

# VD\_OMNI FI.2015.0132 vom 26. September 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-09-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0132](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0132)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0132 du 26 septembre 2016

IT: VD\_OMNI FI.2015.0132 del 26 settembre 2016

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district du Jura-Nord vaudois | Imposition des personnes physiques. Déduction des contributions de la prévoyance professionnelle. Principe de collectivité respecté dans le cas d'un plan ouvert aux cadres de la société, qui ne réservait pas la qualité d'assuré aux seuls actionnaires de la société; le cercle des assurés pouvait ainsi potentiellement s'élargir - même si cela n'a pas été le cas en l'occurrence.

## Erwägungen

### E. 1

Le recours porte sur les déductions des cotisations pour le plan de prévoyance des cadres de C. \_\_\_\_\_, selon les conditions prévues par ce plan. Sont concernées les périodes fiscales 2003, 2004 et 2005. Les recourants ne contestent pas le montant des reprises, ni des amendes, mais leur principe.

### E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils 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 135 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) S'agissant de l'impôt fédéral direct, sont déduits du revenu les primes, cotisations et montant légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle (art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 632.11; cf. également l'art. 81 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité - LPP; RS 831.40). Pour l'impôt cantonal et communal, l'art. 9 al. 2 let. d de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14) et l'art. 37 al. 1 let. d de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs

cantonaux (LI, RSV 642.11) prévoient une même règle que celle de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD. Les principes juridiques applicables aux deux types d'impôts étant identiques, le Tribunal statuera dès lors par 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 (ATF 2C\_1051/2014 du 30 juin 2015; cf. arrêt FI.2015.0199 du 29 juin 2016, consid. 2).

### **E. 3**

mai 2001, Recueil 2001-III, RDAF 2001 II p. 1ss; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation – à laquelle il a le devoir de collaborer – soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé dispose du droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, puis statue dans une procédure séparée sur les amendes (arrêts FI.2005.0006 du 12 juin 2006; FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Les recourants restent toutefois libres de renoncer à la protection que leur apporte l'art. 6 CEDH, comme ils l'ont fait le 18 février 2016, et accepter que la procédure relative à la taxation et aux amendes soit menée de manière unifiée. Le Tribunal statuera à la fois sur la taxation et les amendes, en un seul arrêt.

### **E. 4**

Les recourants demandent l'audition personnelle de A.\_\_\_\_\_, ainsi que d'un témoin. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst., 27 al. 2 Cst./VD et 33 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, d'avoir accès au dossier, de proposer et fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'en prendre connaissance, de participer à leur administration et de se déterminer à leur propos (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 p. 52/53; 141 V 557 consid. 3.1 p. 564; 140 I 99 consid. 3.4 p. 102/103, 285 consid. 6.3.1 p. 299, et les arrêts cités). La procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 LPA-VD). Le Tribunal cantonal a toutefois la faculté de tenir une audience et ordonner des débats, y compris l'audition des parties et de témoins (art. 29 al. 1 let. a et f LPA-VD), lorsque les besoins de l'instruction l'exigent (art. 27 al. 2 et 3 LPA-VD). Cela ne signifie pas pour autant que les parties disposeraient du droit inconditionnel d'être entendues oralement (ATF 140 II 68 consid. 9.6.1 p. 76; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; art. 33 al. 2 LPA-VD). L'autorité reste libre de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée de la valeur probante des mesures proposées, elle a acquis la certitude que celles-ci ne modifieraient pas son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 131 I 153 consid. 3 p. 157, et les arrêts cités). b) En l'occurrence, la question à résoudre est d'ordre juridique (soit la portée du principe de collectivité) et les éléments de fait nécessaires à la résolution du cas ressortent d'éléments du dossier qui ne sont pas contestés entre les parties. L'audition de A.\_\_\_\_\_ et de témoins est dès lors superflue. La requête des recourants est rejetée dans la cadre d'une appréciation anticipée des moyens de preuve.

### **E. 5**

a) Le champ d'application de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD s'étend notamment aux contributions extraordinaires (rachats) versées à titre privé dans le cadre de la prévoyance obligatoire, sur-obligatoire et hors-obligatoire, par les indépendants et les employés salariés assurés

auprès d'une institution de prévoyance et dont le revenu est soumis à l'impôt ordinaire (ATF 2A.45/2003 du 29 juillet 2004, consid. 4.6; 2A.408/2002 du 13 février 2004, consid. 2.1; 2A.404/2001 du 20 mars 2002, consid. 2.1; Gladys Laffely Maillard, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n°51 ad art. 33 LIFD). Les contributions de rachat prévues par la loi et le règlement de prévoyance, versées par l'assuré, sont entièrement déductibles selon l'art. 33 al. 1 let. d LIFD (ATF précités 2A.45/2003, consid. 4.6; 2A.408/2002, consid. 2.1; Laffely Maillard, op. cit., n°55 ad art. 33 LIFD). b) Seules les institutions qui ont pour but la prévoyance professionnelle collective entrent dans la notion d'institutions de prévoyance professionnelle de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD. La prévoyance professionnelle – obligatoire et complémentaire – est ainsi soumise aux principes de collectivité, de solidarité, de planification, d'adéquation, d'égalité de traitement et d'assurance (ATF 131 II 627 consid. 4.4 p. 634; 131 II 593 consid. 4.3 p. 606; 120 Ib 199 consid. 3d p. 204). Un plan qui ne respecte pas les principes de collectivité et de solidarité ne participe pas de la prévoyance professionnelle, mais de la prévoyance individuelle (ATF 141 V 416 consid. 5.2 p. 422). Tel est le cas notamment des plans de prévoyance taillés sur mesure («à la carte») pour ne permettre qu'au seul titulaire de la raison individuelle (ou à l'actionnaire unique de la société) de bénéficier des prestations prévues par le contrat (Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zumr Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 2008, n°23f ad art. 33 LIFD; cf. par exemple ATF précités 2A.45/2003; 2A.408/2002; arrêt précité FI.2015.0199, consid. 3). Les principes de collectivité, de solidarité, de planification, d'adéquation, d'égalité de traitement et d'assurance, sont précisés dans l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2; RS 831.441.1; cf. art. 1 al. 3 LPP). S'agissant du principe de collectivité, dont l'application est contestée en l'espèce, l'art. 1c OPP 2 dit ceci: «1. Le principe de la collectivité est respecté lorsque l'institution de prévoyance ou la caisse de pensions affiliée instituent une ou plusieurs collectivités d'assurés dans son règlement. L'appartenance à un collectif doit être déterminée sur la base de critères objectifs tels que, notamment, le nombre d'années de service, la fonction exercée, la situation hiérarchique, l'âge et le niveau de salaire. 2. Le principe de la collectivité est également respecté lorsqu'une seule personne est assurée dans le plan de prévoyance mais que le règlement prévoit la possibilité d'assurer en principe d'autres personnes. Cet alinéa ne s'applique pas à l'assurance facultative des indépendants au sens de l'art. 44 LPP». Dans le cas de l'art. 1c al. 2 OPP 2, qui vise le cas dit de la collectivité virtuelle, la possibilité que d'autres personnes puissent s'assurer doit être envisageable de manière réaliste; à défaut, le principe de collectivité est violé (Zigerlig/Jud, op. cit., n°23g ad art. 33 LIFD; arrêt FI.2015.0119). c) De 2003 à 2005, C.\_\_\_\_\_ comptait trois cadres (simultanément actionnaires de la société), tous assurés selon le plan de prévoyance litigieux. Il s'agit, outre de A.\_\_\_\_\_, de F.\_\_\_\_\_ et de E.\_\_\_\_\_. En 2005, la société a engagé trois cadres supplémentaires (soit H.\_\_\_\_\_, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005, I.\_\_\_\_\_, dès le 1<sup>er</sup> mai 2005 et J.\_\_\_\_\_, dès le 23 juin 2005), qui n'ont pas adhéré au plan de prévoyance. L'ACI en déduit que si le plan litigieux respecterait le principe de la collectivité d'un point de vue formel – dès lors qu'il était ouvert aux cadres de C.\_\_\_\_\_ -, matériellement ce principe ne serait pas respecté – dès lors que seuls les actionnaires ont participé à ce plan. La prise en charge de la part patronale (pour le montant dépassant le financement du plan de prévoyance de base de tous les employés de C.\_\_\_\_\_) constituerait une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire. Ni la convention, ni le plan de prévoyance ne limitent aux seuls cadres qui

sont simultanément actionnaires de la société la participation au plan de prévoyance (pour un cas de coexistence entre un plan réservé aux actionnaires et un autre aux cadres, cf. arrêt du Tribunal administratif des Grisons du 8 janvier 2016, StE 2016 B23.45.2. Nr.10). Au contraire: selon le plan de prévoyance et la convention, l'affiliation des cadres est obligatoire. Ces documents ne ménagent pas la possibilité, pour les cadres de l'entreprise, d'accepter ou de refuser de participer au plan de prévoyance. Peut dès lors étonner l'affirmation de l'ACI, selon laquelle J.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_ n'y auraient pas été affiliés et que I.\_\_\_\_\_ n'aurait pu le faire qu'à partir de 2009, peu avant son départ de la société. A supposer que cela soit vrai – ce qui impliquerait une violation, par l'employeur, des obligations mises à sa charge par la convention -, ce fait ne serait pas opposable aux recourants, mais à l'employeur. d) Quoi qu'il en soit, la convention et le plan de prévoyance s'appliquaient à tous les cadres de la société, dont le cercle pouvait s'élargir, au fur et à mesure de l'augmentation de l'effectif des cadres. Cela suffit pour que soit respecté le principe de collectivité au sens de l'art. 1c al. 2 OPP 2.

#### **E. 6**

Le recours doit dès lors être admis pour ce seul motif, et la décision attaquée annulée. Il est statué sans frais; les recourants ont droit à des dépens (art. 49 et 55 LPA-VD).

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