

VD_OMNI FI.1996.0045 vom 22. August 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-08-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0045

FR: VD_OMNI FI.1996.0045 du 22 août 1997

IT: VD_OMNI FI.1996.0045 del 22 agosto 1997

Regeste

c/ ACI | Reprise de Fr. 50'000.-, affectés au rattrapage des cotisations LPP des deux actionnaires dirigeants, justifiée, car cette somme doit être qualifiée de prestation faite à l'actionnaire. Il n'est en effet pas établi que l'ensemble du personnel de la société ait bénéficié d'une mesure équivalente. Un tel versement ne représente pas une charge justifiée par l'usage commercial.

Erwägungen

E. 1

Entrent en considération pour le calcul du rendement net imposable: a. Le solde du compte de profits et pertes, y compris le solde reporté de l'année précédente; b. Tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial (par ex. frais d'acquisition et d'amélioration de biens, versements au capital social, libéralités en faveur de tiers, sous réserve du 2 e al.); c. Les amortissements et les réserves d'amortissement non autorisés par l'usage commercial. Il peut être tenu compte de manière appropriée, par des taux d'amortissements plus élevés, des augmentations des prix des immobilisations.

E. 2

Peuvent être déduits du rendement net les impôts, ainsi que les contributions versées à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise et les sommes versées dans des buts de pure utilité publique, en tant que l'affectation à ces buts de ces contributions ou somme est assurée de telle sorte que tout emploi contraire soit impossible." . La LIFD prévoit un système similaire puisque son art. 58, al. 1 dispose que le bénéfice net imposable comprend: a. Le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent; b. Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que: - (...); - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial; - (...); - (...); - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial; c. (...). L'art. 59 LIFD dresse une liste exemplaire ("également") des charges justifiées par l'usage commercial en mentionnant notamment les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue (lit. b). Cette possibilité de déduire les versements faits à des institutions de prévoyance professionnelle du bénéfice (rendement) net imposable représente la concrétisation en droit fiscal du principe de l'art. 81, al. 1 de la Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et

invalidité (LPP) selon lequel les contributions des employeurs à des institutions de prévoyance sont considérées comme des charges d'exploitation en matière d'impôts directs perçus par la Confédération, les cantons et les communes. L'art. 80, al. 2 LPP stipule en outre que dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle, les institutions de prévoyance de droit privé ou de droit public qui ont la personnalité juridique sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, ainsi que d'impôts sur les successions et sur les donations perçus par les cantons et les communes. c) En l'occurrence, il n'est pas contesté que la fondation BCV remplisse les conditions cumulatives auxquelles tant la doctrine que la jurisprudence subordonnent l'exonération des institutions de prévoyance (pour un catalogue de ces conditions voir Wolfgang Maute et Martin Steiner, *Steuern und Versicherungen, Überblick über die Steuerliche Behandlung von Versicherungen*, Berne, 1992, p. 66 à 76 et le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 14 juillet 1994, publié à la *Revue fiscale* de 1995, p. 27 et ss et les références citées). Cette circonstance ne suffit cependant pas à autoriser la déduction fiscale de toute attribution faite par la société à la fondation BCV. En effet, comme le souligne l'ACI dans sa circulaire no 36 d'avril 1996 (la circulaire), les attributions à des institutions de prévoyance, enregistrées ou non, en faveur du personnel de l'entreprise sont justifiées par l'usage commercial, pour autant que l'institution de prévoyance soit exonérée de l'impôt, que le ou les actionnaires ne soient pas manifestement avantagés par rapport au reste du personnel ne participant pas au capital social, que l'institution de prévoyance en ait besoin pour remplir ses tâches et que les versements effectués par l'entreprise à l'institution de prévoyance profitent aux seuls employés de l'entreprise ou à leurs survivants, ces principes valant aussi bien lorsque les attributions de l'employeur sont dues en vertu du règlement de l'institution de prévoyance (contributions réglementaires) que lorsqu'elles sont versées à bien plaisir par l'entrepreneur (contributions bénévoles). Le Tribunal fédéral a affirmé dans une jurisprudence déjà relativement ancienne (ATF 95 I 174) que les dépenses de prévoyance professionnelle des actionnaires disposant d'une participation déterminante et travaillant dans l'entreprise pouvaient être considérées comme des frais généraux justifiés par l'usage commercial, tout comme les cotisations versées en faveur des travailleurs. Il avait néanmoins précisé à cette époque déjà qu'il fallait toutefois que des mesures correspondantes soient prises en faveur des travailleurs qui ne participaient pas du tout, ou de façon très peu importante, au capital de la société, ou alors qu'il existe des circonstances exceptionnelles dont la preuve était au demeurant soumise à des exigences très strictes (même arrêt). Autrement dit, la notion de reprise des prestations en faveur des actionnaires était déjà consacrée à cette époque. Comme le relève l'ACI dans la circulaire, la prestation en faveur de l'actionnaire se caractérise par le fait que la société fait, directement ou indirectement, une prestation appréciable en argent aux sociétaires ou à une personne les touchant de près, sans contre-prestation équivalente, prestation qui paraît insolite et non conforme à une gestion commerciale objective, dans la mesure où elle n'aurait pas été faite, ou uniquement de moindre manière, à un tiers étranger à la société. Ainsi donc, en matière de prévoyance professionnelle, les contributions versées à une institution de prévoyance en faveur du personnel pour le compte d'employés participant au capital social de l'entreprise, ne sont justifiées par l'usage commercial que si des contributions comparables sont assumées au profit des autres employés. Dans l'hypothèse contraire, il s'agit d'une distribution de bénéfice dissimulée et le montant y relatif doit être incorporé au bénéfice imposable (Arrêt du Tribunal fédéral du 30 mars 1984, publié dans les *Archives de droit fiscal suisse*, vol. 55,

p. 171). En plus des contributions réglementaires (dont la répartition entre employeurs et employés est fixée dans le règlement de l'institution de prévoyance, art. 66 LPP), l'employeur peut effectuer des attributions à bien plaie ou des contributions bénévoles à la caisse de pension de son personnel. Ces attributions à bien plaie peuvent avoir différentes affectations. Elles peuvent être destinées à l'amélioration générale de l'assurance du personnel ou de certains salariés uniquement, à l'augmentation des réserves de cotisations patronales ou des avoirs libres de la fondation, voire à la prise en charge des contributions dues par un ou plusieurs employés (pour le détail du traitement fiscal de ces contributions, voir circulaire., p. 10 et ss). Ainsi, à propos de la prise en charge par l'employeur d'une contribution due par le salarié ou l'actionnaire, la circulaire indique qu'un tel paiement (qu'il s'agisse de cotisations ordinaires ou de contribution de rachat) doit être considéré, en principe, dans le cas du paiement par l'employeur d'une contribution mise à la charge du salarié par le règlement de l'institution de prévoyance, comme un complément de salaire qui peut être déduit du bénéfice de l'entreprise en tant que charge d'exploitation et doit être indiqué dans le certificat de salaire. Lorsqu'en revanche l'employeur prend en charge une contribution due par le ou les seuls actionnaires, on est présence d'une prestation à l'actionnaire. Aussi la prestation de l'employeur ne peut-elle pas être portée en déduction du bénéfice de la société et elle est imposée chez l'actionnaire, débiteur selon le règlement de l'institution de prévoyance, au titre de distribution dissimulée de bénéfice, avec déduction possible du revenu imposable de l'actionnaire en tant que cotisation à la caisse de pension, sur production de l'attestation officielle concernant ce type de cotisations. 4. En l'espèce, les fr. 50'000.- litigieux ont été affectés au rattrapage des cotisations LPP des deux dirigeants actionnaires C._____ et B._____. L'article 38 du règlement "Plan A" de la fondation BCV, en vigueur depuis le 3 décembre 1993, dispose certes à son deuxième alinéa que les rachats sont financés uniquement par l'assuré, en un ou plusieurs versements. Cette circonstance n'est cependant pas déterminante à elle seule, puisque ledit règlement est entré en vigueur bien après le versement des montants litigieux à la fondation (en 1990). Il n'y a de plus aucune trace au dossier de la manière de laquelle était réglé le problème du rachat des années de prévoyance antérieurement à ce règlement. On peut tout au plus relever que les statuts de la Fondation commune Banque cantonale vaudoise deuxième pilier du mois d'août 1988 prévoient à leur article

E. 6

que la fondation établit pour chaque employeur un règlement de prévoyance, qui définit notamment les prestations garanties et leur financement. La recourante n'a cependant pas essayé de démontrer que le rachat des années de prévoyance était régi de façon différente avant l'entrée en vigueur du règlement précité. Elle aurait ainsi eu tout loisir de réagir, si tel avait été le cas, lorsque l'ACI a indiqué dans ses deux décisions attaquées du 18 décembre " Nous relevons que le Règlement de la Fondation commune Banque cantonale Vaudoise 2ème pilier, mis à notre disposition, prévoit à l'article 38, selon le plan choisi par votre entreprise pour le personnel administratif, que "les rachats sont financés uniquement par l'assuré, en un ou plusieurs versements". Cette clause suffit déjà au maintien de notre position à ce sujet..." . On peut ainsi suivre l'autorité intimée lorsqu'elle qualifie le montant litigieux de prestation à l'actionnaire conformément à la définition qui en a été donnée sous considérant 3 c) ci-dessus. Comme le souligne également avec raison l'ACI dans ses déterminations du 19 juillet 1996, la prestation effectuée par la recourante en faveur de B._____ et C._____ ne peut pas être considérée comme une attribution bénévole de l'employeur déductible fiscalement, faute de preuve que l'ensemble du personnel ait

bénéficié d'une telle mesure. L'instruction du recours n'a en effet pas permis d'établir que d'autres employés de la société recourante aient bénéficié d'une mesure équivalente à la contribution de fr. 50'000.- versée en faveur des deux actionnaires dirigeants. Rappelons que, selon la jurisprudence précitée parue aux ATF 95 I 174, il faut pour que les dépenses de prévoyance professionnelle des actionnaires disposant d'une participation déterminante et travaillant dans l'entreprise puissent être considérées comme des frais généraux justifiés par l'usage commercial, tout comme les cotisations versées en faveur des travailleurs, que des mesures correspondantes soient prises en faveur des travailleurs qui ne participent pas du tout, ou de façon très peu importante, au capital de la société, ou alors qu'il existe des circonstances exceptionnelles dont la preuve est au demeurant soumise à des exigences très strictes. Or en l'espèce, aucune circonstance exceptionnelle ne justifie cette contribution faite en faveur des actionnaires uniquement, le fait que ces derniers ne bénéficiaient d'aucune prévoyance jusqu'au moment du versement litigieux, comme la recourante l'allègue dans son acte de recours, n'étant pas déterminant. Il faut encore souligner qu'il ressort des certificats de salaire produits par la recourante (1987-1988 à 1993-1994 pour B._____ et 1985-1986 à 1989-1990 pour C._____) que la part assurée des cotisations LPP n'a pas été retenue sur le salaire des deux actionnaires dirigeants pour les périodes considérées, ce qui indique que cette part a été payée par la société. Sur ce point également, il n'est pas établi que d'autres employés aient bénéficié de mesures équivalentes. Le rachat d'années d'assurance par la société, en faveur des actionnaires dirigeants uniquement, ne saurait donc être considéré comme une charge justifiée par l'usage commercial. Dans le même sens voir également Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat/Commission LPP, in "Prévoyance professionnelle et impôts/Cas d'application, Berne, 1992, cas no 29, p106" qui expose que si l'employeur participe au rachat d'années d'assurance, alors que cela n'est pas prévu par les statuts ou le règlement, ou s'il participe pour certaines catégories de personnel ou certaines personnes seulement, les montants versés par l'employeur représentent un complément de salaire pour le contribuable, le cas de la distribution dissimulée de bénéfice devant être réservé: le rachat pris en charge par l'employeur représente un bénéfice distribué qui est compensé par la déduction du rachat à l'institution de prévoyance, l'entreprise ne pouvant en revanche pas déduire sa participation au rachat comme charge justifiée par l'usage commercial. Concernant finalement l'argumentation de la recourante consistant à dire que les rentes prévisibles de retraite allouées à B._____ et C._____ sont inférieures à celles d'un bon ouvrier, il y a également lieu de renvoyer aux développements de l'ACI à l'occasion de ses déterminations (p. 6). Force est en effet de constater, au regard des certificats produits par la recourante, que B._____ , qui bénéficiera d'une rente prévisible quasiment identique à celle de son employé, est privilégié par rapport à ce dernier puisque son salaire annuel assuré est largement inférieur à celui de son employé. 5. Il ressort des considérants qui précèdent que la contribution litigieuse de fr. 50'000.- versée par la recourante à la fondation BCV ne saurait être considérée comme une charge justifiée par l'usage commercial, si bien que c'est à bon droit que l'autorité intimée a procédé à sa reprise. Les deux décisions de l'ACI du 18 décembre 1995 (en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal) doivent donc être confirmées dans leur intégralité, les conclusions subsidiaires présentées par cette autorité à l'occasion de ses déterminations du 19 juillet 1996 étant rejetées. Les recours doivent en conséquence être rejetés. L'émolument de recours, arrêté à fr. 1'500.-, somme compensée par l'avance de frais opérée, sera mis à la charge de la recourante.

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