

VD_OMNI FI.2001.0051 vom 9. Oktober 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-10-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0051

FR: VD_OMNI FI.2001.0051 du 9 octobre 2001

IT: VD_OMNI FI.2001.0051 del 9 ottobre 2001

Regeste

c/ACI | Début d'assujettissement ensuite d'arrivée dans le canton; confirmation de la non-déductibilité, du revenu pris en postnumerando, de la cotisation au 3ème pilier A, vu le caractère extraordinaire de cette dépense (confirmation de jurisprudence).

Erwägungen

E. 13

novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance; ci-après: OPP 3), elles sont déductibles, pour les assurés affiliés à une institution de prévoyance professionnelle, à hauteur de 8% du montant limite supérieur fixé à l'art. 8 al. 1 LPP et, pour les contribuables non assurés (soit en fait les indépendants), à hauteur de 20% dudit montant (articles 82 LPP et 7 OPP 3). b) Le principe de périodicité de l'impôt fait toutefois que le sort des déductions suit en règle générale celui du revenu auquel elles sont attachées. A cet égard, on rappelle que la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, prévoit l'imposition du revenu et de la fortune selon le système praenumerando. L'impôt est ainsi fixé au cours de la période de taxation, laquelle comprend deux années fiscales, sur la base du revenu moyen des deux années de la période calcul (art. 71 al. 1 LI). On présume ainsi que le revenu de chacune des années fiscales comprises dans la période de taxation est de même nature et de même importance que celui de la période de calcul (v. Rivier, op. cit., p. 467; Höhn/Waldburger, op. cit., § 11 Nr. 15, pp. 258-259; cf. en outre Danielle Yersin, Les systèmes d'imposition prae- et postnumerando et la perception de l'impôt, in Festschrift zum 70. Geburtstag Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, p. 89 et ss). Dans certaines situations toutefois, les conditions de l'assujettissement peuvent n'être réalisées qu'au cours de la période de calcul ou de taxation. Il en est ainsi, lorsque les conditions permettant la notification d'une taxation intermédiaire pour début ou cessation d'activité lucrative sont réalisées (art. 70 LI) ou lorsque le contribuable prend domicile dans le canton et y est assujetti (art. 3 al. 1 LI). Lorsqu'une situation de ce genre se présente, l'impôt est calculé conformément à l'art. 71 al. 3 LI, lequel apporte une dérogation au principe consacré à l'alinéa premier; à teneur dudit alinéa en effet: "Si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées qu'au cours de la période de taxation ou qu'elles n'aient pas duré pendant toute la période de calcul, l'impôt se détermine sur la base du revenu ou du bénéfice acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement, converti proportionnellement en un revenu annuel." Après une taxation intermédiaire, par renvoi de l'art. 71 al. 4 LI, ou comme dans le cas d'espèce, après un début d'assujettissement, deux périodes doivent dès lors être distinguées, soit, d'une part, celle durant laquelle une taxation intermédiaire ou un début d'assujettissement sont intervenus, de sorte que période de calcul et période de taxation coïncident, d'autre part, celle qui la suit. Il y a lieu de s'attarder sur la première de

ces deux périodes. aa) Durant cette première période, on applique le système de l'imposition immédiate postnumerando. L'impôt est alors déterminé sur la base non pas du revenu réalisé durant la période de calcul mais de celui acquis après que se sont réalisées, soit les nouvelles conditions découlant du motif de taxation intermédiaire, soit le début d'assujettissement dans le canton; le revenu pris en considération dans le calcul de l'impôt doit cependant être représentatif de ces nouvelles conditions (v. Archives 48, 56; 46, 339; cf. en outre Höhn/Mäusli, op. cit., § 4, Nr. 16a, p. 43). Cela ne signifie toutefois pas qu'il faille s'en tenir au seul revenu réalisé l'année durant laquelle le changement déterminant s'est produit. Suivant la date à laquelle est intervenu ce changement, surtout lorsque ce dernier n'est pas suffisamment représentatif, on prendra également en considération, le cas échéant, le revenu réalisé l'année suivante de la période de taxation; le revenu nouvellement acquis, calculé sur une année, est alors déterminant pour la taxation (v. Archives 48, 56; cf. en outre, Ernst Känzig, Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, ad art. 42 AIFD, n° 12, p. 764, notamment exemple I, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 15 mois). On retire de ce qui précède que les revenus imposables ou les dépenses déductibles qui ont un caractère extraordinaire ou unique ne peuvent être pris en compte que pour la période fiscale suivant celle au cours de laquelle l'assujettissement a pris naissance et non en nouvelle situation (v. Marco Duss/ Daniel Schär, Kommentar zum Schweizerrischen Steuerrecht, I/2a, ad 44 LIFD, n° 11; cf. en outre Ryser/Rolli, op. cit., p. 355; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998, § 7/205, p. 134). L'art. 79 al. 2 de la nouvelle loi, du 4 juillet 2000, sur les impôts directs cantonaux, dont on sait qu'elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2001, codifie du reste ce qui précède, ce qui revient implicitement à dire que les recettes et dépenses extraordinaires ne peuvent pas être prises en compte postnumerando, en nouvelle situation. bb) S'agissant des cotisations à la prévoyance professionnelle, le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 28 septembre 1990, cité du reste par les recourants, a jugé que le rachat d'années d'assurance devait être considéré comme une contribution extraordinaire qui, partant, ne pouvait être déduite qu'une seule fois lors de la réalisation des conditions permettant une taxation intermédiaire (Archives 60, 326); le Tribunal administratif en a fait de même (v. arrêt FI 98/003 du 13 décembre 2000, publié in RDAF 2001 II 138). Quant au sort des cotisations de prévoyance, la doctrine opère une distinction entre la prévoyance professionnelle (2ème pilier) et la prévoyance individuelle liée (3ème pilier A). Le raisonnement de la doctrine repose sur la qualification de dépenses extraordinaires généralement conférée aux versements au 3ème pilier A. On sait que, lors d'un début d'assujettissement, seuls les montants et les primes versées après l'arrivée dans le canton peuvent être prises en considération pour la taxation dans le nouveau canton (Danielle Yersin, Prévoyance professionnelle et pratiques fiscales, in Archives 56, p. 385 et ss, p. 407; vont en outre dans le même sens, Wolfgang Maute/ Martin Steiner/ Adrian Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Auflage, Bern 1999, p. 212). Dans l'arrêt FI 88/032 du 9 juin 1994 (publié in StE 1994 B 27.1 n° 18), le Tribunal administratif, confronté à un état de fait similaire à la présente espèce, observait du reste que cette solution pourrait de prime abord paraître en contradiction avec les art. 82 LPP et 7 OPP 3. Il a cependant estimé que ces dispositions n'avait pas vocation d'écarter les règles ordinaires du droit fiscal en matière de début et de fin d'assujettissement ou en matière de taxation intermédiaire; ces dernières s'appliquent quand bien même elles toucheraient des situations où le contribuable a opéré des versements de cotisations dans le cadre du troisième pilier A (dans le même sens, v. Maute/Steiner/Rufener, ibid). La question a donc trait à la déductibilité du revenu pris en nouvelle situation postnumerando, des primes versées durant

l'année de calcul. On rappelle que les mesures de prévoyance individuelle tendent à compléter la prévoyance professionnelle insuffisante des salariés et des indépendants affiliés à une institution de prévoyance et à la remplacer pour les personnes exerçant une activité lucrative qui n'ont pas de caisse de pensions (cf. Gladys Laffely Maillard, Deuxième pilier et troisième pilier, les conséquences fiscales du divorce, in RDAF 1997 II 349 et ss, not. 371; v. en outre ATF 124 II 383, cons. 3c). Si, par certaines prescriptions, le 3ème pilier A se rapproche du 2ème pilier, il s'en distingue essentiellement par son caractère individuel, par opposition au caractère en principe collectif de ce dernier (ibid., p. 373) Dans l'une de ses nombreuses contributions portant sur cet objet, Danielle Yersin (Archives 56, pp. 405-406) rappelle du reste que cette contribution, à l'inverse de la prévoyance professionnelle, est libre et volontaire, que le contribuable peut ainsi opérer des versements pour sa prévoyance individuelle liée pendant un an, les interrompre plusieurs années, avant de recommencer. De même, il peut opter, selon l'échéancier, entre des versements annuels en une fois ou des versements périodiques et choisir, pour le cas où il changerait de canton, celui dans lequel il procède au versement des cotisations annuelles. Il a en outre été relevé dans les travaux de la Commission LPP de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat que l'affiliation à une institution de prévoyance individuelle liée ne dépendait pas, à la différence de la prévoyance professionnelle, de la mesure de l'activité du contribuable; celui-ci peut en effet se constituer un 3ème pilier A qui n'est pas proportionnel au produit de son travail (in: Prévoyance professionnelle et impôts, Berne 1992, p. 156). Ces éléments ont déjà conduit le Tribunal administratif à douter par le passé du caractère périodique, donc ordinaire, de cette dépense et à la qualifier au contraire de dépense extraordinaire (cf. arrêts FI 97/037 du 26 mars 2001 et 88/032, déjà cité). On retire, certes, de la Circulaire n° 2 du 31 janvier 1986 de l'Administration fédérale des contributions que la déduction des cotisations au 3ème pilier A est incluse en nouvelle situation dans la procédure de taxation intermédiaire se rapportant au revenu du travail. Critiquée par certains auteurs, cette solution, qui de toute façon a trait à l'impôt fédéral direct exclusivement, se fonde sur la relation existant entre la déduction des cotisations au 3ème pilier A et l'exercice d'une activité lucrative; les autorités cantonales ne sont pas tenues de l'adopter en droit fiscal cantonal (v. Jean-Blaise Paschoud, in Prévoyance professionnelle et fiscalité, CEDIDAC n° 7, Lausanne 1987, p. 100-101). 2. a)

Dans le cas d'espèce, on constate que les recourants se sont constitués un domicile pour la première fois dans le canton le 1er janvier 1997. C'est donc à juste titre que leur revenu imposable durant la période de taxation 1997-1998 a été arrêté non pas selon le revenu qu'ils ont réalisé durant les années 1995-1996 alors qu'ils habitaient encore le Canton du Valais, mais bien selon celui réalisé en 1997. Ainsi, ce dernier revenu a servi à deux reprises, pour fixer l'assiette de la taxation de la période durant laquelle l'assujettissement s'est réalisé (1997-1998) tout d'abord, comme première année de la période de calcul permettant de fixer les éléments imposables de la période suivante (1999-2000) ensuite. Les recourants ne soutiennent pas que cette solution, qui doit être ici approuvée, soit arbitraire.

b) Les recourants ont chacun conclu une convention de prévoyance individuelle liée avec un établissement bancaire, soit une forme reconnue au sens de l'art. premier OPP 3. Durant l'année 1996 (plus 1995 en ce qui concerne l'épouse X. _____), ils ont chacun versé aux fondations respectives dont ils sont les partenaires le montant déductible maximal selon l'art. 7 OPP 3, soit 2 x 5'587 francs (v. RO 1994 III 3095). Il ne fait guère de doute que, quant au principe, ils seraient fondés à réclamer la déductibilité de leur revenu imposable durant la période 1997-1998 de ces cotisations, à tout le moins s'ils étaient assujettis dans le

canton au 31 décembre 1996. Or, on a vu plus haut que tel n'était pas le cas; dans ces conditions, c'est à bon droit que l'autorité de taxation a refusé d'entrer en matière, s'agissant de cotisations versées alors que les recourants étaient domiciliés en Valais. Quant aux cotisations que les recourants ont versées durant l'année de calcul 1997, soit 11'462 francs, elles ne peuvent, vu leur caractère extraordinaire, être prises en compte qu'une seule fois, soit en déduction du revenu imposable durant la période de taxation suivante, soit 1999-2000 et non en nouvelle situation, postnumerando, durant la période 1997-1998 au cours de laquelle l'assujettissement dans le canton a débuté. La décision attaquée ne prête dans ces conditions pas le flanc à la critique. 3. Les recourants concluent subsidiairement à ce que l'intérêt moratoire qui serait exigé de leur part, au cas où l'exigibilité de la créance du fisc, tel qu'elle résulte de la décision de taxation du 16 juillet 1998, serait confirmée, soit ramené sur une période d'un an. Les recourants font valoir implicitement un déni de justice, soit en l'occurrence le retard mis par l'autorité à statuer; le tribunal relève sur ce point que deux ans et demi séparent l'invitation faite aux recourants de retirer leur réclamation, du 6 novembre 1998, et la décision sur réclamation du 11 juin 2001, lors même que la cause ne paraissait guère présenter de difficultés particulières au point qu'un délai aussi long soit nécessaire pour statuer. Dans la mesure où, toutefois, l'autorité a finalement rendu sa décision, ce grief n'a, à ce stade de la procédure, plus d'objet. Au surplus, le Tribunal administratif n'a pas la compétence, vu l'art. 121 LI, de connaître d'éventuels recours contre les décisions relatives à la perception d'intérêts moratoires fondées sur l'art. 112 al. 2 LI. Pour le cas où les intérêts moratoires réclamés aux recourants seraient décomptés à partir du 17 août 1998 (art. 112 al. 1 LI), ceux-ci pourraient encore recourir auprès du département compétent. 4. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les recourants succombant, il se justifie de mettre un émolument à leur charge. Au surplus, pour le même motif et les recourants n'étant de surcroît pas assistés par un mandataire, il ne sera pas alloué de dépens.

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