

VD_OMNI FI.2004.0128 vom 10. April 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-04-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0128

FR: VD_OMNI FI.2004.0128 du 10 avril 2006

IT: VD_OMNI FI.2004.0128 del 10 aprile 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La convention de double imposition américano-suisse de 1951 en vigueur jusqu'en 1997 ne s'étendait pas aux rentes de la sécurité sociale américaine et aux rentes AVS suisses et une double imposition en résultait pour les rentes américaines. Entre la France et la Suisse, la règle de partage applicable en matière de rentes versées par la sécurité sociale et l'AVS est l'art. 23 CDI-F.

Erwägungen

E. 1

Les recourants invoquent en premier lieu le moyen tiré de la prescription des créances d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1993/1994 en se référant à l'art. 128 de l'Arrêté sur l'impôt fédéral direct, abrogé par la loi sur l'impôt fédéral direct entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. L'autorité intimée a reconnu à juste titre le bien-fondé de cette argumentation. Le Tribunal fédéral a en effet considéré que la prescription devait être examinée à l'aune de l'ancien droit lorsqu'elle était invoquée en relation avec des créances fiscales nées sous l'empire de l'AIFD (ATF C. c/ Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, du 2 octobre 2003, nos 2P.278/2002 et 2A.572/2002, cons. 3 ; ATF 126 II 1 cons. 2a p. 2/3 et les arrêts cités). L'art. 128 AIFD prévoit que les créances résultant de l'assujettissement à l'impôt fédéral direct se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci ; elle est suspendue tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse. Si cette prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir (Ernst Känzig/Urs Behnisch, « Die direkte Bundessteuer », vol. III, 2^{ème} éd., Bâle 1992, n° 12 ad art.128). In casu, l'ACI admet qu'aucun acte interruptif de prescription n'est intervenu entre le 1^{er} mars 1996, date de la décision de taxation, et le 8 octobre 2004, date de la décision sur réclamation. La prescription est donc bien acquise, étant précisé que le délai de l'art. 128 AIFD courait malgré l'existence d'une procédure de réclamation. Le recours ayant pour objet l'impôt fédéral direct doit donc être admis. II. Impôt cantonal et communal

E. 2

Concernant l'impôt cantonal et communal, il convient d'examiner tout d'abord les griefs des recourants liés à l'application des conventions de double-imposition passées avec les USA et la France.

E. 3

L'expression « pensions » employée dans le présent article s'entend d'allocations périodiques versées en raison de services antérieurs ou en compensation de dommages corporels subis.

E. 4

a) La Convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-F), entrée en vigueur le 26 juillet 1967 et dans sa teneur applicable à la période de taxation en cause (RO 1967 p. 1119), prévoit notamment ce qui suit : « Art. 20 Sous réserve des dispositions de l'art. 21, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat. Art. 21 Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, soit directement soit par prélèvement sur un fonds spécial, à une personne physique possédant la nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations. Art. 23 Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, qui ne sont pas expressément mentionnés dans les articles précédents de la présente convention, ne sont imposables que dans cet Etat.» b)

Les recourants soutiennent que l'imposition des rentes de la sécurité sociale française est régie par l'art. 21 CDI-F eu égard au caractère public de l'institution qui verse les prestations, que le travail antérieur ait effectué pour l'Etat ou pour un employeur ordinaire. Pour eux, le texte de la convention est clair et ne souffre pas d'autre interprétation. Etant de nationalité française, ils en déduisent que les rentes qu'ils perçoivent ne peuvent pas être imposées en Suisse. L'autorité intimée est d'avis que les termes de « services rendus actuellement ou antérieurement » se comprennent comme des prestations effectuées en faveur de l'Etat, de sorte que l'art. 21 CDI-F n'est pas applicable en l'espèce. c)

La formulation précitée n'est pas isolée. On la retrouve dans la convention de double imposition conclue avec l'Allemagne le 11 août 1971 (art. 19 al. 1^{er}), comme dans celles qui lient la Suisse à l'Irlande et l'Italie (voir en particulier l'art. 18 de la première et l'art. 19 de la seconde). Dans leur commentaire de la convention Suisse-Allemagne, Locher/Meier/von Siebenthal et Kolb expliquent que les rentes versées sur la base des lois d'assurances sociales allemandes et suisses ne tombent ni sous l'art. 18 (semblable à l'art. 20 CDI-F), qui ne concerne que les pensions privées versées par un ancien employeur, ni sous l'art. 19 al. 1^{er} (semblable à l'art. 21 CDI-F) car cette disposition n'est applicable qu'aux éléments de revenus versés par l'Etat en raison de services rendus dans la fonction publique. A défaut de règle de partage visant les rentes de la sécurité sociale, celles-ci sont soumises à impôt exclusivement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire conformément à l'art. 21 (semblable à l'art. 23 CDI-F) et à une pratique constante

(« Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland », Bâle, B.19.1 n° 7). Cette systématique correspond au demeurant à celle du modèle de convention de l'OCDE : l'art. 18, qui traite des pensions privées, ne s'étend pas aux rentes de la sécurité sociale ; l'art. 19 al. 2, qui traite des pensions versées au titre de services rendus dans la fonction publique, ne concerne pas les prestations de la sécurité sociale ; celles-ci sont donc en principe comprises dans les « autres éléments du revenu » visés par l'art. 21 (Peter Locher, op. cit., p. 462, E.1, p. 471, G.1, et p. 480, B.1.). Dans son commentaire du modèle de convention, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE propose en outre, aux Etats désireux de convenir bilatéralement que l'Etat de la source a le droit d'imposer les sommes payées en application de sa législation sur la sécurité sociale, d'ajouter un paragraphe à cet effet à l'art. 18 (cf. OCDE, « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune », vol. I, C (18)-1). Une telle disposition ne figure pas dans la convention conclue entre la Suisse et la France. Il faut

en déduire que les rentes de la sécurité sociale française comme les rentes AVS suisses sont imposables par l'Etat où réside le bénéficiaire en application de l'art. 23 CDI-F. d)

Cela étant, le grief des recourants relatif à l'imposition des pensions versées par la sécurité sociale française doit être écarté. 5. a) Dans leur réclamation, les époux

X._____ demandaient que le rachat effectué auprès de la Caisse Y._____ en 1992 soit pris en compte au titre de déduction ou à tout le moins que les revenus perçus en 1991 et 1992 (2765.- fr. brut en 1991 et 3'800.- fr. brut en 1992) soient traités comme des revenus accessoires. Cette dernière solution ayant admise par l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation, les recourants persistent néanmoins à solliciter une déduction pour le rachat précité, étant précisé qu'il s'agissait selon eux d'une assurance complémentaire à la sécurité sociale américaine constituée par des cotisations de la société Z._____ avec participation des employés sur les salaires versés aux USA. En premier lieu, il faut noter que la preuve d'un rachat n'a pas été apportée, la pièce produite – à savoir une lettre du 4 février 1992 de la Caisse Y._____ à Z._____ – ne l'établit pas. En outre, on ne sait pas, dans le cas où le rachat a été effectué, s'il est le fait de l'ancien employeur des recourants (auquel la lettre précitée était adressée) ou des recourants eux-mêmes. b) Dans cette dernière

hypothèse toutefois, la déduction revendiquée ne pourrait en tout état de cause pas être accordée pour les motifs suivants. La question doit être examinée à l'aune du droit applicable à l'époque, à savoir l'art. 23 litt. i, i bis et j de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), telle que modifiée par la loi du 21 mai 1986 (cf. R. 1986 p. 175 et l'Exposé des motifs dans le BGC 1 A printemps 1986 p. 465 ss) suite à l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) et en particulier les dispositions suivantes : « Art. 81 al.2 Les cotisations que les salariés et les indépendants versent à des institutions de prévoyance, conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires, sont déductibles en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Art. 82 1. Les salariés et les indépendants peuvent également déduire les cotisations affectées exclusivement et irrévocablement à d'autres formes reconnues de prévoyance assimilées à la prévoyance professionnelle. 2. Le Conseil fédéral détermine, avec la collaboration des cantons, quelles formes de prévoyance peuvent être prises en considération et décide dans quelle mesure de telles déductions seront admises pour les cotisations». Les formes reconnues de prévoyance dite liée, 3ème pilier A, ont été définies dans une ordonnance du Conseil fédéral du 13 novembre 1985 (OPP3 ; cf. concernant sa teneur à l'époque BGC précité p. 517). Cela étant, l'art. 23 litt. i LI prévoyait la déduction des primes et cotisations payées en vertu de la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle et l'art. 23 litt. i bis LI la déduction des montants, primes et cotisations versées pour la constitution d'une forme reconnue de prévoyance individuelle liée dans les limites autorisée par la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle. Ces dispositions étaient également applicables en cas de rachat d'années d'assurance (BGC précité, p. 469 ; RDAF 2001 II 138).

Concernant le 2ème pilier, la formation de la prévoyance professionnelle est en principe close à 65 ans pour les hommes. Le rapport d'assurance peut se maintenir et l'assuré continuer à améliorer son 2ème pilier ultérieurement uniquement si les statuts de la caisse de pensions font dépendre la naissance des prestations de vieillesse de la fin de l'activité lucrative et que celle-ci est poursuivie par l'assuré (art. 13 al. 2 LPP ; Jean-Marc Rivier, « Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune », 1998, p.423 ; Danielle Yersin, « L'échéance des prestations provenant du 2ème et 3ème pilier A et le moment de leur imposition », in Revue fiscale 1990 p. 234-235 ; Conférence suisse des impôts,

« Prévoyance et impôts », cas A.4.1.2). Ce n'est que dans ce cadre que des déductions de cotisations peuvent être admises. Par ailleurs, à certaines conditions, les cotisations versées à une institution étrangère peuvent être assimilées à des cotisations du 2^{ème} pilier et faire l'objet d'une déduction (Conférence suisse des impôts, op. cit., cas A.3.3.1). En l'occurrence, le rachat prétendument effectué serait intervenu en 1992, soit après l'âge de la retraite AVS du recourant et de son épouse, alors que ceux-ci n'exerçaient plus d'activité lucrative pour la société Z. _____ et qu'ils avaient fait valoir leur droit aux prestations de retraite liée à leur ancienne activité ainsi qu'à une taxation intermédiaire pour cessation d'activité lucrative. Dès lors, même si le rapport d'assurance conclu avec la Caisse Y. _____ était assimilé à un 2^{ème} pilier, ledit rachat ne peut pas faire l'objet d'une déduction en vertu de l'art. 23 litt. i LI. Pour ce qui est du 3^{ème} pilier A, la doctrine était divisée à l'époque sur la question de savoir si les prestations de vieillesse étaient échues à l'âge-terme de l'AVS ou si la couverture d'assurance pouvait se poursuivre au-delà de celui-ci comme dans le cas du 2^{ème} pilier (cf. notamment Danielle Yersin, op. cit., p. 235 ; Felix Richner, « Zeitpunkt des Zufließens von Vorsorgeleistungen », in Archives de droit fiscal suisse n° 62 p. 539 et 540 ; depuis 2001, la question est expressément réglée à l'art. 3 al. 1 et

E. 7

al. 3 OPP3 qui fixent l'échéance au plus tard à l'âge ordinaire de la retraite AVS). En tout état de cause cependant, il n'était pas possible de verser des cotisations au troisième pilier A en cas de cessation d'activité lucrative ni par conséquent de faire valoir une déduction à ce titre (Jean-Marc Rivier, op. cit. p. 427). Au vu du cas qui nous occupe, il convient encore d'ajouter que le contrat d'assurance conclu à l'étranger ne peut jamais être assimilé à une forme de prévoyance individuelle liée (Danielle Yersin, « L'évolution du droit fiscal en matière de prévoyance professionnelle », in Archives de droit fiscal suisse n° 62 p. 135 ; ATF 117 Ib 359). Le rachat prétendument effectué n'entre donc pas dans les vues de l'art. 23 litt. i bis LI. Quant à l'art. 23 litt. j LI, il consacrait un privilège fiscal pour la prévoyance individuelle libre, 3^{ème} pilier B, non accordé en revanche sur le plan fédéral, en permettant la déduction de primes et cotisations versées en vue d'acquérir une assurance de rente viagère visant un but de prévoyance. Cette disposition était précisée par un règlement du 28 janvier 1987 (RARV, R. 1987 p. 16). Les recourants, comme l'a remarqué à juste titre l'autorité intimée, n'ont toutefois pas satisfait aux conditions posées par ce règlement, notamment à son art. 8, qui exige la remise d'une attestation de l'établissement d'assurance distinguant les primes et cotisations d'assurance déductibles des autres. Le dernier grief des recourants doit en conséquence être écarté. 6. Vu ce qui précède, le recours formé en matière d'impôt fédéral direct doit être admis et la décision sur réclamation rendue le 8 octobre 2004 annulée en ce qui le concerne, tandis que le recours formé en matière d'impôt cantonal et communal doit être rejeté et la décision sur réclamation maintenue en cette matière. Une partie des conclusions des recourants étant accueillie, ils supporteront un émolument réduit et se verront allouer des dépens partiels (art. 55 LJPA).

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