

# VD\_OMNI FI.1998.0003 vom 13. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1998.0003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0003)

FR: VD\_OMNI FI.1998.0003 du 13 décembre 2000

IT: VD\_OMNI FI.1998.0003 del 13 dicembre 2000

## Regeste

c/ACI et CID Lavaux | Le rachat d'années de cotisations du 2e pilier (prévoyance professionnelle) est une dépense extraordinaire qui, en cas de taxation intermédiaire pour début d'activité, sera déduite sur une seule période de taxation complète. Le rachat étant possible aux mêmes conditions pour les salariés comme pour les indépendants, la déduction subsiste même en cas de nouvelle taxation intermédiaire pour changement de profession au cours de cette période. Analogie avec la pratique vaudoise pour le 3e pilier.

## Erwägungen

### E. 1

Les conditions d'application de la taxation intermédiaire sont notamment précisées dans un arrêt du Tribunal administratif du 16 octobre 1997 (FI 97/0094), reprenant la jurisprudence constante de celui-ci et de l'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôt (CCRI) : "En instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, les art. 70 LI [Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux] et 96 AIFD [Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct] prévoient une dérogation importante au principe général de l'imposition bisannuelle - système dit *praenumerando* -, selon lequel la taxation se fait tous les deux ans et, pour cette durée, sur la base du revenu annuel moyen des deux années civiles qui précèdent la période fiscale. La taxation intermédiaire a donc pour conséquence que le contribuable passe en partie de la taxation selon le revenu acquis antérieurement à celle selon le revenu acquis durant la période; dans ce cadre, tous les éléments du revenu touchés par la modification doivent être pris en considération. Ce tempérament doit permettre, dans certains cas où l'application du principe conduit à des résultats particulièrement peu satisfaisants, de mieux adapter la taxation à la capacité contributive réelle du contribuable, autrement dit d'éviter une distorsion entre la charge fiscale de celui-ci et sa capacité contributive (v. arrêt du Tribunal fédéral non publié dans la cause MD. c/CCRIVD et ACI, du 1er octobre 1992, cons. 3b). La taxation intermédiaire constitue une exception et se trouve subordonnée à une modification durable des bases d'imposition et à l'existence de circonstances particulières dont la loi donne une énumération limitative (v. ATF 110 1b 315; 109 Ib 11; RDAF 1990, 29; 1982, 429; 1977, 388; cf. également Rivier, op. cit. [Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980], p. 262). Dans ces conditions, les cas donnant lieu à une taxation intermédiaire doivent être interprétés de façon limitative; parmi ces derniers, on relève le changement de profession. Selon la jurisprudence et la doctrine citées par Rivier, il y a changement de profession lorsque le genre ou le mode d'activité qu'exerce le contribuable s'est profondément modifié, soit que le contribuable ait embrassé un autre état, soit qu'à l'intérieur d'un même état sa condition ait fondamentalement changé; ce changement peut être volontaire ou forcé (op. cit. p. 263, références citées). Ainsi a-t-il été

admis à répétées reprises que le changement de profession résultant du passage d'une condition dépendante à une condition indépendante et réciproquement permettait au contribuable de requérir la notification d'une taxation intermédiaire (Archives de droit fiscal 43, 123, in RDAF 1975, 228; 42,31 in RDAF 1974, 135)".

## E. 2

En l'espèce, Mme X. \_\_\_\_\_ a cessé son activité salariée et débuté une activité lucrative indépendante au 1er avril 1988; conformément à la jurisprudence prémentionnée, une taxation intermédiaire a été effectuée à cette date, en raison du changement de profession intervenu, ce qui n'est pas contesté. Les réclamants estiment cependant que le rachat de la caisse de pension effectué par Mme X. \_\_\_\_\_ en 1986, alors qu'elle était salariée, n'est pas touché par la taxation intermédiaire. En d'autres termes, ils considèrent que le rachat n'est pas un élément ayant un lien avec le motif de taxation intermédiaire, soit le changement de profession. Dans l'arrêt prémentionné, le Tribunal administratif précise ce qui suit: "L'énumération des motifs donnant lieu à une taxation intermédiaire doit être comprise de manière exhaustive; cela ne signifie toutefois pas que le cercle des éléments imposables doit lui aussi être défini de manière restrictive (RDAF 1990, 29, cons. 1 b, références citées). Au contraire, tous les éléments du revenu touchés par la modification, soit ceux qui, dans la situation du revenu du contribuable, ont un rapport direct ou indirect de corrélation avec le motif de taxation intermédiaire, doivent être pris en considération dans un sens large. La taxation intermédiaire a toutefois pour conséquence d'ouvrir une brèche dans la détermination des éléments imposables (pour une illustration de cet inconvénient, on peut se référer au prononcé de la CCRI, G. c/Commission d'impôt du district de Lausanne, du 31 juillet 1985, cons. 3),. les éléments sans rapport avec le motif donnant lieu à taxation intermédiaire continuent en effet d'être imposés selon le système *praenumerando* (cf. Rivier, op. cit., p. 260, références citées) (...)". Dans le cas jugé par le Tribunal fédéral (RDAF 1990, 29), une taxation intermédiaire avait été effectuée pour début d'activité lucrative d'un orphelin majeur. Suite au décès de son père, ce dernier bénéficiait d'une demi-rente d'orphelin de l'AVS, ainsi que d'une rente provenant d'une assurance privée. Le Tribunal a constaté que la rente AVS s'éteignait à 18 ans révolus, respectivement à la fin des études - si le bénéficiaire du droit était encore aux études - toutefois au plus tard à 25 ans révolus. L'extinction de la rente d'orphelin de l'AVS se fondait ainsi sur un motif propre, sans relation avec le début de l'activité lucrative, et ne constituait pas un motif de taxation intermédiaire en raison du début d'une activité lucrative. Le Tribunal fédéral l'a cependant prise en considération en tant qu'"élément du revenu touché par la modification" dans la taxation intermédiaire entreprise le 1er août 1981 pour début d'activité lucrative. En effet, si le recourant, né le 20 décembre 1956, n'avait pas commencé son activité lucrative immédiatement après avoir obtenu sa licence, mais avait poursuivi sa formation, la demi-rente d'orphelin lui aurait été versée jusqu'en décembre 1981. Le fait qu'elle ait été supprimée à la fin juillet déjà était ainsi en relation avec le commencement de l'activité lucrative. Il en résultait selon le Tribunal fédéral que l'extinction de cette rente était une conséquence indirecte et en rapport de causalité avec le début de l'activité lucrative. S'agissant de la rente provenant d'une assurance privée, le Tribunal ne l'a par contre pas prise en considération dans la taxation intermédiaire. En effet, celle-ci avait été versée au recourant jusqu'à fin 1982; elle était dès lors sans relation avec la fin des études ou avec le début de l'activité lucrative. En l'espèce, il y a lieu de déterminer si le rachat effectué par Mme X. \_\_\_\_\_ est directement ou indirectement lié à son activité lucrative. Si tel est le cas, il faudra savoir dans un deuxième temps s'il est lié à l'activité dépendante de la

contribuable.

### **E. 3**

Les cotisations ordinaires et extraordinaires à une caisse de pensions ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu, car elles tendent à l'obtention d'un revenu futur. Ces dépenses sont toutefois liées au revenu de l'activité lucrative, puisque seules les personnes exerçant une activité lucrative peuvent s'assurer auprès d'une institution de prévoyance (art. 2 à 4 de la Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, LPP). En cas de taxation intermédiaire pour cessation de l'activité lucrative, aussi bien la cotisation ordinaire que les rachats doivent être pris en considération, car du fait de l'arrêt définitif de l'activité, plus aucune cotisation, qu'elle soit ordinaire ou extraordinaire, ne pourra être versée à l'institution de prévoyance. C'est l'avis de la Commission LPP (prévoyance et impôts, Cas d'application, Cosmos 1992): dans la mesure où l'assuré, qui cesse son activité (la femme mariée par exemple), demeure assuré externe, la Commission a considéré que la déduction des contributions devait être refusée à défaut d'activité lucrative (cas no 59). Dans le cas d'application no 36 également, la Commission LPP a émis l'avis que les cotisations ordinaires et les rachats d'années d'assurance entraînent dans la taxation intermédiaire opérée pour cessation de l'activité lucrative. En raison du caractère extraordinaire du rachat, on peut toutefois se demander si cette contribution est en rapport direct avec le revenu de l'activité qui cesse. En effet, la cotisation ordinaire est calculée sur le salaire qui disparaît, alors que la contribution de rachat porte sur des années antérieures, sans lien avec le salaire de la période de calcul et de taxation. Toutefois, le contribuable a pu verser sa contribution de rachat parce qu'il obtient un salaire; par ailleurs, la contribution de rachat maximale est calculée en fonction du salaire au moment où l'assuré effectue son rachat. Ainsi, si le rachat n'est peut-être pas en rapport direct de corrélation avec le salaire, il est indiscutablement en rapport indirect avec celui-ci et représente un élément de revenu touché par le motif de la taxation intermédiaire, soit la fin de l'activité. Il est donc établi que le rachat de cotisations LPP est lié l'activité lucrative.

### **E. 4**

En l'espèce, Mme X. \_\_\_\_\_ n'a pas cessé son activité lucrative, mais a passé du statut de salariée à celui d'indépendante. Il faut donc examiner si le rachat peut être rattaché à l'activité lucrative dépendante uniquement; si tel est le cas, il ne serait pas déductible dans le cadre de la taxation intermédiaire. L'art. 2 LPP (sans changement sur ce point au 1er janvier 1997) prévoit, que les salariés qui ont plus de 17 ans et reçoivent un salaire supérieur au montant fixé sont soumis obligatoirement à l'assurance. Selon l'art. 3 LPP, le Conseil fédéral peut, à la requête des organisations professionnelles intéressées, soumettre à l'assurance obligatoire l'ensemble des personnes de condition indépendante qui appartiennent à une profession déterminée. Quant à l'art. 4, il dispose que les indépendants qui ne sont pas soumis à l'assurance obligatoire peuvent se faire assurer à titre facultatif. Finalement, les indépendants qui désirent s'assurer volontairement dans le cadre de la LPP peuvent le faire auprès de l'institution de prévoyance qui assure leurs salariés, de celle dont ils relèvent à raison de leur profession ou auprès de l'institution supplétive (art. 44 LPP). S'agissant des salariés, l'assurance obligatoire prend fin notamment en cas de dissolution des rapports de travail (art. 10, al. 2 LPP). Selon l'art. 7, al. 2, lit. b de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 12 novembre 1986 sur le maintien de la prévoyance et le libre passage, correspondant à l'art. 5, al. 1, lit. b de la Loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (Loi sur le

libre passage, LFLP), l'assuré peut exiger le paiement en espèces de la prestation de sortie lorsqu'il s'établit à son propre compte et qu'il n'est plus soumis à l'assurance obligatoire. Il peut également s'assurer facultativement, comme nous l'avons vu plus haut, ou maintenir sa prévoyance sous la forme d'une police ou d'un compte de libre passage (art. 2 de l'Ordonnance du 12 novembre 1986 et art. 10 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 3 octobre 1994 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, Ordonnance sur le libre passage, OLP). Sous réserve de l'art. 3 LPP qui n'est pas applicable dans le cas qui nous intéresse, nous pouvons donc constater que les indépendants ne sont pas soumis à l'assurance obligatoire selon la LPP, alors que les personnes de condition dépendante ont l'obligation de s'assurer (dans les limites légales). Le régime d'assurance des salariés et des indépendants est ainsi fondamentalement différent. Au moment de la cessation de son activité lucrative salariée, Mme X. \_\_\_\_\_ aurait ainsi pu demander le versement en espèces de sa prestation de libre passage, comprenant le rachat effectué, ce qu'un salarié ne peut faire en aucun cas. Elle y a renoncé et a conclu une police de libre passage. Toutefois, force est de constater qu'elle peut, en raison de son activité indépendante, résilier en tout temps sa police et en demander le versement en espèces. De plus, depuis qu'elle a débuté son activité indépendante, Mme X. \_\_\_\_\_ ne s'est pas assurée selon la LPP; elle ne pouvait de toute manière pas le faire en raison des pertes encourues. Il faut donc en conclure que la possibilité d'effectuer ce rachat était à tout le moins en corrélation indirecte et en rapport de causalité avec le changement de profession, qui est le motif de la taxation intermédiaire. En effet, le rachat est lié à l'activité salariée de la contribuable, respectivement au montant de son salaire, dans la mesure où elle n'aurait de toute manière pas pu l'effectuer après avoir commencé son activité indépendante. Le rachat doit dès lors être supprimé dans la taxation intermédiaire effectuée. Dans le cas contraire, il y aurait inégalité de traitement avec les salariés cessant leur activité lucrative, dont les rachats effectués tombent lors de la taxation intermédiaire établie pour cessation d'activité, comme nous l'avons vu plus haut sous chiffre 3. En effet, tout comme les indépendants sans bénéfice, les personnes cessant leur activité ne peuvent pas s'assurer en vertu de la LPP, raison pour laquelle les rachats sont touchés par la taxation intermédiaire pour cessation d'activité. C'est d'ailleurs l'avis de la Commission LPP (op. cit., cas no 36), selon laquelle "il importe peu que le contribuable, devenu indépendant, reste affilié, ou non, à une institution du 2e pilier. Si son affiliation cesse, la déduction des primes est supprimée; s'il conserve un 2e pilier, ce sont les nouvelles primes qui sont prises en considération". Les primes et cotisations LPP, ordinaires ou extraordinaires, suivent donc le sort du produit de l'activité en cause (voir également cas no 31).

## **E. 5**

Le contribuable estime qu'il y a violation du droit fédéral, dans la mesure où la législation sur la prévoyance professionnelle a pour but de privilégier fiscalement le rachat. Le fait que le versement des contributions soit réglementé par la législation fédérale n'y change rien. L'art. 81 LPP prévoit que les cotisations du 2ème pilier versées par le salarié, dans le cadre de la LPP, sont déductibles de son revenu imposable. Or les dispositions d'ordre fiscal de la LPP constituent une loi-cadre qui doit être intégrée dans la législation fiscale fédérale. C'est ce qui a été fait à l'art. 22, al. 1, lit. h AIFD. Cette disposition d'application du droit fédéral est dès lors intégrée dans le système d'imposition prévu par la loi d'impôt, qui prévoit notamment une imposition postnumerando des éléments touchés par un changement de profession. Le fait que le rachat effectué en 1996 [recte: 1986] ne peut pas être déduit durant une période de taxation entière relève de la technique fiscale (taxation immédiate en

cas de taxation intermédiaire ), ce qui peut conduire à des lacunes d'imposition, qui peuvent être favorables ou défavorables au contribuable, mais qui sont parfaitement conformes au droit fédéral, en vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Par ces motifs, la Commission d'impôt du district de Lavaux décide de rejeter la réclamation. " La décision sur réclamation rendue le 2 décembre 1997 en matière d'impôt cantonal et communal a une teneur presque identique à la décision citée ci-dessus, à ceci près qu'elle ne fait pas allusion à la taxation pour l'impôt fédéral direct et qu'au dernier paragraphe des considérants en droit, elle se réfère à l'article 23 al. 1 lit. i LI à la place de l'article 22 al. 1 lit. h AIFD. On précisera encore que d'après une avis du 26 août 1986 adressé à la recourante par la "Versicherungskasse der bernischen Staatsverwaltung", les assurés entrant dans cette caisse après l'âge de 30 ans (la recourante est née le 13 octobre 1944) doivent s'acquitter d'une finance d'entrée correspondant à leur âge d'entrée (sans imputation d'années d'assurance) et ils ont en outre la libre possibilité de racheter des années d'assurance pour faire remonter leur âge d'entrée jusqu'à leur 30ème, 32ème, 35ème, 40ème, 45ème ou 50ème année. La finance d'entrée et le rachat peuvent également (avec intérêts) être acquittés par des versements mensuels. Pour ce qui concerne la recourante, l'avis de la caisse contenait le tableau suivant: finance d'entrée sans rachat d'années d'assurance 89'406.-- finance d'entrée avec rachat remontant à la 30ème année 132'742.-- 32ème année 130'530.-- 35ème année 118'232.-- 40ème année 97'084.-- 45ème année --. 50ème année --. On a déjà vu que la recourante a payé à ladite caisse la somme de 130'530 francs, faisant remonter son âge d'entrée à sa 32ème année. Enfin, d'après un certificat de salaire du 13 décembre 1986 de l'administration cantonale bernoise, le salaire net de la recourante pour août à décembre 1986 (cinq mois) s'est élevé 34'225 francs. En temps utile, les recourants ont déposé un acte de recours unique, portant leurs deux signatures, dans lequel ils concluent en substance à la réforme des décisions attaquées en ce sens que la déduction litigieuse est admise. Ils demandent également le remboursement de l'excédent payé en impôt cantonal et communal ainsi que pour l'impôt fédéral direct, avec intérêts. Les recourants se sont acquittés d'une avance de frais de 800 francs. Par réponse du 5 février 1998, l'Administration cantonale des impôts a conclu au rejet du recours. Ayant prévenu les parties que l'arrêt serait prochainement notifié, le Tribunal administratif a délibéré par voie de circulation.

Considérant en droit: 1.

L'art. 81 al. 2 LPP prévoit ce qui suit: Les cotisations que les salariés et les indépendants versent à des institutions de prévoyance, conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires, sont déductibles en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'art. 23 LI et l'art. 22 AIFD prévoient, dans leurs teneurs déterminantes ici, entrées en vigueur le 1er janvier 1987, ce qui suit: Art. 23 LI Sont déduits du revenu: (...) i) les primes et cotisations versées à des institutions de prévoyance professionnelle, au sens de la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle, vieillesse et survivants, dont les prestations sont imposables selon l'article 20, alinéa 2, lettre f bis; i bis) les montants, primes et cotisations versées pour la constitution d'une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, dont les prestations sont imposables selon l'article 20, alinéa 2, lettre f bis, dans les limites autorisées par la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle; j) les primes et cotisations versées à un établissement d'assurance en vue d'acquérir une assurance de rente viagère correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, pour autant qu'elles n'aient pas déjà été défalquées selon les articles 29, alinéa 1 bis, ou 50 et que les prestations qui en découlent soient imposables selon l'article 20, alinéa 2 lettre f ter: Art. 22 AIFD Sont déduits du revenu brut: (...) h) Les montants, primes et autres cotisations légaux,

statutaires ou réglementaires versés par des salariés ou des indépendants en vue d'acquiescer des droits dans le cadre d'institutions de la prévoyance professionnelle; i) Les montants, primes et cotisations versés en vue d'acquiescer des droits contractuels dans une institution reconnue de prévoyance individuelle liée au sens de l'article 82 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle et dans la mesure prévue par cette disposition; Quant à l'art. 156 AIFD, il prévoit ce qui suit: Les contributions de l'assuré pour le rachat d'années d'assurance sont déductibles, pour autant que les prestations de vieillesse commencent à courir ou deviennent exigibles après le 31 décembre 2001. 2.

Il n'est pas contesté qu'en principe, les versements de la recourante à l'institution de prévoyance de l'administration cantonale bernoise qui l'employait sont déductibles, conformément à l'art. 81 al. 2 LPP, en vertu respectivement de l'art. 23 al. 1 lit. i LI et de l'art. 22 al. 1 lit. h AIFD. Il n'est pas contesté non plus en droit fédéral, compte tenu notamment de l'année de naissance de la recourante, que l'art. 156 AIFD permet la déduction des contributions de rachat d'années d'assurance. En outre, il résulte des décisions entrées en force que le versement de 130'530 francs au titre de rachat de la prévoyance professionnelle de la recourante a été admis en déduction (pour la moyenne annuelle de 65'265 francs) non pas dès le 1er août 1986, date du début de l'activité salariée, ni depuis le 15 octobre 1986, date du versement, mais seulement depuis le 1er janvier 1987, soit au début de la période fiscale suivante.

3. Le litige porte en revanche sur le sort de cette déduction dans le cadre de la taxation intermédiaire effectuée avec effet au 1er avril 1988 pour le motif que la recourante avait passé d'une activité salariée à une activité indépendante. Il s'agit de savoir si cette déduction fait partie des éléments touchés par cette modification au sens des art. 96 al. 1 AIFD et 70 al. 1 LI. a)

Dans les décisions attaquées, l'autorité intimée a considéré que le rachat de cotisations LPP est lié à l'activité lucrative (consid. 3 des décisions attaquées). Examinant ensuite les statuts respectifs des salariés et des indépendants dans le cadre de la LPP, l'autorité intimée a relevé que l'assurance est obligatoire pour les salariés mais facultative pour les indépendants et qu'au moment de la cessation de son activité salariée, la recourante aurait pu demander le versement en espèces de sa prestation de libre passage. Constatant que la recourante ne s'est pas assurée selon la LPP en tant qu'indépendante, faute de pouvoir le faire en raison des pertes encourues, l'autorité intimée en a conclu que le rachat était lié à l'activité salariale de la recourante et au montant de son salaire, si bien qu'il fallait supprimer la déduction correspondante dans la taxation intermédiaire sous peine d'inégalité de traitement avec les salariés qui cessent leur activité lucrative (consid. 4). Traitant enfin le grief de la recourante qui invoquait une violation de l'art 81 LPP qui prévoit la déductibilité des cotisations du deuxième pilier, l'autorité intimée a rappelé que la LPP est une loi cadre qui doit être intégrée dans la législation fiscale dont les règles techniques concernant la taxation intermédiaire peuvent conduire à des lacunes d'imposition favorables ou défavorables au contribuable (consid. 5).

b) Il est vrai qu'on trouve dans la jurisprudence et la doctrine des exemples dans lesquels les règles sur la taxation intermédiaire contrecarrent la déduction des versements à une institutions de prévoyance. L'autorité intimée évoque l'avis de la Commission LPP (Prévoyance professionnelle et impôts - Cas d'application, Commission LPP de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Bern 1992) et l'on peut citer aussi un arrêt du tribunal administratif saint-gallois du 5 juillet 1990 (STE 1990 B 63.2 Nr 4, au sujet du droit de ce canton mais qui se réfère - considérant 4 in fine - à la pratique préconisés par l'Administration fédérale des contributions, dans sa circulaire du 30 janvier 1986, voir Archives 54 page 513, où l'on peut lire qu'en cas de taxation intermédiaire en

raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou en raison d'un changement de profession, la nouvelle situation est également déterminante pour ce qui est de la déductibilité des cotisations de prévoyance). Quant à la doctrine récente, elle se rallie également à la solution préconisée par l'Administration fédérale des contributions en exposant qu'en cas de survenance d'un motif de taxation intermédiaire, comme par exemple en cas d'abandon d'une activité lucrative, les cotisations versées durant la période de calcul précédemment déterminante ne sont plus prises en compte fiscalement, tombant ainsi dans ce qu'on appelle la lacune d'imposition (Maute / Steiner / Rufener, *Steuern und Versicherungen*, 2e édition 1999, p. 183; ces auteurs envisagent la même solution, pour ce qui concerne l'impôt cantonal, en cas de changement de canton, v. sur ce point FI 88/0032 du 9 septembre 1994). c) Ces divers exemples ne sont cependant pas déterminants en l'espèce. On note préliminairement que le cas no 59 (Commission LPP précitée, p. 236) cité par l'autorité intimée n'adopte pas, pour le cotisant externe, la solution catégorique qu'elle invoque mais admet au contraire à certaines conditions le maintien de l'affiliation et de la déduction des cotisations malgré l'interruption de l'activité lucrative. Surtout, parmi les exemples cités, qui concernent le plus souvent la cessation d'activité, aucun ne vise l'hypothèse du rachat d'années de cotisations. Or à cet égard, l'argument que l'autorité intimée entend tirer du fait que l'assurance est obligatoire pour le salarié tandis qu'elle est facultative pour l'indépendant (art. 44 LPP) est particulièrement peu convaincant car le rachat est facultatif également pour le salarié. En l'espèce d'ailleurs, la recourante, salariée, a eu le choix entre diverses possibilités de rachat quant au nombre d'années concernées, les montants correspondants variant à cet égard de plusieurs dizaines de milliers de francs. Il n'y a donc pas de différence de nature entre le rachat d'années d'assurance opéré par un salarié et celui qu'opère l'indépendant qui s'est affilié, conformément à l'art. 44 LPP, à l'institution de prévoyance de ses salariés, à celle de sa profession ou à l'institution supplétive. La dépendance entre les cotisations et le salaire invoquée par l'autorité intimée n'est pas convaincante non plus si l'on songe que la recourante a payé quelque 130'000 francs à peine plus de deux mois après avoir pris un emploi dont la rémunération mensuelle nette était légèrement inférieure à 7'000 francs, ce qui montre bien que ce versement n'a pas été financé par son salaire. On rappellera ici également que même le montant du rachat n'avait qu'un très lointain lien avec le salaire puisque la recourante avait le choix du montant versé. Ainsi, la mesure privilégiée fiscalement que le contribuable prend en rachetant des années d'assurance, si elle paraît bien liée à son activité lucrative, n'est pas liée à la question de savoir si cette activité est dépendante ou indépendante. Sa caractéristique essentielle est d'être une dépense extraordinaire. C'est ce qui a conduit la jurisprudence à s'écarter de la solution selon laquelle, en cas de taxation intermédiaire, les mêmes éléments peuvent être déterminants pour l'impôt sur deux périodes fiscales successives: le facteur extraordinaire ne doit compter que pour une seule période fiscale de deux ans. Considérant que l'AIFD, faute de règle sur ce point, permet à l'autorité de taxation de rechercher une solution équitable au cas d'espèce en prenant en compte les dépenses ou recettes extraordinaires dans l'une ou l'autre des périodes entrant en considération, la jurisprudence fédérale a jugé que, en particulier si la taxation intermédiaire n'intervient pas peu de temps après le début de la période fiscale, il est fréquemment opportun de prendre en compte les facteurs extraordinaires dans la période suivante, de manière à ce qu'ils exercent leurs effets pendant deux années de taxation complètes (Archives 60 p. 326 - RDAF 1993 p. 12, se référant à Archives 56 p. 650). Dans le premier arrêt cité, le Tribunal fédéral a annulé la décision cantonale qui répartissait

l'élément extraordinaire sur 14 mois et imposé la solution - préconisée par l'AFC elle-même - consistant à prendre en compte cet élément, pour une moitié par année, sur la première période entière de taxation bisannuelle. En l'espèce, les recourants n'ont pas contesté le traitement de la contribution de rachat comme dépense extraordinaire dont la déduction n'est devenue effective qu'au début de la période fiscale 1987/1988 alors que le début de l'activité salariée (tout comme le rachat) remontait à la période précédente. Le Tribunal administratif juge qu'il faut s'en tenir aux considérations qui fondent la solution adoptée ci-dessus par le Tribunal fédéral et qui tendent à ce que la déduction sortisse ses effets de manière équitable. Par conséquent, la dépense extraordinaire que constitue le rachat d'années d'assurance auprès d'une institution de prévoyance professionnelle doit pouvoir être déduite du revenu durant une période de taxation bisannuelle complète. Dès lors que comme on l'a vu, cette dépense n'est pas liée à la question de savoir si l'activité exercée est salariée ou indépendante, une taxation intermédiaire pour cause de passage de l'une à l'autre durant ladite période doit rester sans effet sur la déduction correspondante. d)

On notera au surplus, pour ce qui concerne le droit cantonal, que cette solution s'impose d'autant plus que dans le pratique vaudoise, les montants et primes versés pour le 3e pilier A, soit pour une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, ne sont jamais compris dans les taxations intermédiaires, ni en début ni en fin d'activité, ni en cas de changement de profession (Yersin, Prévoyance professionnelle et pratiques fiscales, Archives 56 p. 408 in fine; voir aussi les déterminations de l'autorité intimée du 30 août 1988 dans la cause FI 88/032 déjà citée). Le rapport nécessaire entre la déduction et l'activité lucrative doit être compris comme une condition de l'affiliation qui, si elle est remplie, permet la déduction indépendamment de l'imposition du produit de l'activité lucrative (Paschoud, Le traitement fiscal du troisième pilier, in: Prévoyance professionnelle et fiscalité, édité par le CEDIDAC, p. 87 ss, spéc. p. 100 s.). Le Tribunal administratif a d'ailleurs déjà jugé que les contributions du 3ème pilier A doivent être traitées comme des charges extraordinaires en matière d'impôt cantonal et communal, à l'instar des versements opérés pour l'acquisition de rentes viagères (3e pilier B vaudois) ou des rachats d'années d'assurance dans le cadre du 2ème pilier (arrêt FI 88/032 du 9 juin 1994 déjà cité). Ce qui vaut pour le 3e pilier A doit donc prévaloir aussi pour le rachat d'années de cotisation du 2e pilier. En effet, le rachat d'années de cotisations auprès d'une institution de prévoyance professionnelle présente le même caractère facultatif et exceptionnel que les montants versés dans le cadre du 3e pilier A. Il n'y a donc pas de raison d'admettre plus restrictivement la déduction de montants payés pour le rachat d'années d'assurance. Il en résulte qu'en l'espèce, la déduction accordée à la recourante durant la période de taxation 1987/1988 ne doit pas être affectée par la taxation intermédiaire effectuée au 1er avril 1988 pour cause de changement de profession.

4. Vu ce qui précède, le recours est admis et les décisions attaquées seront réformées en ce sens que la réclamation est admise, les autorités de taxation correspondantes étant invitées à rendre de nouvelles décisions.

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