

VD_OMNI FI.2000.0090 vom 7. September 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-09-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0090

FR: VD_OMNI FI.2000.0090 du 7 septembre 2001

IT: VD_OMNI FI.2000.0090 del 7 settembre 2001

Regeste

c/ACI | Directeur-administrateur amené à payer les primes AVS impayées par la SA qui l'emploie. Le montant en question ne peut pas être déduit par l'intéressé au titre des frais d'acquisition du revenu, cette dette devant être imputée à une faute grave de celui-ci.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 07.09.2001 FI.2000.0090

c/ACI | Directeur-administrateur amené à payer les primes AVS impayées par la SA qui l'emploie. Le montant en question ne peut pas être déduit par l'intéressé au titre des frais d'acquisition du revenu, cette dette devant être imputée à une faute grave de celui-ci.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 7 septembre 2001 sur le recours formé par A. _____, à X. _____, contre la décision rendue sur réclamation le 14 septembre 2000 par l'Administration cantonale des impôts, confirmant le refus d'une déduction relative au versement par l'intéressé d'une indemnité en réparation du dommage à l'AVS (impôt cantonal et communal, période fiscale 1997-1998). * * * * *

* * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Philippe Maillard, assesseurs. Vu les faits suivants: A. _____ A. _____ était tout à la fois employé et administrateur avec signature individuelle de la société B. _____ SA, dont les locaux se trouvaient à Y. _____; il a bénéficié au demeurant de la qualité d'administrateur depuis 1986 (date de la création de la société) jusqu'au 22 août 1990 (date de la radiation de A. _____ au registre du commerce). L'intéressé souligne à cet égard qu'il avait eu pour première motivation de décrocher un emploi intéressant et ce n'est qu'en relation avec ce poste de travail qu'il a accepté la qualité d'administrateur (à ce titre, il a en outre été contraint d'acquiescer une action de cette société). B. _____ SA, dès le mois de décembre 1988, ne s'est plus acquittée de manière régulière de son obligation légale de payer les cotisations AVS. A cet égard, le dossier comporte une première lettre du 16 janvier 1991 de la Caisse cantonale de compensation (ci-après: la caisse) adressée à A. _____ personnellement. Ce courrier constate que la procédure engagée contre la société est restée infructueuse; elle ajoute qu'une partie des sommes dues, soit le 5,25% représente des cotisations paritaires qui ont été retenues sur le salaire de ses employés occupés du 1er janvier au 31 juillet 1990; ces fonds, qui auraient dû être versés à la caisse, ont au contraire été détournés de leur destination. La caisse invite dès lors l'intéressé à verser un montant de 3'008 fr. 90 dans un délai échéant le 30 janvier 1991, à défaut de quoi la caisse dénoncera le cas aux autorités pénales (pour violation des art. 87 al. 3 et 89 LAVS). Par la suite, la caisse a également fait notifier à A. _____ un commandement de payer, pour un montant de 21'532 fr. 25 (B. _____ ayant dans l'intervalle fait faillite). La caisse rappelle, dans une lettre à A. _____ du 6 janvier 1993, que B. _____ SA, malgré quelques versements effectués dans l'intervalle, n'a pas respecté ses obligations

légales à compter du 1er décembre 1988; elle invite dès lors l'intéressée à verser le montant précité. A. _____ a d'ailleurs produit, en annexe au recours dont il sera question plus bas, les copies des attestations des salaires versés par B. _____ SA pour les années 1988 à 1990; on en retire que celui-ci était le principal, voire le seul salarié de cette entreprise et que cette dernière n'avait, tout au long des années 1989 et 1990, versé qu'une part très modeste des cotisations dues. A. _____ s'est effectivement acquitté de la somme de 21'532 fr. 25 précitée, comme l'indique une attestation de la caisse établie le 30 avril 1998. On ignore cependant la date de ce versement. C. _____ a) Dans sa déclaration pour la période fiscale 1997-1998, A. _____ a fait valoir sous chiffre 16 une déduction de 21'532 fr. en relation avec le montant qu'il a dû verser à la caisse (cette déduction figure dans la colonne afférente à l'année de calcul 1996). b) Par décision du 10 décembre 1997, l'autorité de taxation a refusé cette déduction; elle a ainsi fixé le revenu imposable, pour la période fiscale 1997-1998, à 109'300 fr. (quotient 1) la fortune imposable étant fixée par ailleurs à 0. A. _____ a formé une réclamation contre cette décision le 6 janvier 1998; il demande la prise en considération du montant qu'il a versé à la caisse de compensation à titre de déduction, en faisant valoir qu'il a dû se substituer en quelque sorte à son employeur. C'est dans le cadre de l'instruction de cette réclamation que A. _____ a produit l'attestation dont il a été question plus haut; il a également complété son argumentation, dans une lettre du 4 juin 1998. Il a notamment fait valoir que les cotisations AVS qui lui ont été réclamées concernent essentiellement le salaire qui lui a été versé; or ce salaire a été imposé comme revenu par l'autorité fiscale vaudoise durant les périodes fiscales précédentes; il ajoute à ce propos: "Il est vrai qu'en tant que salarié, j'ai déjà bénéficié de la déduction "employé" et je peux donc accepter une réduction de la déduction dans la même mesure". Il poursuit en demandant soit que la déduction soit admise pour la période fiscale 1997-1998, soit une révision de la taxation des périodes correspondantes. A cet égard, on relèvera que l'autorité de taxation, pour la période fiscale 1991-1992, n'a tenu compte que de salaires nets versés par B. _____ SA de 59'403 fr. pour l'année de calcul 1989 et 18'967 fr. pour l'année de calcul 1990 (le revenu salarié principal de l'année 1990 provenant en effet d'un nouvel emploi de l'intéressé auprès de l'entreprise C. _____ SA, à hauteur de 65'229 fr. pour l'année 1990). A titre de comparaison, le salaire convenu avec A. _____ et indiqué dans les attestations de salaire remises à la caisse s'élevait à 108'000 fr. pour l'année 1989, respectivement 48'000 fr. pour l'année 1990; c'est sur cette base qu'ont été réclamées à l'intéressé les cotisations restées impayées par B. _____ SA. Au demeurant, le contribuable a fait valoir que B. _____ SA ne s'était pas acquittée de l'intégralité des prestations de salaires dues; le taxateur s'est dès lors fondé sur des certificats établis le 2 novembre 1992 et produits d'ailleurs postérieurement au dépôt de la déclaration d'impôt, suite à ses demandes des 8 juillet et 28 octobre 1992. d) Par décision rendue sur réclamation le 14 septembre 2000, l'ACI a confirmé la taxation précitée, soit le refus de la déduction invoquée en relation avec le versement d'une somme de 21'532 fr. à la Caisse de compensation AVS. C'est contre cette décision que A. _____ a recouru par acte du 18 octobre 2000. Dans sa réponse du 21 novembre suivant, l'ACI conclut au rejet du recours. A. _____ a pour sa part complété ses moyens le 20 août 2001, en joignant quelques pièces complémentaires. Quant à l'ACI, elle a établi que le pli recommandé qui avait contenu la décision attaquée avait été distribué le 20 septembre 2000 (v. le formulaire "Demande de recherches pour colis et objets de correspondance du service intérieur", rempli par "La Poste"). Considérant en droit: 1. _____ La notification de la décision attaquée est intervenue le 20 septembre 2000 (cela correspond d'ailleurs avec l'annotation

apposée sur l'enveloppe ayant contenu la décision, produite avec le recours); en conséquence, le délai de recours de trente jours n'était pas encore échu lors du dépôt du pourvoi, le 18 octobre suivant. Ce dernier a donc été formé en temps utile. 2. a) Sont déduits du revenu brut les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu (art. 23 al. 1a de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux; ci-après: LI); le droit fédéral comportait au demeurant une règle similaire (art. 22 al. 1 let. a AIFD; v. aujourd'hui art. 26 LIFD). On entend par là les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu (Archives 62, 403, consid. 2, p. 405 et réf. citées, = RDAF 1994, 85). Peuvent également entrer dans cette notion des dépenses qui ne sont pas faites pour l'obtention du revenu, mais qui représentent la conséquence de l'activité professionnelle. Il est en revanche essentiel que les dépenses soient en rapport avec l'activité professionnelle, c'est-à-dire qu'elles soient occasionnées par celle-ci (Archives 64, 232, = RDAF 1996, 404, consid. 2 et réf. citées). b) La jurisprudence récente a eu l'occasion d'aborder la question de savoir si les dommages-intérêts que pouvait être amené à verser un administrateur de société, dont la responsabilité aurait été reconnue peuvent constituer ou non des frais d'acquisition du revenu (ici le revenu perçu comme administrateur); le Tribunal fédéral (dans l'arrêt paru aux Archives 64, précité) s'est rallié aux solutions préconisées par la doctrine et la jurisprudence cantonale. Celles-ci admettent que les prestations en dommages-intérêts représentent des frais d'acquisition pour l'entreprise dans la mesure où le comportement dommageable peut directement être mis en rapport avec l'activité de l'entrepreneur; un rapport de ce genre est généralement nié en cas de négligence grossière ou de faute intentionnelle dans la commission des actes dommageables, alors qu'il est reconnu en cas de responsabilité causale, à condition que le risque de créer un dommage soit lié à l'activité professionnelle (arrêt précité, consid. 3a et b et les réf. citées); il en va de même lorsque l'intéressé encourt une responsabilité à raison d'une faute légère (v. encore, outre les références citées par l'arrêt, Höhn/Waldburger, Steuerrecht II 250; seule la jurisprudence argovienne paraît avoir retenu que de tels dommages-intérêts constituent des frais d'acquisition du revenu indépendamment de la gravité de la faute imputable à l'intéressé: StE 1994 B 22.3 no 54). Le Tribunal administratif, au demeurant, n'entend pas s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral à cet égard; les juges fribourgeois, au demeurant, s'y sont également ralliés (Revue fiscale 1998, 349). c) En règle générale, il n'y a pas concordance temporelle entre la date à laquelle le revenu est réalisé et celle où l'intéressé est amené à réparer le dommage qu'il a éventuellement causé. Cette question se pose de manière plus générale s'agissant de frais d'acquisition qualifiés de "conséquences de l'activité professionnelle" , pour lesquels on peut parler de "frais de suite" (selon la formule du Tribunal administratif fribourgeois, dans l'arrêt paru à la Revue fiscale 1998, déjà citée). Dans ce dernier arrêt, les juges fribourgeois ont d'ailleurs admis la nécessité de s'écarter ici d'une application stricte du principe de périodicité s'agissant de tels "frais de suite" ; cela permet d'ailleurs - en prenant en considération ces frais au moment de la réparation effective - de tenir compte au mieux de la réelle capacité contributive de l'intéressé, ce qui est au demeurant l'un des objectifs même du principe de périodicité (Revue fiscale 1998, p. 351 s.). d) Les considérations qui précèdent conduisent ainsi à un premier résultat: suivant la jurisprudence fribourgeoise, à laquelle l'autorité de céans se rallie, la déduction invoquée par le recourant doit influencer sur la taxation de la période fiscale 1997-1998 (pour autant que le paiement soit intervenu en 1996; mais on verra plus bas que cette question n'a pas à être élucidée plus avant) et non pas par la voie d'une révision de la taxation des périodes 1991-1992, voire 1993-1994. 3. Il convient maintenant d'examiner de plus près

le cas d'espèce. a) Selon l'art. 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 (mais dans sa teneur en vigueur au moment des faits) sur l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après: LAVS), l'employeur qui, intentionnellement ou par négligence grave, n'observe pas les prescriptions et cause ainsi un dommage à la caisse de compensation est tenu à réparation. Cette norme vise en particulier le cas de l'employeur qui omet de verser à la caisse de compensation les cotisations sociales - notamment celles qu'il a retenues sur les salaires versés -, en violation des obligations que lui impose en particulier l'art. 51 LAVS. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral des assurances, lorsque l'employeur est une personne morale qui, par hypothèse, a fait faillite, la caisse de compensation peut rechercher en lieu et place les administrateurs de la société (ATF 109 V 97), pour autant que la faute exigée par l'art. 52 LAVS leur soit imputable. b) En l'occurrence, à la suite de la faillite de son employeur, le recourant a été invité par la caisse de compensation à suppléer à la carence de la société faillie; l'intéressé s'est au demeurant acquitté à ce moment-là d'un paiement de 21'532 fr. correspondant aux cotisations sociales dues, mais restées impayées. aa) Sans doute, le recourant n'a-t-il pas commis de faute grave en ne résistant pas plus longtemps aux démarches de la caisse de compensation. On peut cependant observer ici que cette dernière lui a sans doute réclamé des cotisations sur un salaire qui, pour partie, ne lui a pas été versé; cette circonstance (soit le fait que la créance portant sur les salaires impayés a été considérée comme irrécouvrable et non imposable par le fisc) aurait vraisemblablement conduit la caisse de compensation à réviser son calcul des cotisations paritaires dues par B._____ SA (dans ce sens, v. Ueli Kieser, Alters-und Hinterlassenenversicherung, in SBVR 1998, no 47 et AHI-Praxis 1997, p. 29; v. en outre Reto Böhni, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht, Berne 2001, p. 166 et 146; pour cet auteur, la notion de "réalisation" du revenu est la même dans le domaine fiscal et dans celui des assurances sociales). Il n'appartient cependant pas au tribunal de céans de se prononcer sur le bien-fondé d'une demande de révision de ce type, dont on ne voit pas non plus qu'elle ait des conséquences au plan fiscal. Cependant, en opérant le paiement précité, le recourant a admis implicitement que les conditions de l'action de l'art. 52 LAVS étaient remplies, à tout le moins sur le principe, soit qu'il pouvait se voir reprocher une négligence grave. La position arrêtée par la caisse n'est, il est vrai, pas de nature à lier le Tribunal administratif; ce dernier ne doit cependant pas s'écarter sans raison de l'appréciation de cette autorité (v., dans un sens similaire, Pierre Moor, Droit administratif I 275 ss, pour l'hypothèse de l'exercice de "compétences parallèles"). Au demeurant, on ne voit guère que le comportement de l'intéressé, chargé de la direction de la société faillie, soit dépourvu de faute, alors même que cette dernière a négligé, durant plus d'une année, de s'acquitter de manière régulière du versement des cotisations sociales ordinairement dues. Dans le cadre de la présente procédure, le recourant a fait valoir à cet égard que les difficultés économiques de B._____ SA étaient dues essentiellement à l'insolvabilité d'un client important; en outre, cette société était gérée principalement par D._____ - administrateur de fait et propriétaire économique de celle-ci -, sur lequel le contribuable n'avait ainsi guère de prise. Cette argumentation ne permet toutefois pas d'exonérer l'intéressé de la responsabilité qui lui incombe en tant qu'administrateur, ni d'alléger celle-ci, liée qu'elle est à la carence de la société envers l'AVS pendant plus d'une année. Au demeurant, le recourant pourrait - dans les conditions qu'il décrit - se retourner contre D._____, lequel est solidairement responsable de ce dommage (ATF 114 V 213), pour exiger qu'il prenne à sa charge les montants en question, cas échéant dans leur totalité. Le fait que B._____ SA se soit trouvée dans des difficultés financières aiguës n'est pas non

plus décisif; le recourant aurait pu prendre contact avec la caisse de compensation pour négocier un plan de paiement, mais il lui incombait - vu la taille de la société notamment - de s'assurer à tout le moins que les cotisations correspondant aux salaires versés étaient bien acquittées. On doit ainsi admettre l'existence à la charge du recourant à tout le moins d'une négligence grave, causale dans la survenance du dommage subi par la caisse de compensation; cela exclut, selon la jurisprudence précitée, la déductibilité du montant de 21'532 fr. au titre de frais d'acquisition du revenu. bb) Le recourant insiste surtout sur le lien étroit entre la réparation qui lui a été demandée par la caisse et son emploi; il souligne en effet que, s'il n'avait pas accepté la charge d'administrateur, il n'aurait en effet pas obtenu l'emploi qu'il a occupé auprès de la société faillie. A vrai dire, ce point-là n'est pas discuté par l'ACI et ce lien peut en principe être admis. Cependant, la jurisprudence considère qu'il est rompu dans l'hypothèse d'une faute grave. Au surplus, on peut comprendre l'amertume de l'intéressé qui a reçu de la société faillie un salaire inférieur à celui qui était convenu, en raison des difficultés financières de cette dernière; ce salaire s'est trouvé après coup amputé encore du montant de la réparation demandée (le recourant paraît ici tenir pour acceptable la part afférent aux cotisations dues par l'employé lui-même, soit celles qui ont été retenues sur son propre salaire), ce dernier montant n'étant de surcroît pas déductible au plan fiscal. Quoiqu'elle soit rigoureuse, cette solution découle directement de la jurisprudence évoquée plus haut, étant précisé qu'elle est comparable, dans une certaine mesure, à l'hypothèse d'une perte privée, qui ne serait pas déductible non plus du revenu imposable. c) Il découle des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté, la décision sur réclamation étant confirmée. 4. Vu l'issue du pourvoi, le recourant supportera les frais de la cause (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation le 14 septembre 2000 par l'Administration cantonale des impôts est maintenue. III. L'émolument d'arrêt, fixé à 500 (cinq cents) francs, est mis à la charge du recourant. Lausanne, le 7 septembre 2001 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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