

VD_OMNI FI.1988.0012 vom 20. Oktober 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-10-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1988.0012

FR: VD_OMNI FI.1988.0012 du 20 octobre 2000

IT: VD_OMNI FI.1988.0012 del 20 ottobre 2000

Regeste

c/ ACI | La prestation de libre passage est imposable au moment de son paiement effectif même si celui-ci intervient avant la fin du rapport de travail: si l'art. 84 LP préserve du fisc les prestations non échues, il ne fait pas obstacle à leur imposition si le paiement final est effectué avant l'échéance.

Erwägungen

E. 1

CC et les références citées; il en va de même en matière fiscale : StE 1992 précité et ATF 108 Ib 462 ss). En cas de doute, ce sont les attaches familiales et sociales qui l'emportent sur les relations économiques (ATF 101 Ia 557 = JT 1977 494). Ce n'est que dans des cas exceptionnels que l'on considérera que les relations économiques sont plus importantes que les relations personnelles (ATF 96 II 161 = JT 1971 76). Pour déterminer où se trouve le domicile d'une personne, il faut tenir compte de l'ensemble de ses conditions de vie. Le lieu où les papiers d'identité ont été déposés n'est qu'un indice et n'entre pas en ligne de compte comparativement aux rapports et aux intérêts personnels, pas plus que l'indication d'un lieu figurant dans des décisions judiciaires et des publications officielles (Scyboz/Gilliéron, op. cit., notes ad. art. 23 al. 1 CC et les références citées). On rappellera au passage qu'à partir du 1^{er} janvier 1995 (et par conséquent sans effet sur la présente cause), tant en droit fédéral que cantonal, le renvoi aux articles 23 à 26 CC a été abandonné au profit d'une définition propre au droit fiscal (art. 3 LI; art. 3 LIFD). Ces nouvelles dispositions reprennent cependant les termes de la définition du droit civil. Ainsi, la notion de domicile, telle qu'elle a été développée par la jurisprudence à partir de la définition de l'article 23 CC, reste valable sous le nouveau droit (FI 95/0063 du 26 novembre 1996; FI 96/127 du 8 décembre 1988, Ryser / Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p.26; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, p. 288). b) S'agissant de l'art. 24 al. 1 CC, il faut souligner (voir FI 96/127 du 8 décembre 1988) qu'en droit fiscal, le domicile purement formel consacré par cette disposition n'est cependant pas pleinement reconnu. La jurisprudence du Tribunal fédéral distingue à cet égard deux hypothèses. Dans les rapports intercantonaux, le centre effectif des relations personnelles prévaut, dans la mesure où tant que le contribuable ne s'est pas créé un nouveau domicile, l'ancien domicile n'est pas considéré comme suffisant pour fonder un lieu d'imposition. En d'autres termes, le domicile "fictif" de l'article 24, alinéa 1 CC n'est pas déterminant en droit fiscal intercantonal (ATF 94 I 318, JdT 1969 I 111; ATF 108 Ia 252, JdT 1984 I 264; Masshardt, op. cit., ad Art. 4, n.3; Locher, Doppelbesteuerungspraxis, Bd. III/1, §3, I A, 2c; Maurer, La jurisprudence du Tribunal fédéral relative au domicile fiscal des personnes physiques dans les relations intercantionales, RDAF 1953, p. 213, 219). En revanche, en matière internationale, selon une jurisprudence constante, le contribuable domicilié en Suisse qui se rend à l'étranger doit

s'acquitter de l'impôt fédéral direct jusqu'au moment où il établit qu'il s'est constitué un nouveau domicile à l'étranger où il est devenu contribuable. Le seul fait d'annoncer son départ au lieu de domicile et de se faire enregistrer au nouveau lieu de séjour à l'étranger ne suffit pas à fonder un nouveau domicile. Il y a donc un effet de rémanence, en ce sens que le domicile suisse subsiste, en vertu de l'article 24, alinéa 1 CC, jusqu'à la constitution d'un nouveau domicile fiscal à l'étranger (Arch. 33, p. 219; ATF du 15 mars 1991, StE 1992 B. 11.1 Nr.13; Masshardt, loc. cit., Art. 4, n.3; Maurer, op. cit., p.219; Ryser, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, S.31/32; contra : Rivier, Le droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 74). En droit cantonal, suite à la révision du 21 juin 1994 de la loi sur les impôts directs cantonaux, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995, ce principe figure désormais explicitement à l'article 7, alinéa 3 LI. L'introduction de cette disposition légale ne constitue toutefois pas une innovation, dans la mesure où elle consacre simplement la jurisprudence cantonale antérieure (FI 91/037 du 18 mars 1993).

3. En l'espèce, le projet du recourant de s'établir aux Etats-Unis remonte au mois d'octobre 1986. En décembre 1986, il s'était déjà procuré par contrat la garantie d'un emploi et d'une maison. Les formalités administratives américaines ont ensuite été accomplies avec succès et lorsque le recourant a quitté la Suisse le 12 février 1987, son épouse était déjà partie et il avait d'ores et déjà liquidé son appartement de Y._____. Certes, son emploi chez C._____ (comme le bail de son appartement) ne se terminait formellement que le 28 février 1987 mais comme il était d'ores et déjà en vacances, le recourant n'avait plus d'obligation de travailler pour son ancien employeur. Ce départ le 12 février 1987 sans possibilité de retour n'est cependant pas suffisant pour faire cesser l'assujettissement à l'impôt en Suisse. Le fait que le recourant ait alors séjourné dans sa maison de famille en Z._____, quelle que soient ses attaches avec son pays d'origine où son fils étudiait à l'époque et malgré la présence de son épouse à ses côtés, ne saurait être considéré comme la constitution d'un nouveau domicile car il s'agissait d'une brève période de vacances après laquelle le recourant est reparti, le 22 février 1987, pour les Etats-Unis où, travaillant déjà en fait pour son nouvel employeur tout en étant payé par C._____, il entendait s'établir et où, le 6 mars 1987, il a pris possession de la maison qu'il avait achetée au mois de décembre précédent. Selon le bordereau d'impôt fédéral direct du 12 juin 1989 et la décision de taxation du 21 juin 1989 pour l'impôt cantonal et communal, l'autorité intimée a arrêté l'assujettissement du recourant à l'impôt au 28 février 1987. La date de prise d'emploi, retenue dans la décision du 21 juin 1987 comme "déterminante pour la constitution d'un domicile à l'étranger", ne correspond cependant pas aux critères résultant des art. 23 ss CC. Le tribunal a d'ailleurs déjà jugé (voir l'arrêt FI 88/037 du 2 décembre 1993) qu'il faut abandonner la solution de l'arrêt publié dans RDAF 1975 p. 133 selon laquelle le transfert du domicile antérieur à la fin des rapports de travail resterait inopérant parce que - motivation étonnante - on ne saurait admettre "la possibilité d'échapper à une imposition applicable normalement, alors que subsiste le domicile professionnel"). Le Tribunal a aussi jugé que pour être reconnaissable pour les tiers au sens de la jurisprudence, le domicile doit en principe se matérialiser dans une habitation, si bien qu'un nouveau domicile n'est constitué qu'au moment où le contribuable prend possession de celle-ci (voir dans le même sens FI 89/007 du 1^{er} novembre 1994, concernant un contribuable qui, ayant quitté la Suisse et son métier d'enseignant, se cherchait une retraite dans le Midi de la France et n'avait pris possession de la maison finalement achetée à cet effet que plusieurs mois après son départ; voir encore l'arrêt argovien StE 1992 A 24.21 Nr. 5, avec référence de doctrine, selon lequel la prise de domicile doit se rapporter à un lieu concret et non

seulement à un territoire donné). On peut donc se demander si ce n'est pas au 6 mars 1987, date où le recourant a pris possession de sa maison, qu'il faudrait fixer la constitution du nouveau domicile du recourant et par conséquent la fin de son assujettissement à l'impôt en Suisse. Le Tribunal juge cependant que les circonstances qui rendaient reconnaissables pour les tiers l'intention du recourant de s'établir à *****, étaient déjà réunies au moment de son arrivée le 22 février 1987 puisqu'il y séjournait désormais pour poursuivre une activité de cadre déjà commencée et qu'il disposait d'ores et déjà d'une adresse fixe: le fait qu'il ait pu, d'après ce qu'on peut supposer, loger provisoirement ailleurs durant quelques jours n'a pas pour effet de reporter au 6 mars 1987 la constitution de son nouveau domicile et par conséquent, la fin de son assujettissement à l'impôt en Suisse. Il y a donc lieu, puisque ces décisions arrêtent l'assujettissement à tort au 28 février 1987 au lieu du 22 février 1987, de procéder à l'annulation du bordereau d'impôt fédéral direct du 12 juin 1989 et de la décision de taxation du 21 juin 1989 pour l'impôt cantonal et communal, qui concernent tous deux l'imposition ordinaire du recourant. On observe au passage que le recourant a établi qu'il a été imposé aux Etats-Unis sur le salaire versé par C._____ pour le mois de février 1987. Les parties ne se sont pas exprimées sur cette double imposition effective (ce n'est qu'avec son dernier mémoire complémentaire que le recourant a produit l'attestation écrite du 8 juin 1989 du I._____) qui pose, théoriquement au moins, la question de l'application de la convention de double imposition du 24 mai 1951 sous l'empire de laquelle les faits se sont déroulés. Il appartiendra à l'Administration cantonale des impôts, dans la nouvelle décision qu'elle rendra, d'en tenir tel compte que de besoin. 4.

L'art. 29 LI, qui détermine l'imposition de la prestation en capital à laquelle la commission d'impôt a procédé par la décision litigieuse du 1er juin 1987, prévoit à son alinéa 2 que l'impôt est dû au moment de l'acquisition de la prestation. Pour les prestations en capital visées par l'art. 29 al. 1 lit a LI, la détermination du moment de cette acquisition est délicate lorsque se succèdent, dans un ordre variable, le demande de remboursement, le déménagement ou l'abandon d'un ancien domicile, la fin des rapports de travail, le paiement de la prestation, l'achat ou la location d'une nouvelle habitation, etc. (voir par exemple les arrêts FI 89/007 du 1er novembre 1994, FI 88/037 du 2 décembre 1993, FI 96/127 du 8 décembre 1998, ainsi que Yersin, L'échéance des prestations provenant du 2ème pilier et du 3ème pilier A et le moment de leur imposition, Revue fiscale 1990 p. 233). La loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) du 25 juin 1982 contient la disposition suivante: Art. 84 - Prétentions de prévoyance Avant d'être devenues exigibles, les prétentions envers des institutions de prévoyance et d'autres formes de prévoyance visées aux articles 80 et 82 sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Dans sa jurisprudence la plus récente, le Tribunal fédéral a jugé que cette disposition a seulement pour but d'interdire le prélèvement d'impôts sur les prestations de libre passage avant que celles-ci soient échues; on ne peut pas déduire de cette disposition que les impôts seraient effectivement dus au moment de l'échéance (ATF du 3 mai 2000, Revue fiscale 2000 p. 509, consid. 3 in fine). Selon l'article 27 al.

E. 2

LPP (dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 1994), l'assuré a droit à une prestation de libre passage lorsque ses rapports de travail ont été dissous avant la survenance d'un cas d'assurance et qu'il quitte l'institution de prévoyance. Le Tribunal fédéral a déduit de cette disposition que même si l'assuré demande le paiement en espèce avant sa sortie, le droit à la prestation ne peut pas prendre naissance – et encore moins être échu – avant que l'assuré ne soit sorti de l'institution (ATF précité, consid. 4 b). Cette jurisprudence ne permet cependant

pas de régler le cas particulier dans lequel, comme en l'espèce, la prestation de libre passage est payée dans les faits avant la fin de la relation de travail et du rapport de prévoyance obligatoire correspondant. Le Tribunal administratif juge à cet égard qu'il faut s'en tenir au principe déjà retenu par la jurisprudence selon lequel la prestation est à tout le moins acquise dès son paiement (FI 88/037 du 2 décembre 1993). Sans doute convient-il de réserver le cas dans lequel, par exemple, un acompte serait versé, avant l'échéance, sur la prestation de libre passage issue de la prévoyance obligatoire. Cependant, compte tenu du niveau du salaire du recourant, l'essentiel de la prestation versée le 16 février 1987 ne relève pas de l'assurance du minimum obligatoire (art. 8 LPP). On relève en outre (quand bien même des attestations figurant au dossier font état de cotisations payées jusqu'au 28 février 1987) que lorsqu'il a demandé le paiement anticipé pour le 16 février 1987, le recourant a expressément renoncé à la couverture d'assurance par une annotation supplémentaire sur la formule de demande de paiement qu'il a signée le 22 décembre 1986. Il est certain aussi que le paiement du 16 février 1987 n'était pas un acompte, mais bien un paiement pour solde de tout compte. Le Tribunal administratif juge donc que dans un tel cas, la prestation de libre passage est imposable au moment de son paiement effectif même si celui-ci intervient avant la fin du rapport de travail: si l'art. 84 LP préserve du fisc les prestations non échues, il ne fait pas obstacle à leur imposition si le paiement final est effectué avant l'échéance. Payée le 16 février 1987 alors que le recourant n'a constitué un nouveau domicile au Etats-Unis que le 22 février 1987, la prestation de libre passage est imposable dans le canton de Vaud. Il faut donc rejeter le recours interjeté contre le bordereau du 1er juin 1987 fixant à 78'224.45 francs au total l'impôt communal et l'impôt cantonal sur la prestation en capital de 590'000 francs. 5.

Dans son ultime écriture, le conseil du recourant invoque la prescription. a) En droit cantonal, la prescription du droit de procéder à une taxation définitive est régie par l'art. 98a LI (introduit par loi du 18 juin 1984 en vigueur depuis le 1er janvier 1985, RSV 1984 p. 262) qui prévoit ce qui suit à ses alinéas 1 à 4 (l'alinéa 5 introduit en 1989 est sans pertinence en l'espèce): "Sous réserve des articles 107ss et 128ss, le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit quatre ans après la fin de la période de taxation. La prescription ne court pas ou elle est suspendue: a) pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de revision; b) aussi longtemps que l'impôt est garanti par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné ; c) aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse. La prescription est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt, par toute reconnaissance de la dette d'impôt par le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui, par le dépôt d'une demande de remise et par l'introduction d'une poursuite de l'infraction fiscale. Un nouveau délai commence à courir dès l'interruption. La prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation. En l'espèce, la prescription est suspendue à la fois en raison de la présente procédure de recours (art. 98a al. 2 lit. a LI) et du fait que le recourant n'a pas de domicile en Suisse (art. 98a al. 2 lit. c LI). Quant au délai de prescription absolue de douze ans de l'art. 98a al. 4 LI, il court au plus tôt dès la fin de la période de taxation 1987-1988 (ou, si l'on devait en croire l'autorité intimée, dès la fin de la période 1989-1990 pour ce qui concerne la prestation de libre passage). La prescription n'est de toute manière pas acquise avant le 31 décembre 2000. b) Pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, où le litige ne porte que sur les quelques jours d'imposition ordinaire qui séparent le 12 février 1987 (date admise par le recourant) du 28 février 1987 (date retenue par la décision attaquée), la prescription de la créance fiscale (cinq ans selon

l'ancien art. 128 AIFD) a été interrompue, notamment, par la prolongation, le 1er février 1991, du délai au terme duquel le recourant a déposé son mémoire du 25 février 1991. La prescription était de toute manière suspendue en l'absence de domicile en Suisse (art. 128 AIFD, art. 120 al. 2 lit. c LIFD; v. en outre l'art. 120 al. 2 lit. a LIFD). Sous l'empire de la LIFD entrée en vigueur le 1er janvier 1995, la prescription absolue du droit de taxer (quinze ans selon l'art. 120 al. 4 LIFD) n'est pas acquise non plus. c) La prescription n'est donc acquise ni selon le droit cantonal ni selon le droit fédéral. 6. Débouté sur l'essentiel, le recourant sera cependant dispensé d'émolument au bénéfice de la gratuité qui prévalait devant la commission de recours mais il n'obtiendra pas de dépens.

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