

## **VD\_OMNI FI.2002.0028 vom 21. Juni 2004**

VD Tribunal cantonal, 2004-06-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2002.0028](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0028)

FR: VD\_OMNI FI.2002.0028 du 21 juin 2004

IT: VD\_OMNI FI.2002.0028 del 21 giugno 2004

### **Regeste**

c/ACI | Le caractère extraordinaire des primes versées au titre de la prévoyance individuelle (jusqu'à la période de taxation 2001-2002 y compris) exclut que l'on prenne en considération en déduction du revenu des paiements effectués alors que les contribuables n'étaient pas encore assujettis et domiciliés dans le canton de Vaud.

### **Erwägungen**

#### **E. 26**

novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et, à ce titre, applicable à la période de taxation 1997-1998). De même, les contributions versées par l'employé et l'employeur à une institution de prévoyance professionnelle (deuxième pilier) sont également déductibles (art. 23 lit. i aLI). Quant aux cotisations versées pour la constitution d'une forme reconnue de prévoyance individuelle liée (art. 23 lit. ibis aLI), fondées sur un contrat de prévoyance liée conclu soit avec un établissement d'assurance, soit avec une fondation bancaire (troisième pilier A; v. article premier de l'Ordonnance du 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). Pour les premiers, il s'agissait, pour la période de taxation 1997-1998, d'un montant de 5'587 francs pour chaque année de calcul (1995-1996). 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 l'aLI, prévoyait l'imposition du revenu et de la fortune selon le système praenumerando. L'impôt était 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 aLI). 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 præ- 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 aLI) ou lorsque le contribuable prend domicile dans le canton et y est assujetti en cours de période (art. 3 al. 1 aLI). Lorsqu'une situation de ce genre se présente, l'impôt est calculé conformément à l'art. 71 al. 3 aLI, 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 aLI, 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. aa) Durant la 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. 41 AIFD, n° 12, p. 764, notamment exemple I, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 15 mois). bb) La seconde période – c'est de celle-là qu'il s'agit dans le cas d'espèce – est régie par le système prænnumerando; le revenu réalisé durant la période précédente servira à déterminer les éléments imposables. On retiendra donc le revenu dès le début de l'assujettissement mais en prenant au moins le revenu d'une année (v. articles 71 al. 3 aLI et 15 al. 3 lit. b LHID). Cela a pour conséquence qu'un même revenu peut servir deux fois d'assiette de la taxation; la première fois dans le cadre de l'imposition immédiate, la fois suivante dans le cadre de l'imposition selon le système prænnumerando. (cf. Rivier, op. cit., p. 468; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998, § 7, nos 203-204; Markus Reich, Die zeitliche Bemessung bei den natürlichen Personen, in Archives 61, p. 327 et ss, not. 330). Il faut cependant que l'espace de temps soit choisi de manière que le résultat auquel on aboutit soit représentatif de la capacité contributive du contribuable (v. arrêts FI 2000/0089 du 16 février 2001 et FI 2000/0065 du 20 décembre 2000; v. en outre, exemple II, cité par Känzig, ibid. p. 765, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 27 mois, soit les 15 mois de la période précédente - exemple I - auxquels sont ajoutés les 12 mois suivants). c) En revanche, 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 Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, ad 44 LIFD, n° 11; cf. en outre Rivier, p. 468; Ryser/Rolli, op. cit., p. 355; Oberson, § 7/205, p. 134; v. en outre TA, arrêt FI 1998/0003 du 13 décembre 2000, publié in RDAF 2001 II 138). A l'inverse des revenus et charges ordinaires, ils ne peuvent pas être pris en compte postnumerando, en nouvelle situation; de tels facteurs extraordinaires sont en général taxés au cours de la période de taxation couvrant deux années entières de calcul (cf. plus particulièrement, Gotthard Steinmann, Zum Bemessungszeitraum bei der Wehrsteuer in

Fällen von Gegenwartsbemessung oder sonstiger "ausserordentlicher" Bemessung, in Archives 48, 513 et ss, not. 524, réf. jurisprudentielles citées). L'art. 79 al. 2 de la nouvelle loi, du 4 juillet 2000, sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI), dont on sait qu'elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2001, codifie du reste ce qui précède (sur le modèle de l'art. 44 al. 2 LIFD). aa) S'agissant des cotisations à la prévoyance professionnelle, le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 28 septembre 1990 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 1998/0003, déjà cité). 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 1988/0032 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). bb) La question posée au Tribunal administratif dans l'arrêt FI 2001/0051 précité avait trait à la déductibilité du revenu pris en nouvelle situation postnumerando, des primes versées durant l'année de calcul. Or, le tribunal a retenu le caractère extraordinaire de ces primes; il a ainsi confirmé qu'elles ne pouvaient pas être déduites du revenu pris en considération lors de la première période (soit celle durant laquelle une taxation intermédiaire ou un début d'assujettissement sont intervenus; v. au surplus arrêts FI 1997/0037 du 26 mars 2001 et 1988/0032, déjà cité). Dans l'ATF 2A.483/2001 du 29 novembre 2002 (dont les recourants ont reçu copie), le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt; après avoir rappelé que l'art. 7 OPP 3 ne réglait pas le calcul dans le temps de la déduction des cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance, cette question relevant – jusqu'en 2003 à tout le moins – de la compétence des cantons, il est arrivé à la conclusion que la solution vaudoise, en dépit de ses inconvénients – elle ne permet pas aux contribuables qui ont contribué régulièrement de bénéficier de déductions en début d'assujettissement – reflétait plus justement la capacité contributive du contribuable, dès lors que les versements peuvent être fait irrégulièrement et que leurs montants peuvent varier (v. cons. 2.5; réf. citées; v. en outre, Danielle Yersin, op. cit., Archives 56, pp. 408-409). cc) La question soumise au tribunal dans le cas d'espèce a trait à la déductibilité intégrale des primes du 3ème pilier A du revenu pris en considération, non pas l'année durant laquelle l'assujettissement a débuté – comme dans l'arrêt FI 2001/0051 précité – mais durant la période suivante. Or, on l'a rappelé ci-dessus, cette période est pleinement soumise au système d'imposition prænnumerando. Dans une situation de ce genre, seuls les versements effectués depuis le début d'assujettissement dans le canton, non

annualisés, seront pris en considération pour le calcul de l'impôt (cf. Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Prévoyance professionnelle et impôts, Berne 1992, cas d'application n° 42, p. 160). dd) On relèvera non sans intérêt que la modification de l'art. 69 LHID ensuite de l'adoption par les chambres fédérales de la loi du 9 octobre 1998, a pour conséquence que les dépenses extraordinaires seront prises en considération lors d'une modification apportée à l'imposition dans le temps (en particulier, passage d'un régime *prænumerando* à un système *postnumerando*; v. FF 1998 IV 4325 et 4348). L'art. 69 al. 5 LHID définit dans ce cadre de façon exhaustive les charges extraordinaires et les cotisations au 3<sup>ème</sup> pilier A en sont exclues. Ainsi, dans le canton de Vaud, les cotisations versées au 3<sup>ème</sup> pilier A durant la brèche de calcul ne sont pas considérées comme des charges extraordinaires, dans le cadre du passage à la taxation *postnumerando* annuelle (v. Bulletin du Grand Conseil, novembre 2001, p. 4891 et ss, 5769 et ss); elles seront cependant déductibles lors du versement de la prestation (art. 275a LI; *ibid.*, p. 4892 et 5774). Cette modification législative, il est vrai, n'a d'effet que pour la période transitoire 2001-2002 bis (art. 275 LI, dans sa teneur au 1<sup>er</sup> janvier 2003); en aucun cas cependant, elle ne saurait rétroagir aux périodes antérieures. 2. Les recourants sont assujettis dans le canton depuis octobre 1996; ainsi, conformément aux règles du système *prænumerando* alors en vigueur, le revenu qu'ils ont réalisés durant le dernier trimestre 1996, soit depuis qu'ils sont domiciliés dans le canton, a été annualisé pour servir de base de calcul à l'impôt dû pour la période fiscale 1997-1998 (art. 71 al. 3 aLI). Les recourants ne contestent pas le fait que ce résultat soit représentatif de leur capacité contributive. Le sort des déductions suit nécessairement celui du revenu auquel elles sont attachées; ainsi, une charge ordinaire (c'est, notamment, le cas des cotisations au 2<sup>ème</sup> pilier) pourra être, durant la période concernée, annualisée dans le cadre de la déduction. Tel n'est pas le cas en revanche des primes au 3<sup>ème</sup> pilier A qui, comme on l'a vu ci-dessus, sont des charges extraordinaires. Dès lors, selon le système vaudois auquel le Tribunal fédéral a donné son aval dans l'ATF précité, seule la cotisation effectivement réglée alors que les contribuables étaient déjà domiciliés dans le canton pourra être prise en considération dans le cadre d'une déduction. Or, il s'agit bien in casu de la prime de 5'587 francs que les recourants ont acquittée le 15 décembre 1996. La prime réglée l'année précédente, du même montant, l'a été alors que les recourants étaient encore domiciliés et assujettis au Tessin; c'est seulement si ces derniers avaient constitué domicile dans le canton de Vaud et acquitté cette prime avant le 31 décembre 1995 qu'elle aurait pu être déduite en nouvelle situation. Dans ces conditions, le calcul opéré par l'autorité de taxation doit ici être confirmé. Compte tenu de son caractère extraordinaire, la prime acquittée en 1996 n'a d'effet que pour cette seule année de calcul; dès lors, c'est à juste titre que cette prime a été prise en considération à raison de la moitié pour chaque année de la période fiscale 1997-1998. 3. Les considérants qui précèdent conduisent dès lors le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les recourants succombant, un émolument d'arrêt sera mis à leur charge; au surplus, pour le même motif, il ne sera pas alloué de dépens (dans la mesure où les recourants n'étaient pas assistés, ils ne pouvaient de toute façon prétendre à l'allocation de dépens).