

## **VD\_OMNI FI.2010.0026 vom 24. Juni 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-06-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0026](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0026)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0026 du 24 juin 2010

IT: VD\_OMNI FI.2010.0026 del 24 giugno 2010

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les prestations fournies par des fondations de secours ou des fondations patronales (financées uniquement par l'employeur) constituent des revenus; lorsqu'elles sont versées, comme en l'espèce, dans des buts de pure bienfaisance et non pas en lien avec le contrat de travail, elles sont exonérées de l'impôt (consid. 4). Arrêt annulé par le Tribunal fédéral (ATF 2C\_673/2010 du 9 mars 2011, 137 II 328).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes 1999-2000, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008. a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'il se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 136 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, la question litigieuse est la même pour les deux catégories d'impôt; elle porte sur le point de savoir si les versements fournis au recourant par la Fondation doivent ou non être considérés comme un revenu soumis à taxation. Le point est réglé de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire.

#### **E. 2**

a) La loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). La période de taxation 1999-2000, antérieure à cette époque, reste régie par l'ancienne loi. Les autres périodes, postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2001, sont soumises au

nouveau droit. S'applique également la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). b) Pour ce qui est de l'impôt fédéral, toutes les périodes litigieuses sont régies par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

### E. 3

a) Sont notamment considérés comme des revenus imposables les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle (art. 7 al. 1 LHID). L'art. 20 al. 2 let. fbis aLI pose la même règle et mentionne en outre les prestations provenant de formes reconnues de prévoyance individuelle liée, en se référant à cet égard à l'art. 82 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40). L'art. 26 LI prévoit que sont imposables tous les revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon les formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (al. 1); sont notamment considérées comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations de caisses de pensions, de fondations patronales, d'institutions de libre passage, ainsi que d'assurances collectives et de groupe (al. 2). L'art. 22 al. 1 LIFD a une teneur analogue à celle de l'art. 21 al. 1 LI. L'art. 21 al. 2 LIFD désigne notamment comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe, ainsi que des polices de libre-passage. Il ressort de ces normes un certain nombre d'éléments, que l'on peut résumer comme suit: les prestations de la prévoyance professionnelle (au sens de la LPP) sont comptées comme du revenu; alors que les art. 20 al. 2 let. fbis aLI et 7 al. 1 LHID ne précisent pas ce qu'il faut entendre par revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle, les art. 26 al. 2 LI et 21 al. 2 LIFD en font une énumération exemplative, en se référant aux prestations des caisses de prévoyance (ou caisses de pension), aux assurances collectives (pour la LI) et de groupes, ainsi qu'aux polices de libre passage. L'art. 26 al. 2 LI est la seule disposition citant nommément les fondations patronales. b) Les prestations fournies par des institutions de prévoyance et selon des formes de prévoyance visés aux art. 80 et 82 LPP sont entièrement imposables à titre de revenus en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 83 LPP). Sont ainsi soumis à l'impôt les revenus de l'AVS et l'AI, de la prévoyance professionnelle, ainsi que de la prévoyance professionnelle liée, soit les piliers 1, 2 et 3a au sens de l'art. 111 al. 1 Cst. (ATF 135 II 183 consid. 3.1 p. 185; 130 I 205 consid. 6 p. 212; 2P.86 et 2A.136/2005 du 3 mai 2006; arrêts FI.2006.0088 du 21 mai 2007 et FI.2004.0115 du 2 février 2005; Gladys Laffely Maillard, in: Yves Noël/Danielle Yersin (ed), Commentaire LIFD, Bâle, 2008, N. 7-25 ad art. 22 LIFD; Martin Steiner, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 2008, N.1-18 ad art. 22 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurich, 2003, N. 4-43 ad art. 22 LIFD; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 2002, N.95 ad art. 7 LHID; Peter Locher, DBG-Kommentar, Therwil/Bâle, 1991, N.3-47 ad art. 22 LIFD). La qualification comme revenu des prestations fournies par les institutions de prévoyance est la contrepartie de la déductibilité des cotisations (art. 81 et 81a LPP; ATF 130 I 205 consid. 7.1 p. 213, consid. 7.4 p. 214/215, consid. 7.5 p. 215/216; Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, Zurich, 2005, n.1764). c) Les salariés assurés à l'AVS doivent obligatoirement être affiliés à une institution de prévoyance (art. 2 al. 1 et 5 al. 1 LPP). Les institutions de prévoyance visées à

l'art. 83 LPP sont celles participant à l'application du régime de l'assurance obligatoire au sens de cette loi, inscrites dans le registre ad hoc (art. 48 al. 1 LPP). La LPP ne s'applique qu'à ces institutions-là (art. 5 al. 2 LPP), lesquelles sont soumises aux principes d'adéquation, de collectivité, d'égalité de traitement, de planification et d'assurance (art. 1 al. 3 LPP; art. 1 à 1h de l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité – OPP 2; RS 831.441.1). La LPP ne régit pas les fonds de secours («Wohlfartsfonds»), notamment les fondations dites patronales, soit celles qui ne sont pas financées par des cotisations, mais par des versements de l'entreprise; qui ne visent pas à protéger des assurés contre un risque; qui n'accordent pas leurs prestations sur la base d'un règlement créant des droits, mais interviennent uniquement à titre discrétionnaire (Carl Helbling, *Personalvorsorge und BVG*, 8<sup>ème</sup> éd., Berne, 2006, p. 92; Hans-Ulrich Stauffer, op. cit., n. 1638). A l'inverse, les fonds de secours conçus de telle manière que leurs prestations doivent être assimilées à celles d'institutions de prévoyance, tombent sous le coup de l'art. 83 LPP (Steiner N.9 in fine ad art. 22 LIFD; la référence que fait Steiner à la contribution de Thomas Lindner et Peter Lamprecht, *Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage*, *Revue fiscale* 2007 p. 2ss, est tout à fait éclairante sur ce point). d) L'acte constitutif de la Fondation se réfère uniquement aux art. 80ss CC. C'est à ce titre (et non en application de la LPP) qu'elle a été soumise à la surveillance de l'Autorité de surveillance des fondations du canton de Genève. Son but est d'accorder des secours (art. 3 al. 1 de l'acte constitutif) aux membres retraités du personnel de CTA/Balair, et non des prestations réglementées. La Fondation est financée par le produit de sa fortune, les apports de CTA/Balair, les dons, legs ou libéralités (art. 5), et non par des cotisations. Le Conseil dispose librement des biens de la Fondation (art. 8). Au regard de ces dispositions, la Fondation relève non de la prévoyance professionnelle, mais de la pure bienfaisance, et cela quand bien même les prestations qu'elle fournit complètent celles de la caisse de pension de CTA/Balair. La Fondation n'est dès lors pas soumise à la LPP, ni assimilable à une institution de prévoyance au sens de cette loi. L'art. 83 LPP n'est partant pas applicable. e) Le fait que l'art. 26 al. 2 LI mentionne expressément les fondations patronales ne suffit pas pour conclure que la Fondation tomberait sous le coup de cette disposition. Dans le domaine du droit harmonisé, le droit fédéral détermine l'objet de l'impôt direct (notamment) de manière contraignante pour les cantons (art. 129 al. 2 Cst.; ATF 133 I 206 consid. 5 p. 214/215). L'art. 26 al. 2 LI n'a dès lors pas de portée propre par rapport à l'art. 7 al. 1 LHID, mis en relation avec l'art. 83 LPP. Tout au plus l'art. 26 al. 2 LI peut-il être interprété conformément au droit fédéral, en ce sens qu'il s'applique uniquement aux fondations patronales assimilables à des institutions de prévoyance, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. f) Les dispositions d'ordre fiscal instituées par la LPP (dont l'art. 83 de cette loi) s'appliquent aussi aux institutions de prévoyance non inscrites dans le registre de la prévoyance professionnelle (art. 80 al. 1 LPP). L'ACI déduit de cette norme que celle-ci vaudrait aussi pour les fondations patronales. Cela est sans doute vrai lorsque ces fondations fournissent des prestations réglementées au sens de la LPP et que leur activité correspond à ce que la loi définit comme institution de prévoyance (cf. art. 48 al. 1 LPP). Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce.

#### **E. 4**

Il se pose la question de savoir si les prestations fournies par la Fondation sont des revenus au regard de la cause générale qui veut que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 7 al. 1 LHID, 20 aLI, 19

al. 1 LI et 16 al. 1 LIFD). a) En droit fiscal, différentes théories se sont attachées à définir la notion de revenu, de manière complète et cohérente. On distingue notamment à ce propos la théorie des sources permanentes; la théorie de l'accroissement net du patrimoine; la théorie de la participation à la vie économique. La LHID et la LIFD présentent à cet égard des traits disparates, communs à l'une ou à l'autre théorie, sans qu'aucune d'entre elles ne s'impose toutefois complètement ( Yves Noël, in: Yves Noël/Danielle Yersin (ed), Commentaire LIFD, Bâle, 2008, N.1-14 ad art. 16 LIFD; Reich, N. 4-21a ad art. 7 LHID). La notion de revenu doit dès lors être conçue de manière large; elle recouvre, selon une formule classique, l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période et qu'elle peut utiliser pour satisfaire ses besoins personnels sans que sa fortune ne diminue (ATF 108 Ib 227 consid. 2a p. 228/229). b) En l'espèce, la Fondation a versé pendant des années un montant de l'ordre de l'450 fr. par mois, correspondant au loyer payé par le recourant. Cet apport extérieur a été utilisé par le recourant pour subvenir à l'entretien du ménage. Quelle que soit la source et la cause de ces versements, ils ont eu pour effet d'accroître les ressources disponibles du recourant, en ménageant le peu de fortune qui lui restait. Il s'agit dès lors d'un revenu au sens de la jurisprudence qui vient d'être rappelée. La loi prévoit que de tels subsides puissent être exonérés de l'impôt; cela prouve qu'ils constituent un revenu (Reich, N. 6 ad art. 7 LHID).

## **E. 5**

a) Sont exonérés de l'impôt les subsides provenant de fonds publics ou privés (art. 22 al. 1 let. a LI; 28 al. 1 let. e LI; 7 al. 4 let. f LHID; 24 let. d LIFD). Les clauses d'exonération du revenu ont un caractère exhaustif (Noël, N.1 et 4 ad art. 24 LIFD; Rainer Zigerlig/Guido Jud, N. 1 ad art. 24 LIFD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2 ème éd., Bâle, 2008; Reich, N.76 ad art. 7 LHID; contra: Locher, N.1 ad art. 24 LIFD). S'agissant des art. 7 al. 4 let. f LHID et 24 let. d LIFD, le principe est que ce qui est donné pour la bienfaisance ne doit pas être réduit par l'impôt (Zigerlig/Jud, N.16 ad art. 24 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann, N.72 ad art. 24 LIFD; Reich, N.93 ad art. 7 LHID). L'exonération concerne dès lors les prestations versées à une personne dans le besoin, à titre volontaire et sans contrepartie, en vue d'assurer sa subsistance et son entretien (Zigerlig/Jud, N. 18 ad art. 24 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann, N.67 ad art. 24 LIFD; Reich, N. 94 ad art. 7 LHID). Des institutions de prévoyance ou d'assurance ne peuvent verser de tels subsides, lorsque ceux-ci reposent sur un contrat, et ne sont partant pas volontaires; il en va de même des prestations de l'employeur, lorsqu'ils découlent d'obligations résultant du contrat de travail ou constituent la rétribution du travail accompli ou à accomplir (Zigerlig/Jud, N.18 ad art. 24 LIFD; Reich, N. 95 ad art. 7 LHID; Locher, N. 38 ad art. 24 LIFD), ainsi que des secours versés par une institution de prévoyance, en complément des rentes qu'elle fournit. L'ACI se réfère sur ce point à la pratique de la Caisse fédérale d'assurance, dont on relève en passant qu'elle a été remplacée dans l'intervalle par la Caisse fédérale de pension (CFP; Publica), laquelle ne verse plus de tels subsides bénévoles, à teneur de la loi fédérale du 20 décembre 2006 qui la régit (RS 172.222.1). b) Il ressort de la demande adressée par le recourant le 12 décembre 1997 à la Fondation, et de la réponse favorable de celle-ci, du 19 décembre 1997, que le recourant s'est trouvé confronté à des difficultés économiques après sa retraite, parce que le capital qui lui a été versé au titre de la prévoyance au moment où il a quitté CTA en 1989, ne suffisait pas à lui assurer un complément suffisant à la rente versée par l'AVS. La Fondation, prenant en compte les longues années de bons et loyaux services du recourant (qualifié de «pionnier» de la compagnie), lui a versé un subside, de l'ordre de l'450 fr. par

mois, à bien plaire et pour une durée indéterminée. Le recourant se trouvait dans le besoin et la Fondation est venue à son aide discrétionnairement et sans contrepartie. La Fondation a secouru le recourant parce qu'il était un ancien employé de CTA; à défaut, elle n'aurait pu lui verser aucune aide, au regard de l'art. 3 de l'acte constitutif. Mais cette intervention n'était pas fondée sur le contrat de travail (puisque celui-ci avait pris fin huit ans auparavant), ni sur une quelconque obligation liée à l'institution de prévoyance qui avait versé au recourant la rente à laquelle il avait droit, sous forme de capital. Même si la décision de la Fondation repose en partie sur la qualité des prestations fournies par le recourant à l'époque où il était l'employé de CTA, elle n'a pas versé les subsides litigieux au titre de la rémunération du travail du recourant, ni comme salaire, ni comme arriéré de celui-ci. Il suit de là que la Fondation a aidé le recourant dans un but de bienfaisance. Les conditions de l'exonération sont partant remplies, et les subsides versés par la Fondation ne sont pas soumis à l'impôt.

#### **E. 6**

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée annulée. La cause est renvoyée à l'ACI pour nouvelle taxation, relativement aux périodes litigieuses. Il est statué sans frais (art. 49 et 52 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36). Le recourant, assisté d'un mandataire, a droit à des dépens (art. 55 LPA-VD).

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