précisions à propos de l'OPP 3, in: Revue fiscale 41 (1986) 463 p. 464; Jean-Blaise Paschoud, op. cit., p. 94; Danielle Yersin, L'évolution du droit fiscal en matière de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée, in: Archives de droit fiscal suisse 62 129 p. 135). L' art. 7 al. 1 OPP 3 prévoit des déductions fiscales différentes selon que le contribuable est affilié ou non à une institution de prévoyance. Il

s'agit de traiter de manière équivalente, d'une part, les travailleurs bénéficiant d'une prévoyance professionnelle - et des allègements fiscaux qui y sont liés (cf. art. 81 al. 2 LPP) - pour lesquels le troisième pilier A ne constitue qu'un complément, et, d'autre part, ceux qui ne possèdent pas de prévoyance professionnelle et doivent pouvoir bénéficier de déductions fiscales plus importantes dans le cadre du troisième pilier A, ce dernier constituant un substitut du deuxième pilier (Jean-Blaise Paschoud, op. cit., p. 88).

Le troisième pilier A se distingue du deuxième pilier essentiellement par son caractère individuel, libre et volontaire, par opposition au caractère, en principe, collectif et obligatoire du deuxième pilier. Le contribuable peut donc opérer des versements pour sa prévoyance individuelle liée pendant une ou plusieurs années, puis les interrompre pour une ou plusieurs années, et les reprendre par la suite. Il peut également faire un ou plusieurs versements annuels, n'importe quand dans l'année. En outre, il peut se constituer un troisième pilier A qui n'est pas proportionnel au produit de son travail (cf. art. 7 al. 1 let. a OPP 3 ; Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, op. cit., p. 156).

D'un point de vue fiscal, le législateur fédéral a prévu de traiter les deux premiers piliers et le troisième pilier A de manière analogue, ce qui a été réalisé puisque, dans les trois cas, les primes et montants autorisés sont entièrement déductibles du revenu imposable, alors que les prestations sont soumises à l'impôt sur le revenu dès leur exigibilité. Quant aux droits d'expectative, constitués par les futurs versements, ils sont exemptés de l'impôt sur la fortune. Cette uniformisation des déductions fiscales et de l'imposition des trois piliers ne signifie pas que leur imposition dans le temps soit identique sur les plans fédéral et cantonal, pas plus que d'un canton à l'autre.

#### **E. 2.4**

En l'occurrence, les recourants ont élu domicile le 1er janvier 1997 dans le canton de Vaud, ce qui a entraîné un nouvel assujettissement fiscal. Dans un tel cas, les contribuables sont imposés sur la base des éléments réalisés après le changement de domicile. Le point déterminant est de savoir si leurs cotisations au troisième pilier A versées après leur arrivée dans le canton doivent être considérées comme charges ordinaires ou extraordinaires, dans le cadre du système *praenumerando* bisannuel vaudois, car cela influe sur leur déduction en début d'assujettissement.

Sont en principe considérées comme charges ordinaires, les charges revenant chaque année ou tout au moins périodiquement (Der Steuerentscheid 1994 B 27.1 no 18). Les charges extraordinaires étant celles qui ne se produisent ni régulièrement ni de façon égale d'une période à l'autre ou qui sont uniques (RDAF 1992 99 consid. 3 p. 102, Walter Ryser / Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 435), comme, par exemple, le rachat d'années d'assurance dans le cadre du deuxième pilier (RDAF 2001 II 138). Lors d'un début d'assujettissement, la charge qualifiée d'ordinaire est d'emblée comprise dans la première période de calcul; elle est, par conséquent, prise en compte pour deux périodes de taxation (soit jusqu'à quatre ans dans le système *praenumerando* bisannuel). En revanche, une charge extraordinaire n'est jamais comprise dans la première période de taxation car elle serait déduite pendant plusieurs périodes, ce qui ne correspondrait pas à la véritable capacité contributive du contribuable. Un facteur extraordinaire ne doit donc être pris en compte qu'une seule fois et n'est ainsi déduit du revenu que lors de la période de taxation suivant celle d'arrivée dans le canton, soit pour une seule période de deux ans.

#### **E. 2.5**

La qualification des primes du troisième pilier A peut varier selon que l'on retient certaines de leurs caractéristiques plutôt que d'autres et elles peuvent être considérées comme un facteur ordinaire ou extraordinaire.

Ainsi, les autorités fiscales vaudoises mettent l'accent sur le caractère discrétionnaire, volontaire et libre des versements dont le montant peut en outre varier selon les désirs ou moyens financiers du contribuable. Elles soulignent que ces éléments rendent imprévisible le caractère effectif ou non des contributions. Dans cette conception, ces primes sont comparées au rachat d'années d'assurance dans le cadre du deuxième pilier (Der Steuerentscheid 1994 B 27.1 no 18) et elles sont qualifiées de charges extraordinaires. En conséquence, les versements effectifs dans le cadre du troisième pilier A faits après l'arrivée dans le canton ne sont déduits que dans la période de taxation suivant celle d'arrivée dans le canton, soit, en l'espèce, pour la période de taxation 1999-2000. L'inconvénient de cette pratique est que, comme dans le cas des recourants, elle ne permet pas à des contribuables qui ont contribué régulièrement à leur troisième pilier A de bénéficier de déductions en début d'assujettissement. En revanche, en cas de taxation intermédiaire - notamment pour cessation d'activité lucrative - les primes du troisième pilier A pour les deux années précédant la taxation intermédiaire ne tombent pas dans la lacune d'imposition et peuvent donc être déduites du revenu (RDAF 2001 II 138 consid. 3d p. 142; Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, op. cit., p. 160). L'avantage de ce système est qu'il reflète plus justement la capacité contributive du contribuable, notamment lorsque les versements sont faits irrégulièrement et que leurs montants varient.

Selon la pratique administrative fédérale, les cotisations au troisième pilier A sont considérées comme étant étroitement liées à l'activité lucrative et donc comme des dépenses périodiques ordinaires (Circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 31 janvier 1986: ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance [OPP 3], in: Archives de droit fiscal suisse 54 p. 524). Les versements entrent, par conséquent, dans le calcul du revenu dès la première période de taxation en cas de début d'assujettissement. Ce raisonnement est aussi suivi en cas de taxation intermédiaire, puisque pour l'Administration fédérale des contributions "comme la déduction des cotisations à des formes reconnues de prévoyance est liée à la condition que le contribuable exerce une activité lucrative, il est logique d'inclure cette déduction dans la procédure de taxation intermédiaire se rapportant au revenu du travail et de se fonder sur la nouvelle situation" (Jean-Blaise Paschoud, op. cit., p. 100). Cette qualification (de charge ordinaire) a été reprise dans le cadre du passage du système *praenumerando* au *postnumerando* prévu par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Il ressort, en effet, de l'art. 218 al. 5 let. b LIFD que seules les cotisations versées dans le cadre du deuxième pilier pour le rachat d'années de cotisations sont considérées comme des charges extraordinaires. L'avantage de la pratique fédérale est qu'elle permet au contribuable de déduire ses cotisations même en début d'assujettissement. Son inconvénient majeur est qu'elle peut entraîner des distorsions dans l'imposition du contribuable puisqu'un versement unique fait la première année d'assujettissement peut être déduit pendant quatre ans si l'assujettissement commence au début d'une période de taxation (Danielle Yersin, Prévoyance professionnelle et pratiques fiscales, in: Archives de droit fiscal suisse 56 p. 385 p. 408). En outre, en cas de taxation intermédiaire pour cessation d'activité lucrative, les cotisations tombent dans la lacune d'imposition.

## **E. 2.6**

Les recourants estiment que le refus de la déduction des cotisations en cause serait contraire à la nature expectative de l'avoir de prévoyance. Toutefois, l'expectative tient au fait que le droit à des prestations futures constitue un actif hypothétique qu'il est difficile d'apprécier à un moment déterminé. Il ne constitue donc pas un élément du patrimoine, qui serait soumis à l'impôt sur la fortune. L'argument des recourants est dès lors dénué de toute pertinence puisque la déduction des versements au troisième pilier A intervient par rapport à l'impôt sur le revenu et non l'impôt sur la fortune.

Les recourants se plaignent aussi d'une double imposition économique qu'entraînerait un refus de la déduction des cotisations. La notion de double imposition s'applique lorsqu'une même matière est imposée deux fois, ce qui n'est pas le cas ici. En outre, comme on l'a vu ci-dessus (consid. 2.2), les art. 81 ss LPP prévoient la déduction des cotisations et l'imposition des prestations. Or, ces principes sont repris à bon droit dans la loi vaudoise sur les impôts directs. Ils ne garantissent pas toutefois que, dans toutes les circonstances et pour chaque cas individuel, les cotisations puissent effectivement être déduites et les prestations effectivement être imposées. En l'espèce, le fait que les versements ne sont pas déductibles tient au changement de souveraineté cantonale. Les circonstances jouent, en l'occurrence, en défaveur des contribuables. Toutefois, elles peuvent aussi jouer en faveur des administrés. Tel est le cas lorsque le contribuable quitte un canton ou la Suisse à la fin de son activité pour un autre canton ou un pays dont l'imposition est plus légère ou inexistante pour ce type de prestations (cf. aussi ATF 117 Ib 358 où il a été jugé qu'un frontalier pouvait déduire ses cotisations au troisième pilier A de son revenu imposable alors même que rien ne garantissait que les prestations de ce même pilier puissent être imposées).

## **E. 2.7**

Il découle de ce qui précède que le système vaudois, comme le système fédéral, accepte la déduction des cotisations au troisième pilier A. En revanche, il prévoit une solution différente quant à la prise en compte dans le temps des primes audit pilier, présentant des autres avantages et inconvénients. A cet égard, cette solution n'est ni meilleure, ni moins bonne que celle retenue pour l'impôt fédéral direct. Elle ne trahit donc pas l'esprit du droit fédéral relatif à la prévoyance professionnelle; elle est également compatible avec celui-ci. Par conséquent, le grief tiré de la violation du droit fédéral est infondé.

## **E. 3**

Les recourants se plaignent du caractère arbitraire de l'arrêt entrepris en ce qu'il retient des critères contestables pour qualifier les cotisations en cause de charges extraordinaires. Le canton de Vaud serait aussi le seul à retenir cette qualification alors que la Confédération et les autres cantons qui connaissent le système *praenumerando* considèrent ces cotisations comme des charges ordinaires. Au demeurant, si ces montants devaient être qualifiés d'extraordinaires, il devrait en être de même de leur produit du travail qui ne serait imposable que la période de taxation suivante.

### **E. 3.1**

Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une règle ou un principe juridique clair et indiscuté ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice ou de l'équité. Le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle est insoutenable, en contradiction évidente avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain; par

ailleurs, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que celle-ci soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre interprétation de la loi paraît concevable ou même préférable ( ATF 127 I 60 consid. 5a p. 70; 125 I 166 consid. 2a p. 168 et les arrêts cités). La nouvelle Constitution n'a pas amené de changement à cet égard (cf. art. 8 et 9 Cst. ; ATF 126 I 168 consid. 3a p. 170).

### **E. 3.2**

Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 2.5), selon que l'on retient certaines caractéristiques plutôt que d'autres, la qualification des primes au troisième pilier A peut varier. Les autorités vaudoises ont privilégié leur irrégularité puisque, contrairement aux cotisations des deux autres piliers, elles sont libres et dépendent de la volonté du contribuable. Cette interprétation ne saurait être qualifiée d'arbitraire uniquement parce qu'une autre solution - telle que celle choisie par la Confédération ou d'autres cantons - serait également appropriée ou même préférable. Le fait que le canton de Vaud soit, le cas échéant, le seul à défendre une telle interprétation n'est pas de nature à rendre celle-ci arbitraire.

Quant à l'analogie faite par les recourants entre le revenu de l'activité lucrative - qui résulterait également d'un engagement libre, individuel et volontaire - et les cotisations au troisième pilier, elle est erronée. Si la conclusion du contrat de travail est effectivement libre et volontaire, l'employé est par la suite soumis à des obligations. Il est, par exemple, tenu de se rendre chaque jour au lieu de son travail et d'exécuter les tâches qui lui sont confiées. Son revenu dépend donc de l'exécution de son contrat. Au surplus, le revenu de l'activité lucrative est en principe régulier, comme pour les recourants. Cela n'exclut pas que certaines indemnités puissent avoir un caractère extraordinaire. Dans le cas particulier, les autorités fiscales n'ont pas eu un comportement contradictoire ou arbitraire en qualifiant d'extraordinaires les primes versées par les recourants et d'ordinaire le produit de leur activité.

Au vu de ce qui précède, le grief est infondé et doit être rejeté.

### **E. 4**

Mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires ( art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ ). Il n'est pas alloué de dépens aux recourants qui n'ont d'ailleurs pas recouru aux services d'un mandataire ( art. 159 al. 1 OJ ).

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