

VD_OMNI FI.2001.0087 vom 8. März 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-03-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0087

FR: VD_OMNI FI.2001.0087 du 8 mars 2002

IT: VD_OMNI FI.2001.0087 del 8 marzo 2002

Regeste

c/ACI | Il est douteux que le directeur-actionnaire, bénéficiant par ailleurs d'une couverture LPP, puisse se prévaloir de l'art. 339c CO; de toute manière, dans la mesure où il n'a pas établi que des indemnités semblables étaient versées aux autres employés de l'entreprise, l'on se trouve en présence d'une prestation à l'actionnaire.

Erwägungen

E. 1

LI, lorsqu'existe un motif de taxation intermédiaire "une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de la période, quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par la modification". En d'autres termes, les éléments non touchés par le motif de taxation intermédiaire restent inchangés (ils sont donc repris comme dans une taxation ordinaire); en revanche, les éléments touchés par le motif de taxation intermédiaire sont calculés en situation nouvelle (soit, s'agissant du revenu, en prenant ceux réalisés à compter de la date du motif de taxation intermédiaire, ceux-ci devant cependant être annualisés: v. à ce propos art. 71 al. 3 LI auquel renvoie l'art. 70 al. 1 LI précité; v. également la formulation de l'art. 46 al. 2 LIFD, qui codifie à cet égard la pratique antérieure). L'art. 46 al. 4 LIFD reprend en outre un autre point résultant de la jurisprudence; selon cette règle, lors de la taxation ordinaire suivante, les éléments qui ont été exclus du revenu ensuite de la taxation intermédiaire ne sont plus pris en considération; les éléments qui ont été ajoutés sont déterminés selon les règles applicables au début de l'assujettissement (pour le droit vaudois, ici déterminant, on peut se référer à l'art. 71 al. 3 et 4 LI). Les principes qui précèdent connaissent une exception en présence de revenus à caractère apériodique ou extraordinaire. S'agissant tout d'abord d'un revenu intervenant après la survenance du motif de taxation intermédiaire, la jurisprudence a retenu qu'il était contraire au principe de la capacité contributive d'en tenir compte successivement à deux reprises (ce qui est le cas pour les revenus ordinaires, qui servent d'assiette à l'imposition de la taxation intermédiaire, puis de la taxation ordinaire suivante) et a jugé que ceux-ci ne devaient être pris en considération qu'une seule fois, en règle générale durant la période ordinaire de taxation suivante, de deux ans (v. à ce propos notamment Archives 56, 650 = RDAF 1989, 347). Toutefois, le revenu extraordinaire en question peut également être acquis par l'intéressé à une date antérieure à la taxation intermédiaire. Pour ce type de situation, le droit positif prévoit - de manière plus ou moins étendue - une imposition spéciale. Le droit zurichois (plus précisément dans sa teneur antérieure, puisque le nouveau droit zurichois a abandonné le système dit *praenumerando bisannuel*), à tout le moins tel qu'interprété par la jurisprudence cantonale, frappait tous les revenus à caractère apériodique. Le Tribunal administratif zurichois a ainsi confirmé la perception d'un impôt spécial s'agissant d'un avocat qui avait réalisé, peu avant la cessation de ses activités, un montant d'honoraires de quelque 3'500'000 fr. (très

largement supérieur à ses recettes usuelles, qui atteignaient un montant de l'ordre de 200'000 fr. par année; v. à ce propos StE 1995 B 64.1 no 3; v. également, toujours à propos du droit zurichois StE 1997 B 64.1 no 6 et 64.1 no 11). Pour aboutir à ce résultat, les autorités zurichoises ont retenu une interprétation extensive de la règle en question, en référence au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive. On rencontre des règles similaires en droit vaudois, ainsi qu'en matière d'impôt fédéral direct. Il reste que l'art. 29 LI contient (al. 1er, let. a à d) une énumération qui apparaît limitative des cas susceptibles d'être saisis par l'imposition spéciale; s'agissant plus particulièrement de l'hypothèse d'une fin d'assujettissement ou d'une taxation intermédiaire (let. b), cette disposition ne soumet à un tel impôt que "les bénéfices mentionnés à l'art. 20 let. c LI", soit les bénéfices en capital provenant de la réalisation d'éléments de la fortune commerciale. On ajoutera, il est vrai, que certains des revenus extraordinaires mentionnés par exemple à l'art. 29 let. a LI sont susceptibles de se produire simultanément à une fin d'assujettissement ou à une taxation intermédiaire (ainsi les prestations en capital obtenues lors de la renonciation à une activité ou de la cessation de celle-ci). Quoiqu'il en soit, il ne paraît guère possible de retenir dans le cadre de la loi vaudoise une solution analogue à celle de l'ancien droit zurichois; en d'autres termes, l'art. 29 LI ne saurait saisir l'ensemble des revenus extraordinaires susceptibles d'être réalisés par un contribuable peu avant la survenance d'un motif de taxation intermédiaire (ce problème se pose au demeurant aussi dans le cadre de l'art. 47 al. 1 LIFD; certains commentateurs retiennent d'ailleurs que cette disposition ne comporterait qu'une énumération non exhaustive des revenus extraordinaires susceptibles de faire l'objet d'une taxation spéciale en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire, cela en se fondant sur une argumentation concordant avec celle de la jurisprudence zurichoise évoquée plus haut: v. à cet égard Marco Duss/Daniel Schär, in Zweifel/Athanas, DBG - Kommentar no 7 ad 47 LIFD; d'un avis contraire, Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001 I, no 6 ad art. 47 LIFD). c) Plus précisément, dans le cadre d'une taxation intermédiaire pour cessation d'activité, il n'y a plus lieu de tenir compte des revenus de l'activité abandonnée; tel est le cas en particulier du salaire, s'agissant d'une activité dépendante, mais non pas des dividendes obtenus en dernier lieu (Archives 30, 176; la jurisprudence paraît raisonner différemment pour le cas de changement de profession: Archives 38, 385 et 21, 531). En lieu et place, il y a lieu de prendre en considération les revenus de remplacement, par exemple les rentes et pensions; mais tel peut être le cas également d'une prestation unique, peu important alors qu'elle soit servie avant ou après la cessation d'activité (v. à ce propos ATF 81 I 293 = Archives 24, 195; sur tous ces points, v. Duss/Schär, op. cit. no 17 s. ad 46 LIFD). Il faut bien évidemment réserver les revenus extraordinaires imposés dans le cadre d'une taxation spéciale et qui doivent donc être exclus de la taxation intermédiaire et de la taxation ordinaire suivante. S'agissant du droit vaudois, on mentionnera ici, à titre de rappel, l'impôt unique et distinct susceptible de frapper les prestations en capital obtenues lors de la renonciation à une activité ou de la cessation de celle-ci (art. 29 al. 1 let. a LI). 2.

Dans le cas d'espèce, le recourant considère principalement avoir réalisé le gain de 400'000 fr. ici litigieux à titre de salaire pendant les années de calcul 1991 et 1992; à ses yeux, vu la cessation de son activité, correspondant à un motif de taxation intermédiaire, ces gains tombent dans la brèche de calcul. Pour l'ACI au contraire, le montant précité doit être requalifié; il s'agirait d'un salaire excessif, soit d'une distribution dissimulée de bénéfices par la société. a) Il y a distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une personne morale s'appauvrit en accordant consciemment à ses membres, ou à des personnes proches, des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers

et qu'elle fait figurer cette dépense comme charge dans sa comptabilité (v. à cet égard, par exemple Archives 32, 477; 31, 117; TA, arrêt du 15 janvier 1996, FI 95/0016; RFJ 1995, 180 et les réf. citées). La société, en droit commercial et fiscal suisse, est admise à conclure des contrats avec ses actionnaires, pour autant qu'elle le fasse aux mêmes conditions que celles qu'elle accorderait à des tiers. Ces principes sont valables également s'agissant du contrat de travail conclu entre la société et le directeur-actionnaire. Cela étant, il va de soi que l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel et la rémunération élevée d'un cadre ne permet pas encore, à elle seule, de considérer que l'on est en présence d'un salaire excessif; il reste que l'autorité fiscale doit être à même, ne serait-ce que pour éviter des abus, de vérifier le bien-fondé de la rémunération qu'une société sert à son directeur-actionnaire (sur cette problématique, v. Thomas H. Kunz, *Das Aktionärsgehalt - eine fremdbestimmte Grösse*, EC 2001, 893). Dans la détermination du salaire qui pourrait être versé à des tiers, diverses circonstances objectives et subjectives doivent être prises en compte, notamment : - la politique salariale générale de l'entreprise, - les rémunérations des personnes de rang et de fonctions identiques ou similaires, - la position du salarié dans l'entreprise, sa formation, ses connaissances, son expérience, notamment, - la taille de l'entreprise, son chiffre d'affaires, son capital, ses bénéficiés, de même que leur évolution (pour un catalogue plus complet, v. StE 1990 B 72.13.22 no 19, CCR FR). La jurisprudence (outre l'arrêt fribourgeois précité, voir StE 1991 B. 72. 13.22. no 21, ZH; StE 1989 B. 72.13.22 no 12, SZ; Archives 58, 427; Revue fiscale 1994, 310 et 1989, 137; TA, arrêt du 15 janvier 1996, FI 95/0016, RDAF 1997 II 510; voir aussi références citées par Känzig/Benisch II, no 82 s. ad. art. 49 AIFD) insiste sur le fait que l'existence d'un salaire excessif ne peut être appréciée que de cas en cas, en fonction de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise. Cette approche, qui est aussi celle des autorités fiscales, est d'ailleurs critiquée par une partie de la doctrine (voir à ce sujet Thomas H. Kunz, *Die geschäftsmässige begründete Höhe des Aktionärgehalts*, EC 1995, 761 ss; outre les commentateurs habituels, voir aussi Hans Herold, *Wie hoch dürfen die Bezüge des Einmannesgesellschafters einer AG sein, ohne als verdeckte Gewinnausschüttung zu werden?*, in Revue fiscale 1979, 301 ss). Il reste que la pratique a maintenu cette solution, en ne recourant en quelque sorte qu'à titre subsidiaire à la méthode valaisanne (ou, pour la Suisse allemande, à la Fromer-Formel: Kunz, EC 2001, p. 897). b) Dans le cas d'espèce, il est frappant de remarquer que le recourant a été rémunéré exclusivement sur la base d'un salaire fixe, de l'ordre de 110'000 à 120'000 fr., entre 1987 et 1990, indépendamment des résultats de l'entreprise. Ce n'est qu'en 1991 et en 1992, soit dans les années tombant dans la brèche de calcul liée à la taxation intermédiaire intervenant au 1er janvier 1993, que l'intéressé a bénéficié de deux compléments de salaire, de 200'000 fr. chacun (alors même que le bénéfice avait sensiblement baissé pour l'année 1991, avant de se relever à nouveau en 1992). A cet égard, il faut relever qu'un employeur, dans sa relation avec un cadre non lié à l'actionnaire, n'introduirait pas un système de bonus ou de participation aux bénéfices en faveur d'un bénéficiaire se trouvant à la veille de sa retraite. De surcroît, il n'est pas vraisemblable non plus que, entre tiers, la part variable s'élève approximativement au double du montant du salaire fixe. Enfin, cette part variable n'a en l'espèce apparemment guère de relation avec le bénéfice effectivement réalisé par l'entreprise. Dans ces conditions, les compléments de salaire servis au recourant apparaissent plutôt comme des prestations à l'actionnaire que comme correspondant à la rémunération qui serait servie de la même manière à un tiers. Au demeurant, dans son pourvoi, le recourant ne conteste pas

vraiment la position de l'ACI dans son principe, puisqu'il admet que les salaires complémentaires litigieux peuvent être assimilés à une distribution de bénéfices, mais uniquement pour une partie de ceux-ci (mémoire de recours, chiffre 3). En effet, les conditions pour retenir l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfices sont en l'occurrence remplies (sous réserve des points examinés ci-dessous), puisque le versement des compléments de salaire intervenu à fin 1992 ne correspond pas à des prestations supplémentaires fournies par le contribuable, qu'il s'agit d'un paiement qui n'aurait pas été fait en faveur d'un tiers non-actionnaire et que cette circonstance ne pouvait pas échapper aux organes de la société (on rappelle en effet que ces compléments de salaire ont été décidés, selon les écritures de l'intéressé, soit par le conseil d'administration de la société, qu'il présidait, soit par le recourant lui-même). c) Dans une argumentation subsidiaire (qu'il était de manière plus ferme que sa conclusion principale), le recourant fait valoir que l'ampleur du salaire excessif doit être computed en application de la méthode valaisanne, dont le Tribunal administratif avait confirmé l'application dans une espèce précédente (v. arrêt FI 95/0016 précité). Cependant, on a déjà rappelé ci-dessus que cette méthode n'a qu'une valeur subsidiaire et ne s'applique que dans l'hypothèse où une appréciation de l'ensemble des circonstances relatives à la marche de l'entreprise ne fournit pas une autre réponse. Or, dans le cas d'espèce, cette méthode doit être écartée, dans la mesure où, précisément, le recourant n'a jamais perçu par le passé de rémunération sous forme de participation au bénéfice de la société; l'intéressé, malgré les allégations de l'ACI à ce propos, n'établit aucun élément de nature à réfuter ce constat. L'apparition soudaine d'un tel mode de rémunération en fin de carrière n'apparaît ainsi pas fondée, en comparaison avec celui qui serait retenu entre tiers, ce qui exclut l'application de la méthode valaisanne, propre à apprécier l'ampleur d'un tel bonus. 3. Le recourant, dans le cadre du calcul qu'il a présenté selon la méthode valaisanne, soulève un autre argument encore; il invoque le fait que le complément de salaire qui lui a été versé comprend pour partie une indemnité à raison des longs rapports de travail en application de l'art. 339c CO; il a évalué celle-ci au maximum prévu par l'al. 2 de cette disposition, soit huit mois du dernier salaire servi en 1992 (93'500 fr.). a) Il convient de relever à titre préliminaire que si l'autorité de céans entrait dans les vues du recourant sur ce point, une telle prestation serait alors susceptible d'un impôt unique et distinct au titre de l'art. 29 let. a LI (la solution serait similaire désormais en droit fédéral dans le cadre des art. 17 al. 2 et 38 LIFD); en effet, l'indemnité pour longs rapports de service entre dans la notion de prestation en capital obtenue lors de la cessation d'une activité, au sens de cette disposition. Le recourant lui-même en convient. Au demeurant, le droit de taxer une telle prestation ne saurait être considéré en l'état comme prescrit, quand bien même l'on considérerait - comme l'a retenu la jurisprudence dans le cadre de l'art. 29 LI (TA, arrêt du 28 octobre 1998, FI 98/0061; confirmé sur recours de droit public par le Tribunal fédéral, arrêt du 30 septembre 1999, 2P.433/1998) - que le délai de prescription court à compter du 1er janvier de l'année suivant la date de réalisation de ce revenu. En effet, la jurisprudence du Tribunal fédéral a considéré que, lorsqu'il y a doute sur la qualification à donner à un revenu déterminé (lequel peut être soumis à une taxation ordinaire ou au contraire à une taxation spéciale), les actes interruptifs de la prescription font courir un nouveau délai aussi bien pour la taxation ordinaire que pour la taxation spéciale (Archives 59, 527 et les réf. citées). En l'occurrence, les délais de prescription de l'une et de l'autre ont été dûment interrompus et le délai de prescription absolue de douze ans du droit de procéder à la taxation spéciale, courant dès le 1er janvier 1993 (pour autant qu'il s'applique) ne serait pas encore échu. b) Les art. 339b ss

CO règlent le paiement d'une indemnité à raison de longs rapports de travail. Cela suppose d'abord que le bénéficiaire soit un travailleur de 50 ans au moins ayant oeuvré durant 20 ans ou plus pour le même employeur (art. 339b al. 1 CO); l'art. 339c al. 2 CO indique comment fixer cette indemnité lorsque ce point n'est pas réglé dans le contrat, cette disposition précisant que l'indemnité ne peut dépasser le montant du salaire pour huit mois. Par ailleurs, l'art. 339d CO précise encore que l'indemnité précitée peut être réduite si le travailleur reçoit des prestations d'une institution de prévoyance qui ont été financées soit par l'employeur lui-même, soit par l'institution de prévoyance au moyen de contributions de l'employeur (al. 1; v. également al. 2). Il découle de ces quelques rappels que l'obligation de l'employeur de verser des indemnités à raison de longs rapports de travail a perdu dans une large mesure sa portée pratique, depuis l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle, laquelle doit être financée pour partie par l'employeur. Il reste que ce dernier a la faculté de fournir des prestations à bien-plaire allant au-delà des obligations découlant pour lui de l'art. 339c CO. On ajoutera encore que la jurisprudence civile considère apparemment que, lorsqu'il y a identité économique entre la personne juridique et son organe dirigeant, on ne saurait admettre de droit à l'indemnité à raison de longs rapports de travail (ATF 125 III 128, consid. 4). bb) On ne s'étendra pas longuement ici sur le régime fiscal qu'il convient d'appliquer à l'indemnité pour longs rapports de travail. En réalité, il arrive fréquemment que la nature du versement opéré en fin de contrat soit difficile à cerner, sa qualification étant néanmoins décisive, à tout le moins au regard de l'art. 17 al. 2 LIFD (v. à ce propos ATF du 6 mars 2001, en la cause AFC c/X et Commission de recours en matière d'impôt fédéral direct du canton de Zurich); selon cet arrêt, seuls des versements de capitaux versés par l'employeur dans un but de prévoyance peuvent bénéficier du régime fiscal favorable de cette disposition (notamment du taux de l'art. 38 LIFD; v. également Heinrich Jud, *Steuerfolgen von Stellenwechsel und Entlassung* in Thomas Geiser/Peter Münch, *Stellenwechsel und Entlassung*, Basel 1997, N 15.47 f.; du même auteur, *Besteuerung von Leistungen aus Sozialplänen im Zürcher Steuerrecht* in ZStP 1995, S. 183/197 f.; sur la même problématique, mais en droit des assurances sociales, v. en outre Hans-Ulrich Stauffer, *Vorzeitige Pensionierung, Abgangsentschädigung und berufliche Vorsorge für Arbeitslose*, in *Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge* 42 (1998) 282/286 f.). cc) Dans le cas d'espèce, l'on ne saurait requalifier après coup les compléments de salaire versés à fin 1992 en les considérant comme correspondant, en tout ou en partie, à des indemnités pour longs rapports de travail. Une telle qualification, de toute manière douteuse au plan du droit civil, se heurterait à l'appréciation que le contribuable a retenue lui-même par acte concluant. Il a en effet procédé par le biais de deux versements afférents successivement aux exercices 1991 et 1992. Cela étant, il apparaît exclu de considérer tout d'abord que la totalité de ces montants soit considérée comme une indemnité à raison des longs rapports de travail ou comme un versement de capital analogue à celui d'une institution de prévoyance; en effet, le contribuable lui-même, recherchant sans doute les effets de la brèche de calcul, avait au contraire qualifié ces prestations de compléments de salaire; dans ces conditions, s'il tentait désormais de faire admettre la thèse de la prestation de prévoyance servie par l'employeur, ce ne serait que dans le but (non plus d'échapper à l'impôt par le jeu de la brèche de calcul, mais) de bénéficier de l'imposition alléguée de l'art. 29 let. a LI. Cela n'est pas convaincant, étant précisé par ailleurs qu'il appartient au contribuable d'établir que les conditions d'une imposition alléguée sont remplies; or, s'agissant de cette prestation qu'il a lui-même désignée comme salaire, il n'a fourni aucune preuve susceptible de renverser cette première

appréciation. Par ailleurs, l'intéressé n'est guère convaincant non plus lorsqu'il tente de scinder les montants reçus, afin d'en isoler une part relevant d'une indemnité pour longs rapports de travail; en effet, le montant net de 400'000 fr. présente dans son ensemble la même nature et il apparaît artificiel d'en détacher un montant de 93'500 fr., qui devrait être qualifié séparément. Quoiqu'il en soit, à supposer même que l'on doive admettre la qualification d'indemnité pour longs rapports de travail ou de prestations de prévoyance versées par l'employé, la même question se poserait que pour la rémunération ordinaire, soit celle de savoir si une telle indemnité serait également versée à un tiers se trouvant dans la même situation que le directeur-actionnaire. A défaut, cette indemnité - au même titre qu'un salaire excessif - devrait être qualifiée de distribution dissimulée de bénéfices (v. dans ce sens CCRI VS, Revue fiscale 1996, 46). Or, dans le cas précis, le recourant n'a pas produit de contrat de travail avec la société prévoyant une indemnité pour longs rapports de travail ou des versements analogues à des fins de prévoyance en faveur de l'employé quittant l'entreprise; de même, ce type de prestation n'est pas prévu par un règlement d'entreprise, le contribuable se bornant à indiquer, sans précision, qu'il se souvient du fait que quelques collaborateurs de la société auraient reçu des primes en fonction de leur fidélité et années de service pouvant aller jusqu'à 15'000 fr. par personne. On en ignore toutefois le contexte, à savoir d'abord si les bénéficiaires de ses prestations y avaient ou non un droit en application des art. 339b ss CO (l'employeur ne pouvant pas, par hypothèse, réduire sa prestation en application de l'art. 339d CO) ou s'il s'agissait également de versements à bien-plaire au regard des règles du Code des obligations. De toute manière, le versement d'un montant de 400'000 fr., dans une telle comparaison apparaîtrait assez clairement comme une distribution dissimulée de bénéfice au directeur-actionnaire, qui ne serait pas faite à des tiers se trouvant dans une position similaire; au surplus, même si elle est moins manifeste, la même conclusion s'impose aussi pour une indemnité à raison des longs rapports de travail de 93'500 fr. On rappelle en effet que le recourant a bénéficié de prestations de 2ème pilier confortables, financées pour partie par l'employeur, de sorte que cette prestation devrait être considérée comme ayant été faite à bien-plaire, cela en considération de la qualité d'actionnaire du bénéficiaire. 4. Vu les considérations qui précèdent, le pourvoi doit être rejeté; le recourant, qui succombe, supportera ainsi les frais de la cause et n'aura au surplus pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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