

VD_OMNI FI.2008.0052 vom 31. August 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0052

FR: VD_OMNI FI.2008.0052 du 31 août 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0052 del 31 agosto 2009

Regeste

A.X. _____ et B.X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La notion de "revenu extraordinaire" en matière d'impôt fédéral direct ne diffère pas de celle en matière d'impôt cantonal. Notion de "revenu extraordinaire" au sens des art. 218 al. 3 LIFD et 173 al. 2 LI. L'examen des comptes de la société a montré que l'entreprise n'a jamais eu pour pratique de verser des bonus à ses employés en cas de bons résultats. Le bonus versé en 2002 au recourant doit dès lors être qualifié de "revenu extraordinaire". L'examen des comptes a également montré que l'entreprise avait pour politique de verser un dividende constant à ses actionnaires et ce, indépendamment des bénéfices commerciaux réalisés. Le supplément de dividende versé en 2002 au recourant doit dès lors aussi être qualifié de "revenu extraordinaire". Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

E. 2

a) Le 1^{er} janvier 2003, le canton de Vaud est passé du système d'imposition *praenumerando* bisannuelle à celui de l'imposition *postnumerando* annuelle, tant pour la taxation fédérale que cantonale. Dans le système *praenumerando*, l'impôt était fixé avant la fin de la période fiscale, annuelle ou bisannuelle, à laquelle il se rapportait et se calculait sur la base des données de l'année ou des deux années précédentes. Dans le système *postnumerando*, l'impôt est fixé après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte et se calcule sur la base des revenus effectivement réalisés durant la période. Le passage au système *postnumerando* a entraîné une brèche de calcul dans l'imposition, dans la mesure où les revenus des années 2001 et 2002 ne sont pas pris en compte à des fins de taxation. Pour remédier à cette situation et éviter une divergence trop importante entre les éléments effectivement réalisés dans cette brèche de calcul et ceux imposables, le législateur, tant fédéral que cantonal, a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires. Ainsi, pour l'impôt fédéral direct, l'art. 218 al. 2 1^{ère} phrase de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) dispose que les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 ou n-2 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années, sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils ont été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus; pour l'impôt cantonal, l'art. 273 al. 1 LI prévoit que les revenus extraordinaires réalisés durant les années 2001 et 2002 ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier perçu à la moitié du taux

applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis (voir également art. 69 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). b) Ni le législateur fédéral (Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, ad art. 218 n. 15; Jean-Blaise Paschoud, Le passage de la taxation annuelle ou bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* selon la procédure prévue à l'art. 69 LHID, Archives 68/1999-2000, p. 616), ni le législateur cantonal ne définissent ce qu'est un revenu extraordinaire, se limitant à en donner des exemples, ainsi que cela ressort de l'emploi du terme "en particulier". L'art. 218 al. 3 LIFD dispose ainsi que doivent en particulier être considérés comme revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus de fortune non périodiques, les gains de loterie et, par analogie avec l'art. 206 al. 3 LIFD, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante, soit les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, les provisions dissoutes, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis. De même, l'art. 69 al. 3 LHID prévoit que sont, en particulier, considérés comme des revenus non périodiques de fortune, les gains de loterie et les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante. L'art. 173 LI précise, quant à lui, à son al. 2: "Sont en particulier considérés comme des revenus extraordinaires les revenus non périodiques de fortune tels les revenus provenant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant et les dividendes de substance, les prestations en capital, les gains de loterie et les revenus extraordinaires provenant de l'activité lucrative indépendante tels que les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de la fortune commerciale, les dissolutions de provisions et de réserves, ainsi que les amortissements et provisions inhabituellement élevés par rapport aux années antérieures en raison d'une modification de la politique salariale de l'entreprise." Selon la jurisprudence, la notion de "revenu extraordinaire" en matière d'impôt fédéral direct ne diffère pas de celle en matière d'impôt cantonal (ATF 2A.439/2002 du 16 septembre 2003 consid. 1.2.1; ég. RDAF 2005 II 404 consid. 3). c) Dans la circulaire no 6 du 20 août 1999 sur le "passage pour les personnes physiques de la taxation bisannuelle *praenumerando*, à la taxation annuelle *postnumerando*", l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) relève que, compte tenu de la modification du système de l'imposition dans le temps, le caractère extraordinaire d'un revenu peut résulter: - soit du caractère unique d'une prestation. En principe, tout revenu unique est un revenu extraordinaire au sens de l'art. 218 LIFD; il peut remplacer, ou non, des prestations périodiques (gain de loterie, indemnité obtenue lors de la renonciation ou de la cessation d'une activité, revenu de fortune non périodique, bénéfice de liquidation); - soit du caractère extraordinaire d'un revenu par nature périodique; l'attribution de ce revenu est exceptionnelle, sort de l'ordinaire (dividende nettement supérieur aux dividendes des exercices précédents, indemnité pour prestations spéciales, gratification d'un montant exceptionnel); - soit d'un changement dans l'aménagement de la source du revenu (provision dissoute ensuite du changement de méthode de comptabilisation, omission d'amortissements et de provisions justifiés par l'usage commercial, modification des conditions de rémunération d'une activité). Selon l'AFC, ces divers critères peuvent être combinés. Dans le cadre de la qualification d'un revenu en tant que revenu extraordinaire, il peut être tenu compte du fait que le contribuable est à même d'influer sur les modalités d'attribution d'un revenu et de mettre ainsi à profit la brèche de calcul.

E. 3

LIFD et 173 LI. b) A.X. _____ a reçu un dividende de 26'668 fr. en 2002 pour les 80 actions qu'il détient, soit un montant de 333 fr. 33 par action. Les pièces du dossier montrent que la société Y. _____ a versé à ses actionnaires entre 1997 et 2001 (on n'a pas d'indications pour les exercices précédents) un dividende constant de 133 fr. 33 par action. L'ACI en conclut que l'entreprise a modifié sa politique de distribution des dividendes en 2002 durant la brèche de calcul; elle a donc qualifié la part supplémentaire de dividende reçue par A.X. _____ (200 fr. x 80 actions = 16'000 fr.) de "revenu extraordinaire". Les recourants soutiennent pour leur part que c'est uniquement en raison des excellents résultats de la société qu'un dividende plus élevé a été versé aux actionnaires; ils considèrent que la part supplémentaire de dividende ne doit dans ces conditions pas être qualifiée de "revenu extraordinaire". Selon la jurisprudence, les dividendes ne sont d'ordinaire pas qualifiés de rendements de fortune non périodiques, mais plutôt de revenu périodique par nature. Il en va toutefois différemment en cas de dividendes dit de substance qui sont prélevés sur les bénéfices thésaurisés durant les périodes antérieures. Cela vaut également lorsque, certes, seul le bénéfice réalisé durant l'exercice commercial de l'année qui précède est distribué, mais que la société anonyme à prépondérance personnelle modifie sa politique de distribution des dividendes précisément durant les années qui tombent dans la brèche de calcul. L'art. 218 LIFD empêche le contribuable de profiter de la modification apportée à l'imposition dans le temps pour déplacer selon son bon vouloir la date de réalisation du revenu dans la brèche de calcul (RDAF 2003 II 193 consid. 2.2 et 3; RDAF 2004 II 23 consid. 2 et les références citées). Les critères principaux sont notamment la continuité de la politique de distribution des dividendes, ainsi que la possibilité pour le contribuable d'influer sur les modalités d'attribution d'un revenu et de mettre ainsi à profit la brèche de calcul (ATF 2A.736/2006 consid. 4.2 et les références citées). Il n'y a pas seulement continuité lorsque le montant absolu du dividende reste constant sur plusieurs années, mais également lorsque le rapport entre le bénéfice net et le dividende distribué reste à peu près le même (Revue fiscale 2001 p. 507). L'examen des comptes montre que, contrairement à ce que soutiennent les recourants, le bénéfice de la société n'a pas été régulier entre 1997 et 2000: 613'416 fr. en 1997; 588'259 fr. en 1998 (diminution de 4.10 %); 529'722 fr. en 1999 (diminution de 9.95 %); 330'113 fr. en 2000 (diminution de 37.70 %). Or, le dividende versé aux actionnaires est lui resté constant durant ces années. Ces constatations amènent le tribunal à retenir que la société Y. _____ avait pour politique de distribuer un dividende constant à ses actionnaires et ce, indépendamment des bénéfices commerciaux réalisés. Cette politique en matière de distribution des dividendes a toutefois été modifiée durant la brèche de calcul en 2002, puisqu'un dividende environ trois fois supérieur aux précédents a été versé aux actionnaires (333 fr. 33 par action au lieu de 133 fr. 22 par action). Par ailleurs, il importe peu que le recourant ne possède qu'une participation minoritaire du capital-actions de l'entreprise. Ce qui est en effet déterminant, comme le souligne l'autorité intimée, c'est que l'entreprise Y. _____ est une société anonyme à caractère familial, le reste du capital-actions étant détenu par le frère du recourant, sa belle-sœur, ainsi que des membres de la famille de cette dernière. Ensemble, les actionnaires, qui sont pour certains les administrateurs de la société, pouvaient dès lors librement conduire et influencer la politique de distribution des dividendes. Etant pour la plupart domiciliés dans le canton de Vaud durant la brèche de calcul, ils avaient des intérêts convergents. C'est dès lors à juste titre que l'ACI a qualifié la part supplémentaire de dividende versée au recourant (200 fr. x 80 actions = 16'000 fr.) de "revenu extraordinaire" au sens des art. 218 al. 3 LIFD et 173 LI.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice. Ils n'auront par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.

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