

VD_OMNI FI.1996.0053 vom 2. September 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-09-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0053

FR: VD_OMNI FI.1996.0053 du 2 septembre 1997

IT: VD_OMNI FI.1996.0053 del 2 settembre 1997

Regeste

c/ACI | Si la rétrocession par une fondation de prévoyance au contribuable de polices d'assurance-vie dont celle-ci était devenue titulaire constitue bien une prestation appréciable en argent, l'autorité fiscale doit toutefois, dans la taxation, tenir compte des primes payées par le contribuable avant le transfert des polices. Notification annulée et remplacée par arrêt rectificatif du 15.10.1997.

Erwägungen

E. 1

AIFD, seule disposition en effet à prévoir le rappel d'impôt (dans ce sens Archives 52, 454, spécialement p. 457 s. et références citées). Cependant, d'autres arrêts admettent néanmoins la possibilité de corriger une taxation, après son entrée en force et en faveur du fisc, lorsque celle-ci repose sur une erreur manifeste, qui n'a pas pu échapper au contribuable (Archives 55, 516 et références citées; on s'approche ici à vrai dire de la notion de nullité des décisions administratives); ce dernier arrêt laisse aussi entendre que la question d'une révision en défaveur du contribuable pourrait être réexaminée, même si celle-ci ne doit de toute façon pas être admise trop facilement. En réalité et sur un plan plus général, l'on devrait distinguer clairement, comme le fait d'ailleurs le droit vaudois, l'hypothèse de la révision (que l'on peut appeler rappel d'impôt, lorsqu'elle intervient en défaveur du contribuable), de celle de la soustraction d'impôt; c'est cette solution que contient la LIFD (v. notamment art. 151 ss LIFD, qui ne présuppose plus l'existence d'une faute; v. au surplus sur ce point Hugo Casanova; *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in Archives 61, 447 ss., spéc. p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung*, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, no 26, dans lequel est rappelé le système actuel, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD). On notera ici que le Tribunal administratif, sans s'en expliquer longuement, avait retenu pour sa part que la révision était possible en matière d'impôt fédéral direct, en application par analogie des art. 136 ss OJF, ce au détriment du contribuable également; il avait déduit cette solution non pas de l'art. 4 Cst, mais des principes généraux du droit (v. à ce propos arrêts du 8 juillet 1993, FI 91/076, consid. 2; du 28 octobre 1994, FI 93/0100; du 15 mars 1995, FI 93/0101; v. également, arrêt du 5 mai 1994, FI 93/046, qui retient implicitement cette solution; v. enfin arrêt du 19 mars 1997, FI 96/022). Cette jurisprudence, au demeurant, ne sort pas nécessairement des sentiers battus, puisque le Tribunal fédéral des assurances admet, aussi bien dans le domaine des prestations d'assurance, que dans celui de la perception de cotisations, ce dernier étant proche du domaine fiscal, non seulement la révision des décisions au détriment des administrés, mais encore plus largement la reconsidération de celles-ci (pour un exemple en matière de cotisations AVS précisément, v. ATF 122 V 169, spéc. p. 173); il retient cette

solution, malgré l'absence de base légale, en la déduisant des principes généraux du droit. On relèvera également que la LJPA ne connaît pas de dispositions relatives à la révision, sous réserve de l'art. 15 lit. f LJPA, qui constitue une pure règle attributive de compétence; ainsi donc, à suivre la solution du Tribunal fédéral en matière d'AIFD, la révision des arrêts du tribunal administratif, faute de base légale, ne serait guère possible au détriment des administrés, à moins que l'instant à la révision puisse se prévaloir lui aussi de l'art. 4 Cst (ce qui serait le cas d'un autre administré, également partie à la procédure, ou d'une commune, pour autant qu'elle fasse valoir des moyens d'ordre constitutionnel). En définitive, le tribunal entend revenir sur sa jurisprudence, peu motivée on l'a vu, pour s'en tenir à celle dégagée par le Tribunal fédéral (Archives 52, spéc. p. 457 s.). Autrement dit, la révision d'une taxation définitive n'est possible au détriment d'un contribuable qu'en cas de soustraction, la base légale nécessaire faisant défaut pour une ouverture plus large de cette voie. Apparaît en définitive comme décisive la pratique recommandée par l'AFC, qui a prévalu jusqu'à l'entrée en vigueur de la LIFD (v. à ce propos la circulaire établie par celle-ci, en septembre 1992, intitulée "Impôt fédéral direct, Innovations apportées par la LIFD", p. 33). Autrement dit, même si la solution retenue à plusieurs reprises par le tribunal peut paraître défendable, il convient néanmoins de se rallier plutôt, pour des motifs d'égalité de traitement, à celle suggérée par le Tribunal fédéral (dans l'arrêt paru aux Archives 52, 454) et généralement admise dans la pratique. Ainsi et en conclusion sur ce point, le recours des époux A._____, en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct, doit-il être admis, la taxation 1989-1990 des recourants, définitive, ne pouvant pas être réouverte, s'agissant des prestations qu'ils ont reçues du fonds de prévoyance en faveur du personnel de cadre de l'entreprise A._____ SA. c) La possibilité d'une révision soulève encore une autre question. L'art. 109 al. 1 LI exige en effet que l'on procède à celle-ci dans un délai de trois mois dès la découverte du fait nouveau ou de la preuve nouvelle justifiant celle-ci. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (TA, arrêts du 28 octobre 1994, FI 93/100; v. aussi FI 93/101, du 15 mars 1995), la règle précitée exige seulement que la procédure de révision soit entamée dans ce délai, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. La même question peut se poser dans le cadre de l'impôt fédéral direct, un délai similaire étant prescrit à l'art. 141 al. 1 lit. b OJF (qui prévoit plus précisément un délai de 90 jours dès la découverte du motif de révision); il n'y a cependant pas lieu de s'y arrêter en l'espèce, puisque, comme on vient de le voir, la révision est ici exclue pour l'impôt fédéral direct. En l'occurrence, l'autorité intimée n'a pas établi avoir respecté le délai de trois mois précité, dès la découverte des faits nouveaux (en relation avec la part privée dans l'utilisation des véhicules de l'entreprise, s'agissant des taxations 1989-1990 de la société et des époux A._____, respectivement s'agissant des prestations servies à ces derniers à l'occasion de la liquidation du fonds patronal de prévoyance, pour la taxation du couple). Cependant, ces faits nouveaux sont apparus à l'occasion de la procédure ouverte à l'encontre des recourants pour soustraction; le tribunal retient dès lors que, dans une telle hypothèse, l'autorité compétente pour conduire la procédure de soustraction a la faculté d'arrêter à nouveau les éléments imposables et partant de modifier la taxation définitive, sur la base de faits nouveaux (au sens large, que ceux-ci soient liés à une soustraction ou qu'il s'agisse de faits nouveaux au sens des règles sur la révision), en étant tenue uniquement au respect des dispositions limitant dans le temps la poursuite des contraventions fiscales (art. 133 LI; art. 134 et 135 AIFD, ainsi que les dispositions correspondantes de la LIFD). Autrement dit, l'autorité intimée n'était pas tenue au respect cumulatif des exigences des règles des art. 109 et 133 LI et de rendre, par exemple,

plusieurs décisions de taxation correctrices successives. La solution contraire aurait d'ailleurs des conséquences pratiques curieuses. Lors de l'ouverture de la procédure de soustraction, puis de la découverte successive de faits nouveaux, l'autorité fiscale est rarement en mesure de qualifier d'emblée ceux-ci, autrement dit de déterminer si ceux-ci doivent être attribués à une infraction ou s'ils constituent de simples motifs de révision. Lorsque, à l'issue du contrôle, l'ACI renonce à retenir une soustraction, en relation avec une reprise déterminée, cette dernière ne serait alors plus possible, faute d'avoir respecté le délai de trois mois prévu par l'art. 109 LI. Une telle solution, qui n'est guère cohérente, doit être écartée. L'autorité intimée pouvait donc à bon droit, dans le cas présent, rendre une décision globale couvrant l'ensemble des reprises, qu'elles résultent d'un simple motif de révision ou d'un motif qualifié, lié à une soustraction; en d'autres termes encore, l'avis d'ouverture de la procédure de soustraction de l'art. 133 LI vaut avis d'ouverture de la procédure de révision de l'art. 109 LI. 5.

Les recourants s'en prennent à la reprise par l'autorité intimée d'une part privée pour l'utilisation des véhicules de l'entreprise. a) L'autorité intimée a constaté que A. _____ SA avait comptabilisé, à l'actif du compte de pertes et profits des exercices 1985 à 1990, une part annuelle constante de 2'500 francs pour l'utilisation privée des véhicules de l'entreprise, lors même que, durant les exercices 1988 à 1990, les frais de véhicules et les amortissements comptabilisés au passif avaient pratiquement doublé; elle a donc augmenté à 4'900 francs la part privée durant ces trois exercices et repris la différence, soit 2'400 francs par an, aux bilans de la société et dans les déclarations des actionnaires. A cela, les recourants objectent que la part privée pour l'utilisation du véhicule de la société a été correctement, voire même largement calculée, le véhicule d'entreprise ne servant pratiquement qu'aux déplacements liés à l'activité de l'entreprise en raison du fait que les époux A. _____-*****, d'une part, habitent le bâtiment qui abrite le centre d'exploitation principal de l'entreprise, d'autre part, ne partent pas en vacances en raison de l'état de santé de M. A. _____. aa) On précisera à cet égard que les certificats de salaire des époux A. _____ n'indiquent jamais que ces derniers utilisent, à titre privé, une voiture d'entreprise; cette information ne résulte pas non plus des attestations concernant les montants versés aux membres de l'administration de la société pour les périodes ici concernées, à savoir 1989-1990; celle-ci était débitée du compte-courant actionnaires (année de calcul 1988) 1989-1990 et 1991-1992 (années de calcul 1989-1990). On trouve en revanche, dans le compte de pertes et profits 1988 une part privée aux frais généraux de 2'500 francs, respectivement de 3'000 francs dans les comptes des années 1989 et 1990; celle-ci était débitée du compte-courant actionnaires. Au demeurant, l'autorité intimée insiste sur le fait que la société a acquis à fin 1988 deux véhicules (sur un total de trois) selon factures des 28 et 29 décembre 1988, étant précisé que ces dernières ont été acquittées en 1989 seulement; elle insiste surtout sur le fait que lesdits véhicules ont fait l'objet d'un amortissement dans les comptes de la société au 31 décembre 1988 déjà. Ces deux véhicules, munis de plaques interchangeable, auraient été utilisés par Mme A. _____. C'est cette circonstance qui paraît conduire le fisc à considérer la part privée de 2'500 francs comme manifestation insuffisante, ce qui l'a incité à opérer non seulement une reprise, mais aussi à prononcer de ce fait une amende, cela aussi bien à l'encontre de la société, que de son actionnaire. bb) Ce faisant, on constate que l'autorité intimée est partie du principe que, s'agissant de la période 1989-1990, dont la taxation était définitive, tant en ce qui concerne la société que ses actionnaires, les conditions de la révision étaient réunies. b) Les frais de véhicules font partie des dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise; ils ne sont toutefois admis en déduction du résultat de cette dernière que s'ils sont justifiés par

l'usage commercial, ce qui n'est pas le cas s'ils couvrent en réalité des besoins privés de l'actionnaire ou de proches de ce dernier (art. 49 al. 1 lit. b AIFD et 58 al. 1 lit. b LIFD, a contrario; art. 54 al. 1 lit. b LI, a contrario; v. Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, pp. 208-209). A défaut, on considérera qu'il s'agit pour la société de distribuer du bénéfice de façon dissimulée à l'actionnaire qui, ainsi, reçoit une prestation appréciable en argent. On peut observer que l'on se trouve, dans le cas d'espèce, dans une hypothèse un peu particulière. En effet, la société a bel et bien comptabilisé une part privée, qui concerne l'usage des véhicules d'entreprise. Or, une telle part privée peut faire l'objet d'une appréciation qui, si elle s'avère inexacte, autorise une reprise; en revanche, sauf abus manifeste, il paraît douteux que l'on puisse retenir une soustraction à cet égard, tout au moins dans la société. En l'absence d'une soustraction, l'on doit se demander en outre si les conditions posées par l'art. 109 LI pour procéder à la révision de taxations définitives (ici celles de la période 1989-1990) sont réunies, s'agissant de cette question de part privée aux frais de véhicule; seule entre éventuellement en considération ici l'hypothèse de faits nouveaux importants ou de preuves nouvelles concernant de tels faits, pour autant que l'autorité de taxation n'ait été en mesure, sans sa faute, de les invoquer dans la procédure de taxation (v. à ce sujet la formulation de l'art. 109 al. 1 LI). En l'espèce pourtant, l'ACI avait connaissance du compte véhicules et de son évolution, des amortissements opérés sur ces actifs, un montant au titre de "part privée" étant en outre dûment indiqué dans le compte de pertes et profits; autrement dit, l'autorité intimée disposait de tous les éléments nécessaires pour apprécier la situation de l'entreprise et surtout, au cas où elle ne serait pas convaincue par les évaluations figurant dans la comptabilité, pour demander des compléments éventuels avant de procéder à la taxation. Ne l'ayant pas fait, elle ne saurait invoquer aujourd'hui des faits nouveaux à proprement parler, alors qu'il s'agit essentiellement d'arrêter une nouvelle appréciation de la part privée (dans ce sens ATF 122 IV 66). Le cas des époux A. _____ n'est pas différent. c) Les recourants ont reporté sur un tableau manuscrit l'état du parc automobile de l'entreprise. A. _____ entre 1987 et 1990; ils ont produit également plusieurs factures établies lors de l'achat par l'entreprise des véhicules. On reprend ici ces indications, de même que l'amortissement comptabilisé par la société. plaques véhicules 1987 1988 1989 1990 VD 133 737 valeur d'achat: Nissan 4x4 24'040 fr. Nissan 4x4 24'040 fr. Nissan 4x4 24'040 fr. Renault Espace valeur: 38'500 fr. VD 79 463 valeur d'achat: valeur d'achat: 1) Mercedes fourgon 14'000 fr. 2) Opel limousine 20'315 fr. 1) Mercedes fourgon 14'000 fr. 2) Bronco 4x4 34'110 fr. 1) Renault Master 28'900 fr. 2) Bronco 4x4 34'110 fr. 1) Renault Master 28'900 fr. 2) Bronco 4x4 34'110 fr. VD 238 953 valeur d'achat: Opel Kadett 18'000 fr. Opel Kadett 18'000 fr. VD 286 526 valeur d'achat: Renault Caravan 18'900 fr. amortissement: 15'590 fr. 35'740 fr. 28'290 fr. 50 33'675 fr. On relève que ni l'ACI, ni les recourants ne remettent pas en cause le principe et la quotité de la part privée perçue auprès d'eux jusqu'en 1987; pour ce qui concerne les années suivantes, l'ACI considère que cette participation est manifestement insuffisante, ce compte tenu de l'augmentation, d'une part, du nombre de véhicules acquis par l'entreprise, d'autre part, de la valeur d'achat des véhicules appartenant à celle-ci. A cela les recourants objectent, d'une part, le fait qu'un même immeuble abrite à la fois le siège de l'entreprise et le domicile des actionnaires, ce qui limite les trajets privés effectués quotidiennement, d'autre part, le fait que M. A. _____, partiellement invalide suite à un accident, ne peut plus se déplacer en automobile pour ses vacances. aa) Si l'on tient compte de l'augmentation de la valeur du parc automobile et de l'amortissement qui en résulte dans les charges de l'entreprise, on ne voit pas en effet en quoi la société devrait continuer à ne

percevoir que 2'500 francs à titre de part privée, lors même que les actionnaires ont utilisé à cette fin, dès 1989 en tous cas, des véhicules d'une valeur d'achat sensiblement supérieure à ceux que l'entreprise possédait jusqu'en 1988; du reste, on relève que cette part a été portée à 3'000 francs en 1989 et 1990. Cela dit, on ne saurait perdre de vue que les actionnaires n'ont pas utilisé pour leurs déplacements privés l'ensemble du parc automobile de l'entreprise. Du reste, l'ACI elle-même indique que M. A. _____ s'est servi à cette fin successivement du véhicule Nissan 4x4 et, dès fin août 1990, du Renault Espace, tandis que Mme A. _____ n'aurait utilisé pour sa part que le Ford Bronco 4x4 et le fourgon Renault Master, tous deux munis de plaques interchangeable (l'ACI ne précise cependant pas si la contribuable se servait également des véhicules précédents). Il tombe plutôt sous le sens que les époux A. _____-***** ont porté leur choix sur le véhicule le plus récent acquis par l'entreprise pour effectuer leurs déplacements privés. Par ailleurs, il n'est pas établi que les époux A. _____-***** effectuent davantage de trajets privés; on ne saurait tirer du fait que ceux-ci ont plus de véhicules à disposition la présomption qu'ils vont rouler davantage pour leur propre besoin. bb) Ainsi, il résulte de ce qui précède que les reprises opérées par l'autorité intimée dans la déclaration des actionnaires et dans celle de la société ne peuvent être confirmées que pour la période 1991-1992, dont on a vu que la taxation était provisoire lors de l'ouverture du contrôle; la quotité desdites reprises ne peut en revanche être maintenue. On relève tout d'abord qu'en 1988, la société n'a acquis qu'un seul nouveau véhicule ce, à fin décembre 1988, soit, à teneur des factures produites, un Ford Bronco 4x4, d'une valeur de 34'110 francs, payé semble-t-il courant 1989. Dans ces conditions, il ne se justifierait pas d'augmenter la part privée des actionnaires durant l'année de calcul 1988 (période 1989-1990). En 1989, cette part doit, en présumant que les époux A. _____ ont utilisé le Ford Bronco en lieu et place du Nissan 4x4, être augmentée de 42 % représentant la différence de valeur d'achat de ces deux derniers véhicules, soit 1'050 francs; compte tenu toutefois du fait que la société avait déjà porté de 2'500 à 3'000 francs cette part dans ses comptes, la reprise sera ainsi réduite à 550 francs. En 1990, on peut présumer que les époux A. _____ ont utilisé huit mois durant le Ford Bronco avant que la société n'acquière, fin août 1990, le Renault Espace. En prenant comme base de calcul la différence entre la valeur d'achat de chacun de ces deux derniers véhicules avec celle du Nissan 4x4 utilisé jusqu'à fin 1988, la part privée, devrait être augmentée de 42% x huit douzièmes (27%) et de 60% x quatre douzièmes (20%), soit 47%, autrement dit 1'175 francs; la société ayant là également majoré la part privée de 500 francs, cette reprise sera ramenée à 675 francs. En ce qui concerne A. _____ SA, les décisions attaquées devront par conséquent être modifiées, en ce sens que la reprise pour la part privée aux frais des véhicules de l'entreprise est, pour la période 1991-1992, taxée de façon provisoire, ramenée à 550 (année de calcul 1989), respectivement 675 francs (1990), celle relative à la période 1989-1990 étant annulée. cc) S'agissant des époux A. _____-***** , on a constaté ci-dessus que ceux-ci versaient à la société, par le biais du compte-courant actionnaire, une indemnité pour l'utilisation à titre privé des véhicules de l'entreprise, ce qui exclut l'existence d'une soustraction pour le montant correspondant, tout au moins s'agissant des années de calcul 1985, 1986 et 1987 quand bien même les certificats de salaire ne mentionnaient pas une telle utilisation privée des véhicules de la SA. Dès lors, même si le tribunal a pu envisager une reformatio in pejus, on limitera par conséquent la reprise à la correction opérée dans les livres de la société. Ainsi, dans la déclaration des époux A. _____, la part privée sera ramenée à 550 (année de calcul 1989), respectivement 675 (1990) pour la période 1991-1992. 6. On se souvient que A. _____ contestent en outre et principalement des reprises

correspondant à des versements opérés en leur faveur par la fondation et à la cession, toujours en leur faveur, de quatre polices d'assurance dont la fondation était précédemment le preneur. L'ACI ayant ici admis qu'une soustraction n'entraîne pas en considération, à juste titre, il reste à vérifier si les conditions relatives à la révision de taxations entrées en force (ce qui est le cas des taxations de la période 1989-1990) sont ici remplies. a) On rappellera tout d'abord à ce sujet les éléments suivants : aa) Par acte notarié du 8 octobre 1974, la société A. _____ SA a constitué un "Fonds de prévoyance en faveur du personnel cadre de l'entreprise A. _____ SA" au sens des articles 80 et ss du CCS. Selon l'art. 3 des statuts, le but de la fondation est "de prémunir le personnel de cadre de A. _____ SA, désigné individuellement comme tel par la fondatrice, contre les conséquences économiques de la vieillesse, de l'invalidité et du décès. En outre, des secours peuvent être attribués au personnel de cadre actif ou déjà retraité, ainsi qu'à leurs survivants, au cas où ils se trouveraient dans des difficultés financières dont ils ne sont pas responsables, par suite de maladie, accident ou chômage". La fondation est autorisée à conclure ou reprendre des assurances auprès d'une compagnie d'assurances au profit d'une partie ou de l'ensemble du personnel de cadre. Dans ce cas, la fondation sera le preneur (art. 3). La Fondation est dotée d'un capital de 10'000 francs. Ses ressources sont représentées par les versements éventuels de la fondatrice, les revenus de ses avoirs, les dons, legs et autres libéralités. Les droits et les obligations des bénéficiaires sont fixés dans un règlement qui sera établi par le Conseil de fondation (art. 4). Les attributions du Conseil de fondation (formé de trois membres) consistent notamment à attribuer les prestations ou allocations conformes au but de la fondation (art. 8). M. A. _____ est nommé président du Conseil de fondation. Son épouse A. _____-***** est désignée membre par le personnel de cadre. Le troisième membre est D. _____. La signature individuelle est confiée à M. A. _____ et à Mme A. _____. En cas de dissolution de la fondation, celle-ci s'acquittera en premier lieu de ses obligations envers les bénéficiaires et le solde éventuel sera réparti entre le personnel de cadre de la fondatrice en tenant compte du but statutaire (art. 12). bb) Au cours de l'année 1977, M. A. _____ a cédé au Fonds de prévoyance en faveur du personnel de cadre de l'entreprise A. _____ SA trois polices d'assurance-vie La Genevoise. La compagnie d'assurance a enregistré le fonds comme nouveau preneur; l'assuré et le bénéficiaire demeurent inchangés, soit M. A. _____. En 1979, le Fonds a conclu une police d'assurance-vie Coop en faveur de Mme A. _____ (capital assuré 20'000 francs) en cas de vie; la clause bénéficiaire désigne le preneur d'assurance, soit le Fonds. Le Fonds a régulièrement payé les primes des polices d'assurance-vie La Genevoise et Coop. On notera également que le fonds précité a été alimenté principalement par des versements de la fondatrice, l'entreprise A. _____ SA; lors de la dissolution de cette fondation, dont il sera question plus bas, celle-ci n'avait pas d'obligation envers des bénéficiaires, aucun bénéficiaire n'ayant en effet formellement été désigné par le Conseil de fondation, et sa fortune atteignait près de 150'000 francs. cc) Dans le cadre de la liquidation du Fonds, celui-ci a cédé en 1988 à M. A. _____ les quatre polices d'assurances précitées et a attribué à M. A. _____ et son épouse A. _____-*****, par moitié chacun, la totalité de sa fortune libre de 142'474 francs au 31 décembre 1987. Le 21 novembre 1988, M. et Mme A. _____-***** ont ouvert chacun auprès de la Fondation commune Banque Cantonale Vaudoise 2ème pilier un compte de libre passage. Le montant de chacun de ces comptes s'élève à 71'237 francs plus intérêts courus de 1'320.55 francs (apport complémentaire du 7.12.1988). La dissolution du fonds a été approuvée par l'autorité de surveillance des fondations, le 16 février 1989, cette décision étant communiquée en copie à

l'ACI dd) La déclaration d'impôt 1989-1990 déposée le 13 octobre 1989 par M. et Mme A. _____-***** ne mentionne aucune des polices d'assurance-vie La Genevoise et Coop encore en vigueur au 1er janvier 1989. La décision de taxation définitive pour la période 1989-1990 a été rendue le 8 juin 1990. En revanche, les époux A. _____ ont déclaré au 1er janvier 1991 deux polices d'assurance-vie La Genevoise (la troisième étant venue à terme en 1989) et la police d'assurance Coop (assurée: Mme A. _____-*****). La période de taxation 1991-1992 était toujours provisoire au moment de l'ouverture du contrôle effectué par l'ACI le

E. 6

novembre 1992. ee) Il ressort également du dossier que l'ensemble du personnel de la société A. _____ SA et notamment les époux A. _____ eux-mêmes sont assurés auprès de la Fédération Vaudoise des Entrepreneurs pour la prévoyance professionnelle. b) Dans le cas d'espèce, on rappelle que la décision du Département de l'intérieur et de la santé publique, du 16 février 1989, relative à la dissolution du Fonds de prévoyance en faveur du personnel de cadre de l'entreprise A. _____ SA a été adressée en copie à l'ACI, ainsi qu'à l'AFC. En outre, avant la radiation de cette fondation au registre du commerce, l'ACI a été interpellée et a précisé qu'elle n'avait pas d'opposition à formuler à ce sujet. Au demeurant la décision précitée du Département de l'intérieur et de la santé publique indique que les polices d'assurance dont le fonds était le preneur ont été cédées à M. A. _____, la fortune libre du fonds étant par ailleurs attribuée à parts égales entre les époux A. _____. Ces derniers font dès lors valoir que ces faits étaient connus des autorités fiscales, cela avant la taxation définitive de la période 1989-1990. Cependant, la déclaration d'impôt des époux A. _____, pour la période 1989-1990 précisément, ne comportait aucune indication relative à la cession de ces polices d'assurance ou au transfert de la fortune libre du fonds. En revanche, la déclaration pour la période 1991-1992, au chiffre 30, relatif aux assurances sur la vie, mentionne les trois polices non échues, cédées par le fonds à A. _____ ; dite déclaration est datée du 15 novembre 1991, alors que l'avis d'ouverture d'enquête à l'encontre de A. _____ SA a été communiqué à cette société le 11 mai 1992, celui concernant M. A. _____ le 6 novembre suivant seulement. aa) En substance, M. A. _____ et son épouse font valoir que les autorités fiscales avaient été renseignées sur l'opération de cession des polices d'assurance, ainsi que sur le transfert de la fortune libre du fonds, de sorte que l'existence pour elles d'un fait nouveau à ce sujet, au sens de l'art. 109 LI, voire l'art. 137 lit. b OJF, doit être exclue ; cette assertion est exacte, mais elle doit être précisée en ce sens que la décision évoquée ci-dessus du Département de l'intérieur et de la santé publique a été communiquée à l'ACI, en tant qu'autorité de taxation des personnes morales, plus exactement pour être versée au dossier de la fondation, et non pas à la Commission d'impôt du district de Payerne, compétente pour la taxation des époux recourants. Or, la jurisprudence retient, dans de telles hypothèses, qu'il ne suffit pas qu'une autorité fiscale soit nantie d'une telle information, mais qu'il appartient plutôt à la personne physique concernée de déclarer auprès de l'autorité de taxation dont elle relève le revenu qu'elle a pu percevoir d'une personne morale à laquelle elle est liée; autrement dit, ce dernier contribuable ne saurait renoncer à déclarer de tels montants, en partant de l'idée que les autorités fiscales se communiqueront entre elles les informations utiles (dans ce sens, v. StE 1986 ZH B 97.41 no 3; v. aussi StE 1994 ZH B 97.41 no 7 et SO B 97.41 no 6, ainsi que les références citées). Force est dès lors de conclure de ces divers arrêts que l'information reçue par l'ACI, en relation avec la dissolution du fonds, était insuffisante; autrement dit, les époux A. _____ auraient dû déclarer les éléments relatifs aux

opérations ci-dessus, pour autant qu'ils aient trait à la période de calcul 1987-1988, dans le cadre de leur déclaration 1989-1990, déposée auprès de la Commission d'impôt du district de Payerne; on notera au passage que la décision du Département de l'intérieur et de la santé publique, déjà citée, ne permet pas de déterminer la date de ces opérations et, partant, si elles devaient être déclarées dans le cadre de la période précitée ou plutôt durant la période suivante, 1991-1992. Dès lors, dans la mesure où la déclaration d'impôt 1989-1990 était incomplète, l'on se trouve en présence d'un fait nouveau au sens de l'art. 109 LI, comme au sens de l'art. 137 lit. b OJF, susceptible d'ouvrir la voie de la révision. bb) On peut cependant se demander encore si l'autorité fiscale a respecté le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, tel qu'il est prévu à l'art. 109 al. 1 LI, respectivement le délai de nonante jours prescrit par l'art. 141 al. 1 lit. b OJF. Sans doute, les intéressés ont-ils déclaré, au chiffre 30 "assurances sur la vie" de la déclaration d'impôt, trois polices d'assurance cédées par le fonds, mais non encore échues au 1er janvier 1991. Il va cependant de soi que ces éléments étaient là encore insuffisants pour une taxation correcte, de surcroît de la période 1989-1990; une telle mention n'était pas de nature à réparer l'absence de toute indication de revenus durant cette dernière période et ne couvrait pas l'ensemble de ces opérations, qui portaient sur une quatrième police d'assurance, ainsi que sur le transfert de la fortune libre du fonds pour un montant de près de 150'000 francs (pour un raisonnement similaire : v. ATF du 23 janvier 1996 dans la cause X c/ TA VD, consid. 6 lit. b, il est vrai en matière d'impôt anticipé, dans le cadre de l'art. 23 LIA). cc) Il résulte de ce qui précède que la voie de la révision à teneur de l'art. 109 LI était bien ouverte à l'autorité fiscale dans la présente espèce. 7.

S'agissant de l'appréciation fiscale des prestations du fonds de prévoyance dissous, l'autorité intimée a considéré que la valeur de rachat des quatre polices cédées à titre gratuit constituait un revenu imposable et que ce dernier devait être repris dans la déclaration 1989-1990 des époux A._____.-*****; elle a estimé qu'il en était de même du transfert de la fortune libre. Enfin, pour elle, les deux comptes de libre passage ouverts à la BCV font partie de la fortune imposable durant les périodes 1989-1990 et 1991-1992. La taxation définitive 1989-1990 a donc été modifiée en conséquence et l'autorité fiscale a notifié la taxation définitive pour la période 1991-1992, notamment sur la base de ces derniers éléments. a) Les époux A._____.-***** ont tout d'abord reçu chacun la moitié de la fortune libre (142'474 francs au 31 juillet 1987) du Fonds de prévoyance en faveur du personnel de cadre de A._____ SA, lors de la dissolution de celui-ci en 1988; chacun a ensuite versé ce montant au crédit d'un compte de libre-passage ouvert à cet effet auprès de la Fondation commune BCV 2ème pilier. On considérera ci-après les deux phases successives de cette opération. aa) Pour l'autorité fiscale, le fait que, d'une part, le financement des prestations dudit fonds soit exclusivement assuré par des versements de A._____ SA, sans participation des actionnaires, d'autre part, que ces derniers ne disposent d'aucun droit subjectif à cet égard, empêche d'assimiler l'attribution de la fortune libre au simple transfert d'un capital de libre-passage en vue du maintien de la prévoyance, lequel transfert est exonéré de l'impôt (art. 84 LPP). On doit tout d'abord se demander si ce fonds répondait bien, notamment par l'article 3 de ses statuts, aux trois conditions, dégagées notamment par Rivier (Le traitement fiscal du 2ème pilier de moins : remarques critiques, in Prévoyance professionnelle et fiscalité, édité par le CEDIDAC, 1987, p. 42, références citées), qui définissent le cercle des fondations exonérées fiscalement au sens des articles 80 LPP, 16 ch. 4 AIFD et 15 al. 1 lit. f bis LI. On entend par ces conditions, d'une part, le but de prévoyance en faveur du personnel, d'autre part, le cercle des bénéficiaires (principe de collectivité et de solidarité) et enfin,

l'affectation exclusive et irrévocable de la fortune et des revenus du fonds au but de la prévoyance, cette dernière ne devant pouvoir ultérieurement ni retourner à l'entreprise fondatrice, ni être utilisée à d'autres buts (cf. Circulaire no 36 de l'ACI, p. 3 qui évoque aussi les principes de planification et d'adéquation des mesures de prévoyance et d'équivalence relative; sur ces questions, v. TA, arrêt du 27 janvier 1997, FI 95/098). La situation d'une institution de prévoyance constituée par une société dont le seul ou le principal actionnaire est l'unique affilié du fonds a fait l'objet d'une attention toute particulière des autorités; on doit en effet retenir, tant en raison du cercle limité des bénéficiaires de l'institution qu'en regard aux prestations versées, que ce cas de figure ne répond pas véritablement aux conditions exposées ci-dessus. Ainsi, dans un arrêt du 10 avril 1987, le Tribunal fédéral, appelé à connaître d'une situation en tous points similaires à celle de la présente espèce, a relevé qu'on ne saurait parler sérieusement de prévoyance lorsqu'une fondation est constituée par une société de capitaux en faveur d'un seul employé, de ses parents ainsi que d'éventuels survivants, alors que cet employé domine l'entreprise en tant qu'actionnaire unique (ATF 113 Ib 16, cons. 4g, in RDAF 1991, 113). Dans un arrêt plus récent du 14 juillet 1994, le Tribunal fédéral a ajouté qu'une telle situation, qui revient en réalité à conclure une convention particulière avec une institution de prévoyance, viole le principe de la collectivité qui domine la prévoyance professionnelle et ne sert pas celle-ci comme telle (ATF 120 Ib 199, cons. 4g). Or, on constate en l'espèce que le fonds de prévoyance dissous avait pour seuls bénéficiaires les cadres de l'entreprise, plus précisément A. _____ - ***** , par ailleurs actionnaires principaux de la société fondatrice A. _____ SA, tous les employés de celle-ci, y compris les recourants, étant par ailleurs affiliés à la Caisse de pension de la Fédération vaudoise des entrepreneurs (ci-après: FVE). Il faut également relever au passage que les époux A. _____ - ***** étaient président, respectivement membre du conseil de fondation, avec pouvoir de représentation individuelle; ceux-ci pouvaient ainsi, en conformité des statuts (cf. art. 8 lit. b), s'auto-attribuer, vu leur affiliation, des prestations rentrant dans le cadre du but du fonds et disposer, en cas de dissolution, de la fortune de ce dernier dans leur propre intérêt. En définitive, le fonds de prévoyance en faveur du personnel de cadre de A. _____ SA apparaît comme un fonds patronal - ce qui n'exclut pas encore l'applicabilité des art. 80 ss LPP (dans ce sens Rivier op. cit. , p. 45, qui parle de fondations d'assistance; dans le même sens, Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 6ème éd. 1995, p. 212) -, mais de tels fonds ne sauraient bénéficier de ce régime s'ils ne respectent pas le principe de collectivité déjà cité. Autrement dit, le versement aux époux recourants de la fortune libre du fonds n'apparaît pas comme une prestation d'une institution de prévoyance au sens de l'art. 80 LPP, de sorte que l'art. 83 LPP ne leur est pas applicable. En revanche, ces prestations doivent bien être qualifiées de revenus de ces contribuables et elles sont imposables à ce titre, tant dans le cadre de l'art. 20 LI, que dans celui de l'art. 21 AIFD (dans ce sens, Ernst Käzlig, Die direkte Bundessteuer I no 249 ad. art. 21 AIFD; pour un exemple similaire, v. TA, arrêt du 28 février 1996, FI 95/058). Cet auteur exclut en effet clairement, références à l'appui, qu'il puisse s'agir ici de donation; en revanche, la qualification, retenue par la décision attaquée de prestation appréciable en argent, paraît douteuse (quand bien même l'hypothèse d'une distribution dissimulée de bénéfice sous la forme d'assurance-vie en faveur de l'actionnaire ne constitue pas un cas d'école; pour un exemple, v. RDAF 1996, 423). Il reste cependant à examiner encore si le versement de la fortune libre du fonds est susceptible, cas échéant, de bénéficier de l'art. 84 LPP. bb) On a vu que les époux A. _____ , au moyen de la fortune libre du fonds précité, avaient en effet ouvert dans ce

but un compte de libre passage auprès de la Fondation commune BCV 2ème pilier. Autrement dit, ils font valoir l'art. 84 LPP, lequel exonère des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes les prétentions envers des institutions de prévoyance avant qu'elles ne deviennent exigibles; or, les prestations de libre passage ne sont précisément pas exigibles en espèces, sauf dans les cas limitativement énumérés à l'art. 30 LPP, non réalisés en l'occurrence. A ce stade, on peut d'abord remarquer que le fait que la fortune libre du fonds a été utilisée pour l'ouverture d'un compte dit de "libre passage", dont le règlement prévoit qu'il ne peut être alimenté que par des prestations de libre passage, n'est pas déterminant; la position adoptée par la fondation commune ne saurait en effet lier le fisc. Ce dernier doit dès lors se demander si le versement de cette fortune libre peut réellement être qualifiée de prestation de libre passage au sens des art. 27ss LPP; or, la réponse ne peut ici qu'être négative. En effet, on observera tout d'abord que la fortune libre du fonds a été versée aux époux A._____, qui ont pu en disposer librement; cela était logique, dans la mesure où le fonds, non régi par l'art. 80 LPP, ne pouvait pas appliquer de manière contraignante pour les bénéficiaires l'art. 29 LPP. Au demeurant, la fondation précitée a été dissoute, alors même que les époux A._____ sont restés au service de l'entreprise A._____ SA; autrement dit, les conditions d'application de l'art. 27 LPP n'étaient pas réalisées non plus, faute de dissolution des rapports de travail, le lien de prévoyance auprès de la caisse de pensions de la FVE étant d'ailleurs maintenu également. Cela étant, l'application de l'art. 84 LPP apparaît clairement comme exclue, de sorte que, malgré l'utilisation qui en a été faite et l'acceptation de cette somme par la Fondation commune BCV 2e pilier, le versement de la fortune libre du fonds ne peut être exonéré à ce titre. On pourrait cependant échapper aux conséquences de cette solution rigoureuse par le biais d'une interprétation extensive soit de l'art. 84 LPP, soit d'autres dispositions (par exemple celles de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance, OPP 3, RS 831.461.3; ou de l'art. 23 lit. j LI et le règlement du 28 janvier 1987 sur la déduction des primes et cotisations d'assurances de rente viagère); mais cela ne serait pas conforme à la volonté du législateur, qui a cherché à réglementer cette matière de manière détaillée et à définir ainsi avec précision les hypothèses constituant des formes de prévoyance reconnues. C'est dès lors à raison que l'autorité intimée, après avoir constaté que les époux A._____ n'avaient pas, lors de la dissolution du fonds patronal, reçu une prestation de libre passage au sens de la LPP, n'a pas appliqué l'art. 84 LPP par analogie (ni assimilé le contrat passé avec la Fondation commune BCV 2e pilier à la constitution d'un 3e pilier A ou d'une assurance de rente viagère vaudoise; pour un exemple comparable, touchant un transfert pour la constitution d'un 3e pilier B, StE 1990 B 26.13 no 9). Cela étant, le recours devrait être écarté sur ce point. b) M. A._____ s'est vu remettre à titre gratuit, le 12 décembre 1988, par le fonds dissous, deux polices de La Genevoise Assurances, nos 1***** et 2*****, au capital de 15'000 francs chacune, payables au décès ou, en cas de vie de l'assuré, le 1er juin 1999, respectivement le 1er juillet 2019. Par ailleurs, M. A._____ a reçu de cette même compagnie d'assurances la somme de 20'400 francs à l'échéance, le 1er mars 1989, de la police no 3*****, qui lui a été cédée par la fondation lors de sa dissolution. Enfin, une police no 352.216 de Coop Assurance-vie, au capital de 20'000 francs, échéance 1er juin 1998, a été cédée à Mme A._____ en 1988. On notera encore que, initialement, c'est M. A._____ qui avait souscrit à titre personnel les trois polices de la Genevoise Assurances, qu'il avait cédées par la suite au fonds de prévoyance, tout en en demeurant le bénéficiaire. S'agissant en revanche de la

police émise par la Coop Assurance-vie, elle a été conclue d'emblée par le fonds, qui en était également le bénéficiaire, l'assurée étant Mme A. _____-*****. aa) Il s'agit ici de qualifier sur le plan juridique la nature de la prestation opérée par le fonds en faveur des époux A. _____-*****. En effet, l'on ne se trouve pas ici en présence d'une rente, servie sur la base d'un contrat d'assurance; il ne s'agit pas non plus de prestations en capital versées sur la base d'une police conclue avec l'une des compagnies ci-dessus mentionnées, à leur échéance. Les règles des art. 20 al. 2 lit. f bis et f ter LI ou 21 bis AIFD ne sont donc pas applicables ici. On distinguera ci-après le cas des polices de la Genevoise Assurances et celui de la police Coop Assurance-vie. bb) M. A. _____, qui avait souscrit les polices initiales de la Genevoise Assurances, est toujours resté le bénéficiaire de celles-ci. Cette dernière circonstance n'est toutefois pas décisive, au regard des dispositions de la loi du 2 avril 1908 sur le contrat d'assurance (ci-après : LCA; RS 221.229.1). On rappelle en effet que, selon l'art. 76 LCA, le preneur d'assurance a le droit de désigner un tiers comme bénéficiaire, cela sans l'assentiment de l'assureur; cependant le preneur, même lorsqu'il a désigné un bénéficiaire, peut disposer librement, soit entre vif, soit pour cause de mort, du droit qui découle de l'assurance, seule étant réservée l'hypothèse d'une clause bénéficiaire irrévocable, ce qui suppose la remise de la police au bénéficiaire (art. 77 LCA). Autrement dit, sauf dans la dernière hypothèse précitée (clause irrévocable), qui n'est pas réalisée en l'espèce, le droit de base appartient au seul preneur; ainsi l'assurance-vie susceptible de rachat fait-elle partie du patrimoine de ce dernier, seul imposable notamment au titre de l'impôt sur la fortune (voir par exemple à ce sujet René Stauber, Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherungen, thèse Zurich 1977, p. 46; v. aussi Maute/Steiner, Steuern und Versicherungen, 1992, p. 152 ss et 165, a contrario, v. aussi, sur ces questions, RDAF, 1996, 423). De même, en cas de cession de la police, le droit de base passe au nouveau preneur et cessionnaire de celle-ci (Maute/Steiner, op. cit., p., 159). Il résulte de ce qui précède que la fondation est devenue en l'occurrence titulaire des droits de preneur, dans le cadre des polices de la Genevoise Assurances, ces dernières étant entrées dans son patrimoine à hauteur de leur valeur de rachat. On laissera de côté le point de savoir si la cession des polices est intervenue à titre onéreux, ce qui est peu vraisemblable, ou à titre gratuit; dans ce second cas, la question d'un impôt sur les donations aurait pu se poser, sous réserve d'une application ici extensible de l'art. 17 LMSD, étant précisé qu'il n'y a pas lieu de la trancher en l'espèce. Le point qui doit être résolu ici est bien plutôt de savoir si et dans quelle mesure la rétrocession des polices précitées à M. A. _____ pour lui un revenu imposable et, plus précisément, une prestation appréciable en argent, comme le retient la décision attaquée. On rappellera préliminairement que cette dernière notion suppose une approche économique, qui peut s'écarter des critères du droit civil; ainsi, le Tribunal fédéral, dans une affaire relevant de l'impôt anticipé, a retenu sur cette base que la société qui souscrivait en faveur de son actionnaire une assurance de rente au moyen d'une prime unique de 1'000'000 fr. lui servait de cette manière une prestation appréciable en argent, ce malgré le caractère révocable de la clause bénéficiaire du contrat d'assurance (RDAF 1996, 423, spéc. cons. 4). Les considérations de cet arrêt sont transposables au présent cas, de sorte que l'autorité de céans ne peut que confirmer sur le principe l'analyse de l'ACI, qui postule l'existence d'une prestation appréciable en argent. On ne peut cependant faire abstraction ici ni du fait que M. A. _____ a contribué au financement de ces polices, ni de l'existence même du Fonds de prévoyance en faveur du personnel de cadre de A. _____ SA. Ce dernier élément - en raison du caractère affecté des sommes transférées au fonds et aussi de la surveillance à laquelle les fondations sont soumises dans l'utilisation

de leurs biens - conduit à retenir comme moment de réalisation du revenu correspondant par M. A. _____, non pas la date des versements de la société à la fondation (ce qui correspondrait à la solution adoptée dans l'arrêt du Tribunal fédéral précité), mais bien celle de la rétrocession des polices, date à laquelle le contribuable a acquis un droit ferme sur celles-ci; sur ce point, la décision attaquée apparaît bien fondée. Le tribunal estime en revanche cette dernière erronée en tant qu'elle ne tient pas compte des primes versées par M. A. _____ lui-même entre la date de conclusion de ces polices et leur transfert au fonds de secours; l'approche économique qui sous-tend la notion de prestation appréciable en argent commande au contraire la solution inverse. Cela étant, les décisions attaquées seront annulées, l'autorité intimée devant statuer à nouveau en limitant la reprise opérée en relation avec les polices de la Genevoise Assurances à la différence entre la valeur de rachat de ces polices à la date de rétrocession à M. A. _____ et celle qu'elles présentaient lorsque ce dernier les a cédées au fonds de secours précité de A. _____ SA. cc) Quant à la cession de la police Coop Assurance-vie, elle apparaît comme une prestation de même nature que le transfert de la fortune libre, sous la réserve que, en principe, le versement dû par la compagnie d'assurance concernée ne sera pas servi immédiatement, mais seulement à l'échéance de la police en question. La cession gratuite de cette police apparaît donc comme une prestation imposable également, étant précisé que la question de l'impossibilité ultérieure de la prestation perçue par Mme A. _____ en relation avec cette police reste ici réservée (on peut observer toutefois que, à première vue, la prestation en capital qui sera versée dans ce cadre, devrait échapper à l'impôt : art. 21bis al. 3 AIFD; 24 lit b LIFD; art. 20 al. 2 lit. f bis et f ter LI, a contrario). c) Les époux A. _____ font encore valoir, à titre subsidiaire et en matière d'impôt cantonal et communal, la règle de l'art. 29 LI, à tort; la lettre d de l'alinéa 1 n'entre pas en considération ici dans la mesure où cette disposition vise exclusivement la liquidation de sociétés et le bénéfice distribué aux membres de celles-ci après remboursement du capital ou des parts sociales (v. aussi art. 20 al. 1 lit. e LI); seule doit dès lors être examinée l'hypothèse de la lettre a. Cependant, l'on ne se trouve pas non plus dans le cas de prestations en capital versées au titre de la prévoyance professionnelle, comme on l'a vu ci-dessus, ni dans celui de la renonciation à une activité (puisque les époux A. _____ continuent d'oeuvrer au service de A. _____ SA); il ne s'agit pas non plus, enfin, d'une prestation en capital découlant d'une assurance de rente viagère. Cette solution vaut d'ailleurs pour l'ensemble des prestations découlant du fonds dissous (distribution de la fortune libre et cession des polices). Dès lors, les conditions d'application de l'art. 29 LI, exhaustivement énumérées, n'étant pas réalisées, le moyen des recourants ne peut qu'être écarté ici. Par ailleurs et dans le souci d'être complet, on ajoutera, quand bien même les recourants ne l'ont pas fait valoir, que les prestations reçues du fonds liquidé ne remplissent pas non plus les conditions d'application de l'art. 40 al. 4 et 5 AIFD. 8. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre partiellement le recours de A. _____ SA. Les décisions attaquées la concernant devront par conséquent être modifiées en ce sens que, d'une part, aucune correction n'est opérée dans les comptes de A. _____ SA en relation avec la provision ouverte au bilan de la société pour débiteurs douteux, d'autre part, la reprise pour la part privée des véhicules, supprimée pour la période 1989-1990, est ramenée à 550, respectivement 675 francs pour la période 1991-1992; au surplus, les autres reprises sont confirmées. La cause sera par conséquent renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens du présent arrêt. S'agissant des époux A. _____, les mêmes corrections que dans la société doivent être opérées s'agissant des reprises; ces dernières doivent en outre être modifiées également en relation

avec les considérants 4 lettre b et 7 lettre b/bb. Les autres reprises et les amendes, en revanche, peuvent être confirmées. Cela étant, la cause sera renvoyée là aussi à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens des considérants du présent arrêt. Qu'il s'agisse des recours de la société ou de celui des époux, la partie recourante l'emporte sur une part non négligeable des griefs soulevés, mais succombe sur d'autres. On pourrait dès lors songer à mettre un émolument à leur charge, tout en leur allouant des dépens; il paraît toutefois plus expédient de statuer en l'occurrence sans frais, ni dépens.

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