

VD_OMNI FI.2008.0131 vom 31. August 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0131

FR: VD_OMNI FI.2008.0131 du 31 août 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0131 del 31 agosto 2009

Regeste

A.X._____, B.X._____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant, cadre dans une succursale d'une banque étrangère en Suisse, a reçu chaque année un bonus dont le montant variait en fonction des résultats de la banque. En 2002, il s'est vu verser dans le courant de l'année, un second bonus dont l'instruction n'a pas permis d'établir pour quel motif il avait été versé. Bien que le recourant ne soit en rien intervenu sur la date de ce versement, il doit néanmoins être qualifié d'extraordinaire et taxé à ce titre car il est insolite, unique et a un caractère exceptionnel. Il en va de même des montants perçus en 2001 et 2002 en raison de la vente d'obligations convertibles. Ces montants, sans caractère régulier, étaient dès lors insolites. En outre, le recourant n'a pas su expliquer les raisons qui l'ont conduit à accepter l'offre de rachat de ces obligations durant la brèche de calcul plutôt qu'à un autre moment, ce qui tend à confirmer le caractère extraordinaire de ces revenus, une mise à profit de la brèche de calcul étant ainsi vraisemblable.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile et en la forme, le présent recours est recevable (art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]).

E. 2

Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

Les recourants invoquent une violation du principe de célérité et contestent fermement les allégations de l'autorité intimée selon lesquelles ils n'auraient pas respecté leur devoir de collaborer. Il convient d'examiner en premier lieu ces griefs. a) aa) L'art. 29 al. 1 Cst stipule que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. A l'instar de l'article 6 CEDH, article cependant inapplicable au présent cas qui porte sur des obligations de droit public et non sur une "contestation sur des droits et obligations à caractère civil" (ATF 2P.19/2005 du 11 novembre 2005, consid.2), l'art. 29 al. 1 Cst consacre le principe de la célérité, autrement dit prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le

délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire ainsi que toutes les autres circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF C 15/05 du 23 mars 2006, consid. 1.2 et réf. citées). Le caractère raisonnable de la durée de la procédure s'apprécie en fonction des circonstances particulières de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale. Entre autres critères sont notamment déterminants le degré de complexité de l'affaire, l'enjeu que revêt le litige pour l'intéressé ainsi que le comportement de ce dernier et celui des autorités compétentes. A cet égard, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Cette obligation s'apprécie toutefois avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative. On ne saurait par ailleurs reprocher à une autorité quelques temps morts; ceux-ci sont inévitables dans une procédure. Une organisation déficiente ou une surcharge structurelle ne peuvent cependant justifier la lenteur excessive d'une procédure; il appartient en effet à l'Etat d'organiser ses juridictions de manière à garantir aux citoyens une administration de la justice conforme aux règles (ATF C 15/05 précité, consid. 1.3 et réf. citées). La sanction du dépassement du délai raisonnable ou adéquat consiste d'abord dans la constatation de la violation du principe de célérité, qui constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime. Cette constatation peut également jouer un rôle sur la répartition des frais et dépens, dans l'optique d'une réparation morale (ATF C 15/05 précité, consid. 1.4 et réf. citées). ab) En l'espèce, on ne peut reprocher à l'autorité intimée une violation du principe de célérité. La procédure de réclamation s'est prolongée dans le temps principalement en raison de plusieurs réquisitions de pièces auxquelles les contribuables n'ont pas toujours répondu dans les plus brefs délais. En outre, entre le moment où la réclamation a été transmise par l'office à l'ACI et le moment où celle-ci a interpellé les recourants, il ne ressort nullement des pièces au dossier que ces derniers se seraient inquiétés du sort de leur réclamation et en auraient informé l'autorité intimée. Ainsi, il est malvenu de la part des recourants de reprocher à l'autorité intimée de n'avoir pas agi plus rapidement, vu qu'ils n'ont pas entrepris de leur côté tout ce qui était en leur pouvoir pour qu'elle fasse diligence. En conséquence, ce grief doit être rejeté. b) ba) En vertu des art. 124 à 126 LIFD ou/et des art. 173 à 176 LI, le contribuable se voit imposer un devoir de collaborer avec l'autorité fiscale, devoir qui passe notamment par le dépôt d'une déclaration d'impôt dans les délais prescrits. Cette déclaration doit être remplie de manière conforme à la vérité et complète. Le contribuable doit notamment joindre un certain nombre de documents à sa déclaration afin de permettre à l'autorité de taxation de contrôler la déclaration rendue. Selon les art. 126 LIFD et 176 LI, le contribuable a en outre un devoir de collaboration ultérieure en ce sens qu'il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, notamment en donnant suite aux réquisitions de pièces complémentaires que l'autorité de taxation pourrait requérir. bb) En l'espèce, si certes l'autorité intimée a reproché aux recourants de n'avoir pas produit toutes les pièces requises ou d'avoir tardé à le faire, il n'en demeure pas moins qu'elle a admis en audience avoir été en mesure de statuer sur la réclamation avec les pièces en sa possession. Par ailleurs, rien ne permet de mettre en doute les déclarations des recourants selon lesquelles certaines pièces requises étaient difficiles, voire même impossibles à obtenir. Dès lors que l'autorité intimée ne s'est pas trouvée entravée outre mesure dans le traitement de la réclamation des recourants et qu'il convient d'admettre que certaines pièces requises dépassaient peut-être ce qui était raisonnablement exigible d'un contribuable, on peut admettre que les recourants n'ont pas violé leur devoir de collaborer.

E. 4

La moyenne des charges extraordinaires supportées pendant les années n-1 et n-2 est en outre déductible. Le canton qui effectue la taxation détermine si ce montant est déduit: a. du revenu imposable afférent à la période fiscale n-1/n-2; les taxations déjà entrées en force seront révisées en faveur du contribuable; b. ou du revenu imposable afférent aux périodes fiscales n et n+1.

E. 5

Sont considérés comme des charges extraordinaires: a. les frais d'entretien d'immeubles, dans la mesure où ils excèdent chaque année le montant de la déduction forfaitaire; b. les cotisations de l'assuré versées à des institutions de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années de cotisation; c. les frais de maladie, d'accident, d'invalidité, de perfectionnement et de reconversion professionnels, dans la mesure où ils dépassent les frais déjà pris en compte.

E. 6

Les autorités fiscales cantonales déterminent le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante conformément à l'art. 9 al. 2 LAVS pour les années n-1 et n-2 et communiquent ce revenu aux caisses de compensation.

E. 7

En cas de modification de l'imposition dans le temps en vertu de l'art. 16, les al. 1 à 6, sont applicables à compter du 1er janvier 1999. Sont réservées les procédures cantonales de modification de l'imposition dans le temps autres que celle prévue à l'al. 1 et qui sont en vigueur au 1er janvier 1999." Il en ressort que l'impôt se calcule selon le nouveau droit lors de l'année du changement, c'est-à-dire sur la base des revenus obtenus durant cette même année. Afin d'éviter que les revenus extraordinaires obtenus durant les deux années précédant le changement de système n'échappent à l'impôt, l'art. 69 al. 2 LHID prévoit qu'ils feront l'objet d'une imposition distincte; la loi en a dressé une liste exemplative à l'al. 3. Dans la mesure où cette énumération n'est pas exhaustive, le législateur vaudois, à l'instar d'autres législateurs cantonaux, en a déduit qu'une certaine marge d'appréciation était laissée à l'autorité cantonale chargée d'appliquer la loi. Ainsi, dans la mesure où le critère déterminant était de savoir si un revenu avait un caractère périodique ou non, seul un revenu non périodique pouvait être qualifié de revenu extraordinaire (v. Exposé des motifs et projet de loi modifiant la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux et Réponse du Conseil d'Etat à l'interpellation Philippe Leuba sur les conséquences de l'imposition annuelle des personnes physiques, BGC 5A Novembre 2001, p. 4889). A cet égard, le Tribunal fédéral a confirmé que la notion de "revenu extraordinaire" reprise à l'art. 69 al. 3 LHID était la même que celle de l'art. 218 al. 3 LIFD dans sa teneur du 9 octobre 1998 – étant précisé qu'il s'agit de celle en vigueur depuis le 1er janvier 1999 (ATF 2A.439/2002 du 16 septembre 2003, consid. 1.2.1). Il est donc possible de se référer à l'art. 218 LIFD pour interpréter la notion de revenu extraordinaire, la réglementation et le but poursuivis étant identiques dans les deux lois (JAB 2004 25 consid. 4; TA FI.2005.0197 du 7 septembre 2006). A ce propos, l'Administration fédérale des contributions définit dans sa circulaire n° 6 du 20 août 1999, les revenus extraordinaires de l'art. 218 al. 3 LIFD comme ceux réalisés au cours de la brèche de calcul. Cette circulaire mentionne également qu'un revenu ne peut faire partie des revenus extraordinaires que s'il n'a pas été inclus dans la base de calcul du revenu imposable d'une période fiscale antérieure à l'année n, ensuite d'une

taxation intermédiaire par exemple. Il en ressort en outre ce qui suit: "Dans le contexte d'une 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. Exemples: 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 au cours des années n-2 et n-1 est exceptionnelle, sort de l'ordinaire. Exemples: 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 Exemples: 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 salariée. 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." Enfin, en droit vaudois, l'article topique en la matière est l'art. 273 LI dont la teneur est la suivante: " 1 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. 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 (art. 27, lettre e) 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 justifiés par l'usage commercial qui ont été omis. Il en va de même des revenus inhabituellement élevés par rapport aux années antérieures en raison d'une modification de la politique salariale de l'entreprise." b) ba) En l'espèce, l'autorité intimée a considéré que le montant brut de 99'999 fr. 30 versé au recourant à titre de gratification en décembre 2002 était un revenu extraordinaire de part son caractère insolite, tout comme le deuxième versement intervenu à ce titre en 2001, mais sur lequel elle ne s'est pas arrêtée par gain de paix, selon ses déclarations en audience. S'il ne fait pas de doute au vu des pièces produites et des déclarations du témoin D. _____ que le recourant n'exerce pas une fonction lui permettant d'influer sur la politique de rémunération de son employeur et, ainsi, de mettre à profit la brèche fiscale intervenue en 2001 et 2002 dans le canton de Vaud, il n'en demeure pas moins qu'un revenu peut être qualifié d'extraordinaire indépendamment de toute intervention du contribuable. En effet, l'influence du contribuable sur les modalités d'attribution d'un revenu est un élément dont il peut être tenu compte dans le cadre de la qualification d'un revenu d'extraordinaire, mais il ne constitue pas l'élément principal à la base de la qualification. Dès lors que, dans le cas présent, les recourants n'ont pas su expliquer pour quelle raison un deuxième bonus avait été versé au recourant en 2002 et que ce fait ne trouve pas non plus d'explication dans les déclarations du témoin D. _____ qui a confirmé que les bonus, au sein de la Y. _____, n'étaient versés qu'une fois par année, en février, il s'avère que le versement litigieux est insolite, unique et a un caractère exceptionnel. Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'autorité intimée l'a qualifié de revenu

extraordinaire. En outre, si on comprend bien la variation des montants versés au recourant à titre de bonus, ceux-ci découlant des résultats de l'entreprise, les recourants n'ont pas démontré que le deuxième versement opéré en 2002 à ce titre n'était pas exceptionnel et que c'était bien plutôt la faiblesse du montant versé à titre de bonus en 2003 qui avait un caractère unique. En conclusion, le recours doit être rejeté sur ce point. bb) L'autorité intimée a encore retenu que les montants de 117'144 fr. bruts et de 196'426 fr. 95 bruts payés au contribuable en décembre 2001 et janvier 2002 à titre de "GEP Buy-out" étaient un revenu extraordinaire car le recourant était en mesure de choisir le moment du versement de ce montant et que ces obligations convertibles ne faisaient pas partie de la rémunération fixe du contribuable. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, c'est bien à juste titre que l'autorité intimée a considéré ces versements comme extraordinaires. Ces revenus provenant de la vente d'obligations convertibles n'avaient aucun caractère régulier. De part leur caractère ponctuel, ils étaient insolites et ce seul fait amène à les qualifier d'extraordinaire. En outre, le recourant n'a pas du tout été en mesure d'expliquer les raisons qui l'on conduit à accepter l'offre de rachat de son employeur pendant les années en cause, de sorte que, comme il était en mesure d'influer sur les modalités de versement en acceptant l'offre de rachat à ce moment-là, on ne peut affirmer avec certitude qu'il n'a pas cherché à mettre à profit la brèche de calcul, ce qui tend à confirmer le caractère extraordinaire des revenus précités. Ainsi, les griefs des recourants doivent être également rejetés sur ce point. 5. En conclusion, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais de justice, par 5'000 fr. (art. 2 al. 1 du tarif des frais judiciaires en matière de droit administratif et public [TFJAP; RSV 173.36.5.1) doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 49 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens à l'autorité intimée, conformément à l'art. 56 al. 3 LPA-VD.

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