

VD_OMNI FI.1996.0087 vom 19. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0087

FR: VD_OMNI FI.1996.0087 du 19 décembre 2000

IT: VD_OMNI FI.1996.0087 del 19 dicembre 2000

Regeste

c/ ACI | Le créditrentier qui exerce son droit d'option pour obtenir une prestation en capital à la place de la rente viagère réalise le cas d'imposition visé à l'art. 29 al. 1 let. a LI indépendamment des motifs de l'octroi de la rente.

Erwägungen

E. 30

jours fixé par l'art. 104 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), le recours est déposé en temps utiles. L'acte de recours répond en outre aux autres exigences de forme prévues par la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA) en ce qui concerne notamment la motivation du recours et la production des pièces annexées au recours (art. 31 LJPA) ainsi que le dépôt de l'avance de frais (art. 39 LJPA). Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le fonds. 2. Dans un premier grief, le recourant invoque la prescription. A son avis, comme la prestation en capital représenterait le solde du prix de la vente des actions de la société, intervenue en 1976, une éventuelle taxation devait s'effectuer pendant la période fiscale en cause et elle serait donc prescrite compte tenu de l'écoulement du délai de prescription absolu du droit de taxer fixé à 12 ans à compter depuis la fin de la période de taxation selon l'art. 98a al. 4 LI. Pour statuer sur ce grief, il est nécessaire d'examiner préalablement la nature juridique de la prestation faite au recourant en application de l'art. 25 al. 3 de la convention du 2 février 1976 pour déterminer si elle ne représente que le solde du prix de vente des actions de la Régie convenu en 1976 ou constitue une prestation en capital imposable en vertu de l'art. 29 LI. 3.

a) L'art. 29 LI institue un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu (al. 1) notamment sur "les prestations en capital obtenues lors de la renonciation à une activité, de la cessation ou de l'inaccomplissement de celle-ci (art. 20 lettre a), sur les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle ou de la prévoyance individuelle liée (art. 20 let. f bis), ainsi que sur celles découlant d'assurance de rente viagère" (lettre a). Cette disposition visait à l'origine la réalisation, en une seule fois, de prestations destinées à remplacer une rente ou une pension de retraite (BGC août-septembre 1956 p. 712); elle a été modifiée en dernier lieu le 21 mai 1986 pour tenir compte de l'entrée en vigueur le 1er janvier 1985 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivant et invalidité (LPP), et introduire les notions de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée. L'alinéa 3 a également été modifié à cette occasion pour unifier le mode d'imposition des prestations en capital. Un système unique fixant le taux à 50% des taux de l'art. 28 LI a remplacé la distinction introduite en 1972, qui prévoyait d'une part, un taux de 40% des taux fixés à l'art. 28 al. 1 let. a LI lorsqu'il s'agissait de prestations remplaçant une pension de retraite ou une rente, et d'autre part, un taux correspondant à la moyenne des revenus imposables des deux périodes

précédentes pour les autres prestations en capital. Il était constaté que cette distinction entre prestations remplaçant une pension de retraite ou une rente et celles qui n'avaient pas ce caractère était souvent difficile et sujette à litige (BGC printemps 1986 p. 482). b) Les gains en capital sur la fortune privée mobilière ne sont pas imposables, contrairement au bénéfice en capital sur la fortune mobilière commerciale, qui est en principe considéré comme un revenu au sens de l'art. 20 al. 2 let. c LI et qui fait l'objet de l'impôt unique et distinct prévu par l'art. 29 al. 1 let. b LI à la fin de l'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire. Le gain en capital sur la fortune privée mobilière, qui est exonéré de l'impôt, doit aussi se distinguer du rendement de la fortune privée, qui fait aussi partie du revenu imposable en vertu de l'art. 20 al. 2 let. d, e et f LI (Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Archives 59, schémas des pages 138 et 139). Les gains en capital ne sont donc pas tous automatiquement exonérés de l'impôt. Ils doivent faire l'objet d'une qualification qui détermine soit le mode d'imposition, soit leur exonération. c) Il convient donc de déterminer dans un premier temps si la prestation en capital versée au recourant en application de l'art. 25 al. 3 de la convention peut être assimilée - comme le prétend le recourant - à un élément de plus-value de sa fortune privée réalisé à la suite de la vente des actions ou, à défaut, - comme le soutient l'autorité intimée, - à une prestation destinée à remplacer une rente ou une pension versée à la suite de la cessation d'une activité. 4. a) La convention du 2 février 1976 est un document complexe, signé par trois parties, comportant au moins deux types de contrat. Le premier élément de cette convention résulte de son chapitre I. Il s'agit d'un contrat de vente du capital action de la Régie, conclu entre le recourant d'une part, en qualité de vendeur, et l'acquéreur, B. _____, d'autre part. Le chapitre I de la convention contient tous les éléments essentiels du contrat de vente tels qu'ils sont définis à l'art. 184 CO. La définition du prix des actions (art. 8), le mode de paiement du prix (art. 9) et les modalités du transfert des actions (art. 12) sont clairement déterminés ou déterminables, de manière complète, et sans être subordonnés à la réalisation de l'une ou l'autre des conditions prévues par le chapitre II de la convention. Le chapitre II de la convention comporte les éléments essentiels d'un contrat de travail au sens des art. 319 ss CO entre le recourant A. _____ d'une part, et la société "Régie A. _____ SA", d'autre part; B. _____ n'est pas partie au contrat de travail. Ce contrat de travail fixe la durée minimale de la collaboration (art. 13), les fonctions et responsabilité du recourant (art. 14 et 15), le salaire mensuel net (art. 16) ainsi que le taux d'activité et le mode de rémunération des heures supplémentaires (art. 17), le droit aux vacances (art. 18), les indemnités pour frais de voiture (art. 19) et les conditions de l'assurance maladie (art. 20). Le chapitre II précise encore les conditions de rémunération pour les contrats de gérance et de vente apportés par le recourant à la Régie après l'extinction du contrat de travail (art. 22) et pour l'exécution des contrats de vente apportés avant le 1er janvier 1976 (art. 23). b) L'art. 24 de la convention accorde encore une rémunération supplémentaire au recourant pendant cinq ans dès le 1er janvier 1976 sous la forme d'une commission professionnelle de 40% sur la totalité des encaissements nets d'honoraires de courtage de la Régie dépassant la somme de 250'000 fr. Après la période de cinq ans, soit dès le 1er janvier 1981, l'art. 25 de la convention impose à la Régie de payer au recourant une rente viagère de 24'000 fr. par année non réversible et à capital abandonné "en raison des services rendus à la Régie par son ancien administrateur" (art. 25 al. 1). L'alinéa 2 prévoit que la rente sera indexée et l'alinéa 3 régit l'hypothèse dans laquelle B. _____ revend la majorité du capital action de la Régie avant ou au cours de l'échéance de la rente. Dans une telle hypothèse, le recourant a le droit d'exiger soit un cautionnement

solidaire de B. _____ au profit de la régie à concurrence de la valeur de la rente encore due, soit le versement d'un capital correspondant à la valeur de la rente capitalisée au moment de la cession des actions, en fonction des tarifs des sociétés d'assurances, mais en tenant compte équitablement de l'indexation. c) Il ressort des dispositions de la convention que les actions sont vendues et leur propriété est transférée à l'acquéreur au moment où l'intégralité du prix de vente fixé par l'art. 8 est payé selon les modalités fixées à l'art. 12. La vente des actions est ainsi exécutée indépendamment du versement de la rente viagère. Il en va de même pour toutes les autres dispositions prévues par le chapitre II de la convention. Ni le salaire versé au recourant en application du contrat de travail, ni par exemple, le remboursement des frais de voiture ou encore le paiement des cotisations de l'assurance maladie ne sont des éléments du prix de vente des actions. Il n'est certes pas exclu que dans la négociation globale portant sur la vente des actions, le recourant ait probablement voulu lier la cession du capital action de la Régie à la conclusion du contrat de travail prévu au chapitre II de la convention, notamment à la rente viagère visée à l'art. 25 de la convention. Mais si ces deux aspects ont été abordés dans le cadre des négociations, la convention sépare clairement les conditions applicables à la vente des actions de celles concernant le contrat de travail ainsi que leurs effets juridiques respectifs. aa) L'art. 25 al. 1 et 2 de la convention présente les éléments d'un contrat de rente viagère au sens des art. 516 ss CO, contrat par lequel le débirentier s'engage à faire au créditrentier une prestation fixe à intervalles réguliers jusqu'à son décès. Ce type de contrat se caractérise par le fait qu'il ne définit pas une contre-prestation due par l'autre partie et il n'indique pas non plus la nature du rapport juridique qui est à la base du contrat viager. La doctrine précise à ce sujet que le contrat peut être conclu à titre gratuit et trouver sa base dans une promesse de donner au sens de l'art. 243 CO; il peut aussi s'agir d'un contrat conclu à titre onéreux et constituer la contre-prestation d'un contrat de vente au sens des art. 184 CO ou d'un contrat de travail selon les art. 319 ss CO ou de tout autre contrat (Pierre Tercier ; La partie spéciale du Code des obligations Zürich 1988 p. 518). La nature juridique du rapport de base permet de déterminer la validité de la contre-prestation prévue par le versement de la rente (Pierre Engel , Contrats de droit suisse, Berne 1992 p. 627). bb) Même si la rente prévue à l'art. 25 de la convention a pu jouer un rôle dans la détermination du prix de vente des actions de la Régie lors des pourparlers, elle n'apparaît pas comme une contre-prestation du contrat de vente des actions dans la forme que les parties ont voulu donner à la convention de 1976. La rente fait partie en effet du contrat de travail qui lie la société au recourant; le texte de l'art. 25 al. 1 précise expressément qu'elle est due en raison des services rendus à la Régie par son ancien administrateur. Ce type de rente apparaît alors comme un complément au contrat de travail; par exemple, pour rétribuer une activité déployée pendant de nombreuses années par l'administrateur actionnaire et membre de la direction (arrêt du TF non publié du 10 juillet 1944 mentionné à la RDAF 1971 p. 230) ou en contrepartie d'un contrat de travail avec promesse d'entretien (ATF 111 II 260 ss) ou encore à titre d'indemnité pour longs rapports de travail au sens de l'art. 339b CO. cc) Ce qui est déterminant du point de vue de l'art. 29 LI, c'est le but économique de la prestation en capital qui fait l'objet de l'imposition spéciale distincte de la taxation ordinaire. Le fait de libérer le débirentier de l'obligation contractuelle de verser la rente viagère par le versement d'une prestation en capital constitue un rachat de rente. Au lieu de continuer à verser une rente annuelle, imposable comme revenu en vertu de l'art. 20 al. 2 let. a LI, le recourant reçoit pour solde de tout compte un montant global (prestation en capital) qui n'est rien d'autre qu'un cumul de rentes imposables. En effet, même si la rente a été prévue à l'origine comme l'une des

contre-prestations de la vente des actions, lorsque l'acquéreur exerce le droit d'option prévu à l'art. 25 al. 3, il obtient une prestation en capital remplaçant une pension de retraite ou une rente, qui n'est plus imposée comme un revenu chez le créditrentier. Du point de vue de la réalité économique, le recourant touche un capital à la place d'une rente viagère, et il réalise le cas de l'imposition unique visé par l'art. 29 al. 2 let. a in fine LI. dd) Ainsi, la rente prévue par l'art. 25 de la convention, ou la prestation en capital qui en découle, ne fait donc pas partie du prix de vente des actions; ce qui est encore confirmé par la sentence du Tribunal arbitral. Cette dernière précise en effet expressément que le montant du capital a été calculé sans faire intervenir des considérations liées au prix de vente des actions et en tenant compte des seuls critères utilisés par les assureurs, comme la marge de sécurité, les frais et l'indexation (pages 19-20 de la sentence arbitrale du 12 janvier 1989). 5. a) Il convient encore d'examiner si le droit de taxer cette prestation est prescrit. L'art. 98a LI prévoit que le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation (al. 1) mais que la prescription ne court pas, ou est suspendue pendant, les procédures de recours ou de réclamation (al. 2) et enfin que la prescription est acquise en tous les cas douze ans après la fin de la période de taxation (al. 4). S'agissant de l'impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire prévu par l'art. 29 LI, la jurisprudence du tribunal a précisé que le délai de prescription ne commençait pas à courir depuis le fait générateur de l'impôt, mais depuis la fin de la période de taxation pendant laquelle le gain imposé est réalisé (arrêts TA FI 97/013 du 9 septembre 1997, 91/116 du 14 mai 1998 et 98/061 du 28 octobre 1998). b) En l'espèce la prestation a été versée au recourant en deux acomptes. Le premier de 450'000 fr. a été versé le 13 octobre 1988 et le solde qui résulte de la sentence du tribunal arbitral, soit 140'254 fr. en juin 1989. La prestation totale en capital qui fait l'objet de l'imposition contestée a définitivement été acquise au sens de l'art. 29 LI en vertu de la sentence rendue le 12 janvier 1989 par le Tribunal arbitral, soit pendant la période fiscale 1989-1990. Le délai de douze ans compté à partir de la fin de cette période arrive à échéance le 31 décembre 2002. Enfin le délai de quatre ans prévu à l'art. 98a al. 1 LI a valablement été suspendu pendant la procédure de réclamation et de recours, conformément à l'alinéa 2 de cette disposition. 6. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision attaquée maintenue. Au vu de l'issue de la procédure, un émolument de 3000 fr. doit être mis à la charge de la succession du recourant (art. 55 al. 1 LJPA)

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