

VD_OMNI FI.2004.0115 vom 2. Februar 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0115

FR: VD_OMNI FI.2004.0115 du 2 février 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0115 del 2 febbraio 2005

Regeste

Administration cantonale des impôts | La rente transitoire - "pont AVS" - versée en complément de la rente vieillesse, dès l'instant où un assuré prend sa retraite et jusqu'à l'âge lui donnant droit à l'AVS est une prestation de la caisse de prévoyance et non un prêt remboursable, ce quand bien même l'assuré doit la "rembourser" sous la forme d'une déduction de sa rente vieillesse dès qu'il a droit à l'AVS. Elle est donc imposée au titre du revenu, ce dès la période de taxation suivant celle au cours de laquelle le changement de situation s'est produit.

Erwägungen

E. 18

août 1995, FI 1993/0053 du 20 décembre 1994, FI 1993/0016 du 10 mai 1994). Les conditions en sont arrêtées par la loi. Ainsi, en matière d'impôt cantonal et communal, elle était réglée, jusqu'au 31 décembre 2000, aux articles 107 ss aLI (on entend par cette abréviation la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux); depuis le 1er janvier 2001, elle l'est par les art. 203 ss LI (loi du 4 juillet 2000 sur les impôts direct cantonaux). a) A teneur du texte de loi, la taxation définitive peut être révisée à la demande du contribuable, soit lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure (art. 107 aLI lit. a et 203 lit. b LI), soit lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier (art. 107 aLI lit. b et 203 lit. b LI), enfin lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours (art. 107 lit. c aLI et 203 lit. a LI). Cette dernière condition, propre à la révision au sens étroit, d'une part, a trait à une irrégularité qui affecte la procédure dans laquelle la décision a été prise, d'autre part, exige de l'intéressé la démonstration de sa diligence, à savoir qu'il n'ait pas été en mesure, sans faute de sa part, de faire valoir le grief dans la procédure ordinaire (v. Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2ème éd., Berne 2002, nos 2.4.4.1 et 2.4.5.3). aa) Par faits nouveaux, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (*nova reperta*); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus de lui malgré toute sa diligence (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd. Lausanne 1988, p. 204; Ernst Känzig/ Urs Behnisch, *Die Direkte Bundessteuer*, n° 35 ad art. 126 AIFD; réf. citées). Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie (v. Jean-François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, vol. V, Berne 1992, no. 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, *Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone*, Zürich 1985, pp. 130-131;

références citées). bb) L'un des éléments importants s'agissant de l'application des articles 107 lit. c aLI et 203 lit. a LI est celui de savoir quelle est la diligence que l'on peut attendre du contribuable avant de l'autoriser à se prévaloir des motifs de révision que recouvre cette disposition. Or, d'une manière générale, la doctrine et la jurisprudence ont déduit du caractère extraordinaire et subsidiaire de la révision que cette voie n'est pas ouverte à celui qui aurait pu invoquer l'erreur dont il se prévaut dans la procédure de réclamation ou de recours, cela y compris pour les moyens tirés d'une violation des règles de la procédure par l'autorité ou de l'omission par celle-ci de prendre en compte des faits importants ressortant du dossier (v. Hugo Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, in L'image de l'homme en droit, Fribourg 1990, p. 93 ss, sp. 101 et 102 et la doctrine citée; ATF 110 Ib 210; 103 Ib 87; 98 Ia 572). Ce principe est du reste codifié dans le nouveau texte de loi à l'art. 203 al. 2 LI. Le Tribunal administratif a, à plusieurs reprises, eu l'occasion de rappeler ce principe pour confirmer la forclusion de contribuables qui agissaient par la voie de la révision pour obtenir des déductions non revendiquées dans la procédure de taxation (arrêts FI 1999/0073 du 12 avril 2000 ; FI 1995/0012 du 5 décembre 1995; v., s'agissant du cas de révision similaire prévu par l'art. 54 al. 1 lit. c LMSD, FI 2003/0097 du 21 janvier 2004 ; FI 1995/0046 du 13 juin 1996; cf également arrêt FI 1993/0047 du 2 décembre 1994, confirmé par ATF 2P.27/1995 du 4 juin 1996 dans lequel le contribuable n'avait pas revendiqué la totalité des intérêts hypothécaires qu'il avait payés, ce qui ressortait d'ailleurs des pièces qu'il avait jointes à sa déclaration; sa demande de révision, examinée au regard de l'art. 107 lit. a LI, n'en a pas moins été écartée). En outre, il a débouté un contribuable qui se prévalait d'un arrêt du Tribunal fédéral, lequel avait effectivement eu pour conséquence de changer la pratique des autorités fiscales, moyen relevant du droit, qu'il appartenait à celui-ci d'invoquer à l'appui d'une réclamation ou d'un recours (arrêt FI 2003/0015 du 16 juin 2003, confirmé par ATF 2P.198/2003, 2A.346/2003 du 12 décembre 2003). b) Dans le cas d'espèce, le recourant n'est pas fondé à obtenir la révision de la taxation du 17 juillet 2001 relative à la période d'avril à décembre 1998. Il fait valoir pour seul motif à l'appui de sa demande que l'autorité n'avait pas à considérer la rente temporaire - le « pont AVS » - comme un revenu ; selon lui, cette rente constituerait une avance remboursable à la Caisse fédérale de pensions, de sorte qu'il s'agit par conséquent d'un prêt déductible. Or, ce motif n'est pas un fait nouveau mais constitue un moyen de droit. Comme on le verra au considérant suivant, est décisive à cet égard la qualification juridique que l'on donne à cette rente transitoire avant que le recourant puisse, le cas échéant, l'invoquer en déduction de son revenu. Le recourant aurait dû invoquer ce moyen - comme il l'a fait du reste s'agissant des deux périodes fiscales suivantes - en procédure ordinaire, dans le cadre d'une réclamation. Si l'on admettait que le recourant puisse soutenir, alors que la taxation est définitive et entrée en force, qu'il lui avait échappé que le « pont AVS » était en réalité un prêt déductible de son revenu imposable, cela reviendrait à supprimer toute distinction entre la réclamation et la révision. En effet, le motif invoqué in casu relève typiquement, sinon exclusivement, de l'application du droit en procédure ordinaire. Dans ces conditions, la décision attaquée doit, s'agissant de cette période de taxation, être confirmée. Au surplus, comme on le verra ci-dessous s'agissant des deux périodes suivantes, ce moyen, s'il avait été invoqué en temps utile, n'aurait de toute façon pas permis au tribunal d'accueillir le recours. II. Périodes de taxation 1999-2000 et 2001-2002 2. Les taxations définitives de ces deux périodes ont été frappées d'une réclamation en temps utile, soit dans le délai de trente jours prescrit par les articles 101 al. 1 aLI, encore applicable à la période fiscale 1999-2000, et 186 al. 1 LI,

applicable aux périodes fiscales 2001-2002 et suivantes. a) C'est en effet à tort que l'autorité intimée a traité la réclamation formée par le recourant contre la taxation définitive de la période 1999-2000 sous l'angle de la révision. Comme on l'a vu ci-dessus, une réclamation avait été interjetée en temps utile contre la taxation définitive du 21 mars 2000 et le recourant avait déjà fait valoir des moyens liés au remboursement du « pont AVS » qui lui est versé depuis avril 1998. Or, bien que l'autorité de taxation ait rendu, s'agissant de cette période, une nouvelle décision le 17 juillet 2001, la réclamation n'a pas, formellement, été retirée (art. 52 al. 2 LJPA par analogie). On ne saurait à cet égard se contenter du contenu d'un simple entretien téléphonique entre le recourant et son taxateur le 28 août 2001 que, du reste, aucune correspondance postérieure ne vient confirmer. Dans l'hypothèse où, pendant la procédure de réclamation ou de recours, l'autorité modifie la décision attaquée, de sorte que la nouvelle décision se substitue à l'ancienne, le litige devient sans objet si cette nouvelle décision fait droit aux prétentions du réclamant ou du recourant. Si en revanche, un point de contentieux subsiste, la nouvelle décision sera l'objet de la procédure, sans qu'il soit nécessaire d'introduire un nouveau recours (v. sur ce point, Moor, op. cit., n° 5.7.4.1 ; réf. citées). En l'espèce, la décision du 17 juillet 2001, non seulement ne fait pas droit aux prétentions du recourant dans sa réclamation tendant à la déductibilité de la fortune du « remboursement » de la rente transitoire mais, par surcroît, arrête d'autres éléments imposables que ceux retenus dans la décision initiale. Dès lors, l'autorité intimée ne pouvait pas partir du principe que la réclamation était devenue sans objet. En conséquence, cela signifie que, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée dans la décision attaquée, la taxation définitive de la période 1999-2000, telle qu'elle ressort de la décision du 17 juillet 2001, n'avait pas force de chose décidée lorsque l'ACI a rendu la décision dont est recours. Au surplus, c'est à tort que l'ACI, dans ses dernières écritures, explique que la nouvelle décision du 17 juillet 2001 doit être considérée comme un rappel d'impôt. La procédure de révision par l'autorité fiscale, consacrée par les articles 109 aLI et 207 LI suppose que la taxation que celle-ci doit corriger pour tenir compte de faits nouveaux importants inconnus d'elle soit définitive. Or, non seulement tel n'était pas le cas in casu puisque la taxation du 21 mars 2000 avait été frappée d'une réclamation, mais, par surcroît, les règles de procédure applicables en la matière n'ont pas été observées par l'autorité fiscale. C'est en prenant connaissance de la déclaration 2001-2002, déposée le 31 mars 2001, que l'autorité de taxation a pris connaissance du fait que le recourant était à la retraite ; le délai de trois mois que l'autorité fiscale doit respecter à teneur des dispositions précitées était donc échu lorsque la décision du 17 juillet 2001 a été rendue. Dès lors, le débat, s'agissant de cette période également, n'a pas trait en l'occurrence à l'examen des conditions de recevabilité d'une demande en révision, mais à celui du moyen de fond invoqué par le recourant dans le cadre d'une procédure ordinaire de réclamation. b) La notification d'une taxation intermédiaire, par renvoi de l'art. 71 al. 4 aLI, a pour conséquence que deux périodes doivent 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 (v. arrêts FI 2002/0028 du 21 juin 2004 - frappé d'un recours au Tribunal fédéral - ; FI 2001/0051 du 9 octobre 2001, confirmé par ATF 2A.483/2001 du 29 novembre 2002). aa) Durant la première période - soit en l'espèce la période fiscale 1997-1998 durant laquelle le recourant a définitivement cessé son activité lucrative -, 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 (soit le salaire dans le cas d'une cessation

d'activité dépendante ou le bénéfice d'exploitation dans le cas de la cessation d'une activité indépendante ; v. sur cette question arrêt FI 1999/0035 du 6 décembre 1999), mais de celui acquis après que se sont réalisées les nouvelles conditions découlant du motif de taxation intermédiaire; 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 Ernst Höhn/ Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 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). On signalera sur ce point que les instructions, diffusées par l'Administration fédérale des contributions en 1985 pour l'application des art. 42 et 96 (taxation intermédiaire de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct (ci-après AIFD; Archives 54, 445, spéc. p. 456) indiquent expressément que les rentes AVS, que le contribuable reçoit lorsqu'il atteint l'âge de la retraite, ne doivent pas être prises en compte lors de la taxation intermédiaire pour cessation d'activité lucrative, mais seulement lors de la taxation ordinaire suivante (à ce propos, on soulignera que les règles de la LIFD ont repris pour l'essentiel celles de l'AIFD et la pratique qui s'était développée sur cette base; on peut ajouter que la pratique vaudoise, dans le cadre de l'application de l'art. 70 aLI coïncidait, à tout le moins s'agissant du motif de taxation intermédiaire de cessation d'activité, avec celle découlant du droit fédéral; sur ces questions, v. également Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001 I, réf. no 11 ad art. 46 LIFD). L'ACI assimile au demeurant dans sa pratique les prestations qualifiées de "pont AVS" aux rentes AVS, solution que, dans un arrêt FI 2001/0117 du 4 avril 2002 concernant un cas similaire, le Tribunal administratif n'a pas remise en cause. bb) La seconde période – soit en l'occurrence la période fiscale 1999-2000 – est régie par le système prænnumerando; le revenu réalisé durant la période précédente servira à déterminer les éléments imposables. On retiendra donc le revenu réalisé à compter du changement de situation du contribuable, 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 postnumerando, 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). Cela implique concrètement que, dans le cas d'une cessation d'activité, le salaire ou le bénéfice d'exploitation n'entreront dès lors plus dans l'assiette de la taxation ordinaire suivante. Par ailleurs, les éléments qui ont été ajoutés dans le cadre de la taxation intermédiaire sont déterminés selon les règles applicables au début de l'assujettissement; dans un arrêt FI 2001/0117 du 4 avril 2002, concernant un cas similaire, le Tribunal administratif avait alors jugé que la rente vieillesse perçue par l'intéressé de la Caisse fédérale de pensions, à l'exclusion du pont AVS qui lui était également versé, faisait partie des éléments imposés en

nouvelle situation. Le tribunal a par ailleurs jugé que les autres rentes (soit la rente AVS et le « pont » AVS) étaient, pour leur part, régis par les règles usuelles relatives à la taxation ordinaire, soit celles de l'art. 78 al. 1 LI (disposition correspondant à l'art. 71 al. 1 aLI) selon lequel l'impôt sur le revenu est calculé sur la base du revenu moyen du contribuable pendant les deux années civiles ayant précédé la période fiscale. Le « pont AVS » versé au contribuable fait partie de ces éléments taxés selon les règles usuelles; le tribunal, toujours dans le même arrêt, a jugé que cette rente transitoire constituait assurément un revenu et que l'on ne discernait pas dans la loi de motif de l'exonérer de toute imposition, soit non seulement dans le cadre de la taxation intermédiaire, mais aussi dans le cadre des taxations ordinaires suivantes. c) Dans ces conditions, il s'avère que la taxation de la période fiscale 1999-2000 doit être confirmée dans son principe. Du reste, ce ne sont pas tant les conséquences de la cessation d'activité, s'agissant de la périodicité de l'impôt, que le recourant entend mettre ici en cause, mais plus généralement le fait que la rente transitoire qui lui est versée soit imposable durant la période précitée et la période fiscale 2001-2002. Les parties sont en effet divisées sur la nature de cette rente que le recourant qualifie de prêt remboursable. aa) Or, c'est à tort que le recourant conteste le fait que - le « pont AVS » qu'il perçoit - puisse être considéré comme un revenu imposable à compter de la période fiscale 1999-2000. Il ressort en effet du Règlement de la Caisse fédérale de pensions (chiffre 3.6, paragraphe 1^{er}) que cette rente transitoire a, conformément à l'art. 13 al. 2 LPP, pour objectif de permettre aux assurés le désirant de prendre une retraite anticipée en comblant dans ce cas, à tout le moins en partie, l'absence de prestations de l'AVS jusqu'à ce que l'assuré ait atteint l'âge lui permettant de prétendre à une rente de l'AVS ou l'AI. Les statuts de la Caisse fédérale de pensions ont été révisés à cet effet le 2 mars 1987, suite à l'introduction de la LPP, pour permettre aux assurés des deux sexes de prendre une retraite à la carte entre 60 et 65 ans, en l'accompagnant à la fois d'une réduction correspondante des rentes de vieillesse et de l'introduction d'une rente transitoire, en principe remboursable par moitié (v. FF 1999 III 4809 et ss, not. 4814). Les statuts de la caisse de pensions ont été abrogés depuis lors, le fondement légal de cette rente reposant désormais sur l'art. 5 al. 6 de la loi fédérale du 23 juin 1999 régissant la Caisse fédérale de pensions (v. FF 1999 III 4848-4849). bb) Il est vrai que la rente transitoire versée par la Caisse fédérale de pensions a ceci de particulier qu'elle n'a pas été financée par des cotisations paritaires et que le bénéficiaire n'a aucunement contribué, de quelque façon que ce soit, à son financement (v. sur ce point, arrêt FI 1995/0058 du 28 février 1996 ; le Tribunal administratif a jugé que l'indemnité en capital destinée à couvrir la différence entre le salaire et les prestations de retraite, versée à l'occasion de la retraite anticipée de l'employé devait être ajoutée aux revenus du contribuable). Cela explique qu'elle soit - partiellement (« en moyenne que pour moitié ») - remboursable aux conditions arrêtées par le troisième paragraphe du chiffre 3.6 du règlement de la caisse de pensions ; ce remboursement s'effectue par le biais d'une déduction opérée sur la rente vieillesse, dès que le bénéficiaire a atteint l'âge lui donnant droit au versement de cette rente. Non sans raison, le recourant observe que ce remboursement se poursuit au-delà du décès du bénéficiaire, à condition toutefois que celui-ci laisse une veuve, la déduction sur la rente de viduité étant, dans ce cas, ramenée de moitié. cc) On ne saurait pour autant assimiler cette rente transitoire à un prêt remboursable comme le voudrait le recourant ; on observe sur ce point qu'une délimitation en droit civil devrait à tout le moins être opérée entre contrat de prêt et donation, dans la mesure où l'obligation de restitution, inhérente à la notion de prêt, est en l'espèce partielle, l'avance n'étant que partiellement remboursable par l'assuré et sa veuve

(cela d'autant plus qu'elle ne constitue pas une créance vis-à-vis de la succession). Quoi qu'il en soit, il n'y a pas lieu d'aller plus avant dans cette analyse (dont les conséquences sur le plan fiscal seraient sans doute délicates à traiter), dès lors que l'on a affaire ici à une prestation d'une caisse de prévoyance, imposable au sens où l'art. 83 LPP l'entend (c'est à tout le moins la qualification donnée par la doctrine spécialisée en matière de prévoyance professionnelle ; v. Carl Helbling, *Personalvorsorge und BVG*, 6^{ème} édition, Berne 1995, pp. 165-166, 226). dd) Dès lors, force est de constater qu'il s'agit bien d'un revenu d'une caisse de retraite, acquis en compensation et faisant partie du champ d'application de l'art. 7 al. 1 LHID ; on rappelle qu'à teneur de cette disposition, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, notamment les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle. Ainsi, en application des articles 20 al. 2 lit. a aLI (s'agissant des périodes fiscales 1997-1998 et 1999-2000) et 26 al. 2 LI (en ce qui concerne la période fiscale 2001-2002), cette rente transitoire a, à juste titre, été prise en considération dans le revenu imposable du recourant. La taxation de la période fiscale 2001-2002 sera dans ces conditions confirmée (v. ci-dessous litt. d, s'agissant de la période précédente). Comme le relève à juste titre l'ACI, c'est seulement lorsque le recourant aura atteint l'âge de 65 ans, soit à compter de l'année de calcul 2001 (période de taxation 2001-2002bis et suivantes), que le « remboursement » de la rente transitoire déploiera concrètement ses effets ; du fait de la réduction de la rente vieillesse, le recourant sera en effet imposé sur le montant de la rente effectivement perçue, soit amputée de la part au « remboursement ». ee) A teneur de l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette ; le contribuable qui paie l'impôt dans le canton sur l'ensemble de sa fortune peut en défalquer la totalité de ses dettes (art. 31 al. 1 aLI et 51 al. 1 LI). Pour la même raison qu'exposée ci-dessus, le recourant n'est toutefois pas fondé à prétendre à la déduction, de sa fortune imposable, d'une dette en relation avec le remboursement partiel de la rente transitoire dont il a bénéficié durant les deux périodes en question. d) Cela étant, la taxation de la période 1999-2000 ne peut être confirmée en tant qu'elle prend en considération la rente transitoire versée au recourant pour un montant de 22'369 francs (soit 1'940 fr.35 x 9 mois + 4'907 fr.). Au demeurant, l'autorité de taxation a perdu de vue que cette rente avait été ramenée à 1'537 fr.75 par mois, ce à compter du 1^{er} juin 1998, puisqu'une rente AVS est servie à l'épouse du recourant. En réalité, c'est un montant de 19'551 francs qui aurait dû être pris en considération, le recourant ayant perçu au total 14'644 fr.75, sur neuf mois durant l'année 1998. Cette constatation aura sans doute une conséquence sur le montant des déductions sociales revendiquées par le contribuable, celles-ci devant très probablement être revues à la hausse. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre partiellement le recours. La décision attaquée sera annulée en tant qu'elle a trait à la période de taxation 1999-2000, le dossier étant retourné à l'autorité intimée pour fixation des éléments imposables et calcul de l'impôt, conformément au considérant 2d. En revanche, la décision attaquée sera confirmée en ce qui concerne les périodes de taxation du 1^{er} avril au 31 décembre 1998 et 2001-2002. Le recourant succombe en majeure partie puisque la plupart de ses griefs ont été écartés ; compte tenu de ce qui précède, l'émolument sera mis à sa charge sera toutefois réduit (art. 55 al. 3 LJPA).