

VD_OMNI FI.2009.0029 vom 13. Mai 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-05-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0029

FR: VD_OMNI FI.2009.0029 du 13 mai 2009

IT: VD_OMNI FI.2009.0029 del 13 maggio 2009

Regeste

A. _____, B. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Un complément de salaire versé sous forme de gratification, la première fois, indépendamment du résultat de la société, doit être considéré comme un revenu extraordinaire, ce d'autant plus qu'il l'a été durant la période tombant dans la brèche de calcul (2001-2002) et que le bénéficiaire détient les rênes de la société, influant sur sa politique salariale. Confirmation de la perception d'un impôt annuel entier.

Erwägungen

E. 1

A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal statuera en un seul arrêt sur le recours en tant qu'il a trait à l'impôt cantonal et communal, d'une part, et à l'impôt fédéral, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

Les recourants ne s'en prennent pas à l'imposition des dividendes qu'ils ont reçus de 2.***** SA (qu'ils ont eux-mêmes qualifiés de revenu extraordinaire). De même, la révision de la taxation définitive de la période 2001-2002 en ce qu'elle a trait à la réduction de la déduction initialement revendiquée au titre de charges extraordinaires pour frais d'entretien d'immeubles n'est plus contestée. Le litige a donc exclusivement trait à la qualification des gratifications perçues par les recourants en 2001 et en 2002. L'ACI soutient qu'il s'agit d'un revenu extraordinaire à prendre en considération dans l'assiette de l'impôt. On retient au contraire des explications des recourants qu'il s'agit d'un revenu ordinaire qui, à cet égard, « tomberait » dans la brèche de calcul résultat du passage, en 2003, de l'imposition selon le système *prænumerando* à l'imposition selon le système *postnumerando*. a) L'ancienne loi vaudoise du 28 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, prévoyait l'imposition du revenu et de la fortune selon le système *prænumerando*. 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). Le revenu de chacune des années fiscales comprises dans la période de taxation était ainsi présumé être de même nature et de même importance que celui de la période de calcul (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 467; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht I*, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 14 Nr. 96, p. 349, § 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). Le canton de Vaud est passé de la taxation bisannuelle *prænumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* pour les personnes

physiques à partir du 1^{er} janvier 2003. Ainsi, la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001, a été modifiée le 4 décembre 2001 dans ce but. Dans le système postnumerando, l'impôt est calculé après la fin de l'année fiscale sur la base des revenus effectivement réalisés. Cette modification a également eu des effets s'agissant de l'impôt fédéral direct. En effet, l'impôt sur le revenu est fixé pour une période fiscale et perçu chaque année fiscale (année civile). La période fiscale comprend deux années civiles consécutives. Elle commence le premier jour des années impaires (art. 40 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Les cantons sont libres, en dérogation à l'art. 40, de fixer pour l'imposition dans le temps une période fiscale annuelle correspondant à une année civile; dans ce cas, ils prendront comme base de calcul cette même année civile. Sont valables alors les dispositions prévues sous le chap. 3 (art. 208 à 220) des dispositions transitoires (art. 41 LIFD). Pour la première période fiscale (n) suivant la modification mentionnée à l'art. 41, la taxation relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques est régie par le nouveau droit (art. 218 al. 1 LIFD). b) Le passage au système postnumerando a entraîné une brèche de calcul dans l'imposition dans la mesure où les revenus et déductions des années 2001-2002 ne sont pas pris en compte à des fins de taxation. Ceci ne pose pas de problème particulier dans la mesure où les revenus et déductions ne fluctuent pas ou peu entre les années précédant et suivant le changement. L'art. 69 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes (ci-après LHID; RS 642.14) dispose en effet que l'impôt se calcule lors de l'année du changement selon le nouveau droit, c'est-à-dire sur la base des revenus obtenus durant cette même année. Les revenus et déductions relatifs aux deux années précédant le changement ne sont pas pris en considération dans la taxation ordinaire. Ainsi, certains contribuables peuvent se trouver désavantagés par cette brèche: il s'agit des personnes dont les revenus diminuent sensiblement en 2001 ou 2002 puis augmentent à nouveau en 2003. Elles ne paieront jamais leur impôt sur la base des revenus des années 2001/2002 puisqu'elles seront taxées en 2003 sur leur revenu plein de l'année 2003. Il en va de même pour les revenus et déductions extraordinaires, à savoir ceux qui n'ont pas un caractère périodique. La personne qui toucherait un revenu exceptionnellement élevé en 2001 et 2002 serait favorisée, alors que celle qui aurait des déductions particulièrement élevées à faire valoir durant cette même période serait désavantagée. Le dépôt de la déclaration d'impôt 2001-2002bis vaut demande de révision; les taxations déjà entrées en force sont révisées en faveur (ou en défaveur) du contribuable, conformément aux art. 203 et suivants (art. 275 al. 1 LI). Cet article fait partie des dispositions transitoires des art. 271 ss LI relatives au passage au régime de la taxation annuelle postnumerando (en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003). En substance, ces dispositions prévoient le dépôt d'une déclaration spéciale (période 2001-2002bis) ayant pour objet de déterminer les revenus et les charges extraordinaires, intervenus durant la brèche de calcul des années 2001 et 2002 (ces années de calcul n'étant en effet en principe pas prises en considération dans le cadre d'une taxation ordinaire). Dans ce contexte, le contribuable est invité à remplir une déclaration portant spécifiquement sur des revenus et charges extraordinaires; au cas où il invoquerait des charges extraordinaires, le dépôt de sa déclaration vaut demande de révision. c) Les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 (soit les deux années précédant le passage à la taxation annuelle postnumerando) 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; les art. 37 et 38 sont réservés. Les déductions sociales prévues à l'art. 35 ne sont

pas autorisées. Les charges qui sont en rapport immédiat avec l'acquisition des revenus extraordinaires peuvent être déduites (art. 28 al. 2 LIFD). Sont en particulier considérés comme des 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, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante (art. 218 al. 3 LIFD). 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 (art. 273 al. 1 LI). 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, let. 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 (art. 273 al. 2 LI). Le droit fédéral a prévu la prise en compte des revenus et des charges extraordinaires intervenues durant les années précédant le changement de système (art. 69 al. 2 à 5 LHID). 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: il s'agit des prestations en capital, des revenus non périodiques de fortune, des gains de loterie et des revenus extraordinaires provenant d'une activité indépendante. Dans la mesure où cette énumération n'était 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 (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 poursuivi étant identiques dans les deux lois (JAB 2004 25 consid. 4) d) Sont en particulier considérés comme des 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, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante (art. 218 al. 3 LIFD). Cette énumération n'est cependant pas exhaustive. Selon la Circulaire n° 6 du 20 août 1999 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), relative au passage, pour les personnes physiques, de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* (Archives de droit fiscal 68 p. 400), le caractère extraordinaire d'un revenu peut résulter: du caractère unique d'une prestation; en principe tout revenu unique est un revenu extraordinaire au sens de l'art. 218 LIFD (exemple: gains de loterie); du caractère extraordinaire d'un revenu par nature périodique; l'attribution de ce revenu au cours des années antérieures est exceptionnelle,

sort de l'ordinaire (exemples: dividende nettement supérieur aux dividendes des exercices précédents, indemnité pour prestations spéciales, gratification d'un montant exceptionnel); d'un changement dans l'aménagement de la source de revenu (exemple: modification des conditions de rémunération d'une activité salariée). Selon la circulaire susmentionnée, ces divers critères peuvent être combinés. Ainsi, un dividende revêtira un caractère extraordinaire lorsque seul le bénéfice réalisé durant l'exercice commercial de l'année qui précède la distribution est versé, 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 en effet le contribuable de profiter de la modification apportée à l'imposition dans le temps en déplaçant, selon son bon vouloir, la date de réalisation du revenu dans la brèche de calcul (Archives 72 p. 663 consid. 2.2). A cet égard, l'un des critères principaux permettant de qualifier un revenu d'extraordinaire est 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 (StE 2006 B 65.4 n° 22; circulaire n° 6, op. cit., n° 252; cf. également, Dieter Weber, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2^{ème} éd., Berne 2002, nos 14 et ss ad 69 LHID p. 1016 et ss; Marc Bugnon, in Commentaire romand, Bâle 2008, n° 18 ad 218 LIFD p. 1718). En revanche, l'importance du revenu ne constitue pas en elle-même un critère pertinent (ATF 2A.736/2006 du 18 septembre 2007, consid. 4.2).

E. 3

En l'occurrence, plusieurs éléments permettent à la Cour de confirmer que la gratification servie aux recourants durant les années 2001 et 2002 constitue bien un revenu extraordinaire au sens des art. 218 LIFD et 273 LI. a) On relève en premier lieu qu'au moment des faits, les recourants étaient tous deux administrateurs et actionnaires majoritaires de 2.***** SA. Ils ont donc exercé une influence déterminante sur la politique salariale de l'entreprise. Cette influence s'est matérialisée dans la composition des divers revenus que les recourants ont retiré de 2.***** SA entre 1999 et 2002. L'évolution du chiffre d'affaires fait ainsi apparaître que 2.***** SA a enregistré ses meilleurs résultats durant les années ayant précédé la période litigieuse. En effet, au 30 juin 1999 et au 30 juin 2000, des chiffres d'affaires de 22'089'665, respectivement 21'688'923 fr. ont été comptabilisés. Au 30 juin 2001 et au 30 juin 2002, des montants légèrement inférieurs ont été comptabilisés, soit 20'829'151 fr. et 19'348'717 fr. Entre le 30 juin 1999 et le 30 juin 2002, la société a réalisé des bénéfices de 1'224'315, 3'164'901, 1'004'305, respectivement 822'294 fr. L'année 1999-2000 a donc vu l'entreprise enregistrer un résultat exceptionnellement élevé, près de deux fois et demi supérieur à celui au 30 juin précédent. Cela étant, la politique de rémunération semble avoir été constante jusqu'en 2000 y compris, années durant lesquelles les recourants n'ont perçu aucun dividende et la société a versé à chacun d'eux un salaire (260'000 fr. brut en 1999 et en 2000). En 1999 et 2000, les recourants ont tous deux perçu 260'000 fr. de salaire annuel brut; aucune gratification ne leur a été versée, lors même que les résultats de la société l'auraient au demeurant permis. 2.***** SA a versé aux recourants un dividende extraordinaire de 250'000 fr. en 2001 et en 2002, que ceux-ci ont du reste déclaré. En sus de leur salaire, des parts variables de 170'000 fr. en 2001, respectivement 157'978 fr. en 2002, ont pour la première fois été allouées aux recourants. Force est ainsi d'admettre que l'entreprise a modifié sa politique salariale, en inaugurant ces années-là le versement en faveur des recourants d'une gratification en sus de leur salaire, ce qui démontre un changement dans l'aménagement de la source de revenu. Les recourants paraissent remettre en cause la nature de la rétribution

spéciale qu'ils ont perçue. Le contenu des certificats de salaire est toutefois sans ambiguïté sur ce point et il n'y a pas lieu de douter qu'ils ont reçu une rétribution spéciale variable, au sens de l'art. 322d CO. Peu importe à cet égard que cette politique salariale se soit poursuivie en 2003 par le versement d'une gratification à chacun des recourants d'un montant de 163'901 fr. Un tel revenu doit être qualifié d'extraordinaire, ce d'autant plus qu'il a précisément été versé la première fois durant les deux années qui tombent dans la brèche de calcul. Or, ce dernier détail a son importance si l'on garde à l'esprit que les recourants détenaient les rênes de la société à l'époque et influaient de façon déterminante sur ses décisions. b) Les recourants font valoir qu'à l'inverse du dividende extraordinaire qu'ils ont déclaré, les autres montants qu'ils ont perçus constitueraient une adaptation de leur salaire. Leurs arguments ne peuvent être toutefois retenus. Au préalable, peu importe que les autorités fiscales fribourgeoises soient arrivées à une conclusion différente des autorités vaudoises. En effet, il revenait au canton de Fribourg d'imposer, durant la même période, 2.***** SA et aux autorités de ce canton d'apprécier, dans cette optique, si la rémunération versée aux dirigeants actionnaires était ou non excessive; elles y ont répondu par la négative. Cela étant, la périodicité et les bases de l'imposition des personnes morales différant de celle des personnes physiques, ces autorités n'avaient pas à qualifier les montants perçus par les actionnaires, respectivement salariés, de l'entreprise. A l'époque des faits, cette qualification incombait exclusivement aux autorités vaudoises, desquelles relevait la compétence d'imposer les personnes physiques. Du reste, le fait qu'une rémunération ne soit pas qualifiée d'excessive dans l'imposition de la personne morale apparaît sans incidence aucune pour résoudre la question de savoir si un revenu doit être qualifié d'extraordinaire dans l'imposition de la personne physique. Les recourants expliquent que des raisons objectives auraient motivé le changement dans la politique salariale de l'entreprise, intervenu dès l'année 2001. Ils font valoir que le principe de précaution commandait à 2.***** SA de ne pas leur verser de gratification avant que les bons résultats de l'entreprise ne soient confirmés. Cette explication est pourtant contredite par la teneur des comptes. C'est au 30 juin 2000 que 2.***** SA a enregistré son meilleur résultat. La société aurait pu, sans risques majeurs, verser cette année-là une gratification aux recourants. Le report des bénéfices des années précédentes a en effet permis à la société de comptabiliser pour près de 5'000'000 fr. de fonds propres durant cet exercice. En réalité, 2.***** SA a attendu l'année suivante durant laquelle elle a pourtant enregistré, au 30 juin 2001, un bénéfice qui, après adjonction des compléments de salaire, représente le 42,5% (1'344'304 fr.) de celui de l'exercice précédent (3'164'900 fr.). La situation s'est même péjorée au 30 juin 2002 durant laquelle le bénéfice ne représente que le 36% (1'138'250 fr.) de celui comptabilisé au 30 juin 2000. Ce nonobstant, 2.***** a tout de même versé en 2001 et 2002 une gratification aux recourants. De cette façon, en gratifiant ainsi les recourants un an, respectivement deux ans après avoir enregistré son meilleur résultat, 2.***** SA permettait à ceux-ci d'échapper à l'impôt en faisant choir dans la brèche de calcul une partie non négligeable de leur rémunération. C'est la démonstration que ce versement, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, apparaît sans rapport aucun avec le résultat de l'exploitation de l'entreprise. Du reste, la gratification ne dépend en règle générale pas directement d'un tel résultat (cf. Rémy Wyler, Droit du travail, 2^{ème} éd., Berne 2008, p. 165, réf. citée). Or, en l'espèce, même après correction, il appert que ce ne sont pas les résultats exceptionnels de la société qui ont déclenché le versement de compléments de salaires. c) Pour toutes ces raisons, c'est à juste titre que les gratifications que les recourants ont perçues, soit 170'000 fr. en 2001,

respectivement 157'978 fr. en 2002, ont été traitées comme un revenu extraordinaire au sens des art. 218 LIFD et 273 LI et soumises à un impôt annuel entier, conformément aux art. 218 al. 2 LIFD et 274 LI.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le Tribunal à rejeter les recours et à confirmer les décisions attaquées, ceci aux frais des recourants (art. 49 et 91 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne compte, dès lors que les recourants, qui de toute façon ne sont pas assistés, succombent en totalité (art. 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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