

## **BGer 2A.419/2004 vom 4. März 2005**

Bundesgericht, 2005-03-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.419\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.419_2004)

FR: TF 2A.419/2004 du 4 mars 2005

IT: TF 2A.419/2004 del 4 marzo 2005

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le recourant ne précise pas la nature du recours qu'il entend interjeter. Cette omission ne saurait lui nuire, pour autant que son écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit qui est ouverte (cf. ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509).

Le recours s'en prend à la décision du Tribunal cantonal du 21 juin 2004 en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux de la période allant du 23 octobre au 31 décembre 2000 ainsi que de la période fiscale 2001/2002.

#### **I. Impôt fédéral direct**

#### **E. 2**

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11).

#### **E. 3**

Le recourant se plaint de n'avoir "jamais été convoqué" aux délibérations de la Commission cantonale de recours et du Tribunal cantonal ainsi que de n'avoir pas été assisté d'un défenseur. Il fait valoir son droit "d'être entendu de vive voix".

Le recours porte uniquement sur la décision du Tribunal cantonal du 21 juin 2004, à l'exclusion des décisions précédentes. Par conséquent, le recourant ne saurait se plaindre devant le Tribunal de vices qui entacheraient la décision de la Commission cantonale de recours.

Pour ce qui est de la procédure devant le Tribunal cantonal, le recourant ne peut se prévaloir d'un droit à être entendu oralement par l'autorité. L'art. 29 al. 2 Cst., pas plus que l'art. 4 aCst., ne confère un tel droit (ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469) et le recourant n'indique aucune disposition qui lui accorderait une protection plus étendue. Au demeurant, le recourant ne prétend pas avoir vainement sollicité la tenue d'une audience publique. Quant au droit à l'assistance d'un défenseur, s'il est consacré par l'art. 29 al. 3 Cst., cette disposition n'implique en principe pas que l'assistance devrait être accordée d'office (cf. Kölz/Bosshard/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2e éd., Zurich 1999, n. 40 ad § 16), sans que l'intéressé en ait fait la demande en établissant qu'il en remplit les conditions. Or, le recourant ne prétend pas non plus avoir effectué une telle requête.

#### **E. 4.1**

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, instaure une période fiscale de deux ans avec imposition *praenumerando* sur la base des éléments imposables des deux années antérieures ( art. 40 LIFD ), tout en laissant aux cantons la faculté d'adopter un système d'imposition annuelle *postnumerando* ( art. 41 LIFD ).

Le système de l'imposition bisannuelle *praenumerando* repose sur la présomption que le revenu réalisé durant la période fiscale est identique à celui obtenu dans le courant de la période de calcul, de sorte que le principe de l'imposition selon la capacité contributive est en règle générale respecté malgré le décalage entre période fiscale et période de calcul (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., Berne 2002, p. 420).

Le principe de l'imposition sur la base des éléments des deux années antérieures subit une exception en présence d'un des motifs de taxation intermédiaire énumérés de manière exhaustive à l' art. 45 LIFD . Ces motifs sont le divorce et la séparation durable de droit ou de fait des époux (lettre a), la modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative par suite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession (lettre b) ainsi que la dévolution pour cause de mort (lettre c).

#### **E. 4.2**

Le recourant se prévaut de l' art. 127 al. 2 Cst. (principe de l'imposition selon la capacité économique), en relevant que, lorsqu'il a entrepris sa formation et a diminué son temps de travail, son revenu a baissé de telle manière que sa famille et lui ne disposaient plus du minimum vital, ce qui devait donner lieu à une taxation intermédiaire.

#### **E. 4.3**

En droit fédéral, la taxation intermédiaire est régie par l' art. 45 LIFD . Les autorités étant tenues d'appliquer les lois fédérales ( art. 191 Cst. ), elles ne sauraient s'écarter de cette disposition sous prétexte qu'elle ne serait pas conforme au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique. En d'autres termes, il n'est pas question de procéder à une taxation intermédiaire en dehors des cas prévus par l' art. 45 LIFD . Or, en l'occurrence, aucun des motifs de taxation intermédiaire mentionnés ci-dessus n'est réalisé. En particulier, le recourant ne saurait prétendre qu'il a cessé son activité lucrative pour entreprendre un apprentissage ou des études, vu qu'il a conservé sa précédente activité à raison de 75% et que sa formation - en cours d'emploi - n'occupait que 25% de son horaire professionnel. Par conséquent, c'est à bon droit que l'autorité intimée a confirmé le refus de procéder à une taxation intermédiaire avec effet au 23 octobre 2000.

Le canton du Valais a maintenu le système d'imposition bisannuelle *praenumerando* jusqu'au terme de la période fiscale 2001/2002 (le chapitre 6 « Imposition dans le temps » de la loi fiscale du 10 mars 1976 [LF, RS/VS 642.1] a été modifié par la nouvelle du 13 septembre 2001, entrée en vigueur le 1er janvier 2003). Par conséquent, c'est à juste titre également que l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001/2002 a été calculé sur la base des revenus acquis en 1999 et 2000, en particulier de son salaire réduit dès le 23 octobre 2000.

## **II. Impôts cantonal et communal**

### **E. 5.1**

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et énonce les principes selon lesquels la

législation cantonale les établit ( art. 1 al. 1 LHID ). Elle fixe aux cantons un délai de huit ans à compter de son entrée en vigueur pour adapter leur législation aux dispositions de ses titres deuxième à sixième ( art. 72 al. 1 LHID ). A l'expiration de ce délai, soit dès le 1er janvier 2001, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent ( art. 72 al. 2 LHID ). A compter de cette même date, le recours de droit administratif est ouvert contre les décisions cantonales de dernière instance qui portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier, de la loi ( art. 73 al. 1 LHID ; cf. ATF 130 II 509 consid. 8.2).

En l'occurrence, le recourant se plaint notamment d'une violation des dispositions relatives à l'imposition dans le temps, lesquelles figurent au chapitre cinquième de la loi fédérale sur l'harmonisation.

Dans la mesure où le recours concerne la période fiscale 2001/2002, soit une période postérieure au 1er janvier 2001, la voie du recours de droit administratif est ainsi ouverte. S'agissant en revanche de la période allant du 23 octobre au 31 décembre 2000, le recourant peut seulement procéder par la voie du recours de droit public.

### **E. 5.2**

Saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral examine librement l'interprétation du droit constitutionnel; en revanche, il ne vérifie l'application des règles de rang inférieur à la constitution cantonale que sous l'angle restreint de l'arbitraire ( ATF 122 I 279 consid. 8c p. 291 et la jurisprudence citée).

Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public ne peut conduire qu'à l'annulation de la décision attaquée ( ATF 129 I 129 consid. 1.2.1 p. 131 et la jurisprudence citée). Le présent recours est donc irrecevable dans la mesure où il tend implicitement à la réforme de la décision entreprise.

### **E. 6**

S'agissant des griefs de nature formelle, le recourant n'invoque pas des dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation ou du droit cantonal qui lui accorderaient une protection plus étendue que l' art. 29 Cst. Partant, sur ce point, le recours doit être rejeté également en ce qui concerne les impôts cantonal et communal.

### **E. 7.1**

Comme la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. ci-dessus consid. 4.1), la loi fédérale sur l'harmonisation instaure une période fiscale de deux ans avec imposition praenumerando sur la base des éléments imposables des deux années antérieures ( art. 15 LHID ), tout en laissant aux cantons la faculté d'adopter un système d'imposition annuelle postnumerando ( art. 16 LHID ).

L' art. 17 LHID énumère - de manière exhaustive - les cas de taxation intermédiaire dans les mêmes termes que l' art. 45 LIFD , en y ajoutant un quatrième motif, à savoir la modification des bases de répartition intercantonale ou internationale (lettre d).

### **E. 7.2**

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle du 13 septembre 2001, le 1er janvier 2003, la loi fiscale valaisanne énumérait les motifs de taxation intermédiaire à son art. 67. Ces motifs étaient les suivants: le mariage, le divorce ou la séparation durable de droit ou de fait des époux (lettre a), les modifications durables et essentielles des bases de l'activité lucrative du

contribuable ou de l'un des conjoints par suite du début ou de la cessation de l'activité lucrative, du passage d'une activité à plein temps à une activité à temps partiel et vice versa, du changement de profession, du passage d'une activité dépendante à une activité indépendante et vice versa, de la reprise ou de la remise d'un commerce, de la mise à la retraite, de la mise au bénéfice ou de la cessation des rentes de l'AVS, de l'AI et d'une pension alimentaire (lettre b), la modification de l'état de la fortune par suite d'une dévolution à cause de mort, d'une donation, ainsi que le début ou la fin d'un usufruit (lettre c) et la modification des bases de répartition internationale ou intercantonale (lettre d).

Selon l'art. 24 du règlement du 25 août 1976 d'application de la loi fiscale (RS/VS 642.100), le passage d'une activité à plein temps à un travail à temps partiel est considéré comme essentiel si la diminution d'activité et de revenu est d'au moins un tiers et vice-versa, les mêmes principes étant applicables en cas de réduction d'une activité partielle et vice-versa. En vertu de l'art. 25 dudit règlement, le début ou la fin de l'apprentissage ou des études est considéré comme modification durable des bases d'activité au sens de l'art. 67 lettre b de la loi fiscale.

### **E. 8.1**

Aux art. 67 lettre b LF et 24 du règlement d'application, sur lesquels l'autorité intimée s'est fondée pour refuser la taxation intermédiaire, le recourant oppose le principe de l'imposition selon la capacité contributive énoncé à l'art. 127 al. 2 Cst. Par ailleurs, il invoque l'art. 25 du règlement d'application, en soutenant que le début de sa formation d'éducateur constitue une modification durable des bases de l'activité lucrative et, partant, un motif de taxation intermédiaire. Il prétend pour le surplus qu'en vertu de la loi fédérale sur l'harmonisation, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, le revenu imposable de chacune des deux années 2001 et 2002 doit être calculé sur la base du revenu obtenu durant l'année considérée, et non pas d'après les revenus réalisés en 1999 et 2000.

### **E. 8.2**

La question de la taxation intermédiaire avec effet au 23 octobre 2000 (période fiscale 1999/2000) doit être tranchée à la lumière du seul droit cantonal, dans le cadre du recours de droit public, car le délai de huit ans de la loi fédérale sur l'harmonisation n'était alors pas encore échu.

Il est vrai qu'en matière d'impôts directs, le système d'imposition postnumerando correspond mieux au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique (ou contributive) en cas de modifications fréquentes des bases d'imposition. Un système d'imposition praenumerando basée sur les éléments de la période antérieure qui s'appliquerait sans aucun correctif ne pourrait guère être considéré comme compatible avec ce principe, surtout si la période fiscale est bisannuelle. Il en va autrement si un tel système est assorti de la possibilité d'effectuer une taxation intermédiaire en cas de modifications des bases d'imposition et que cette possibilité est ouverte suffisamment largement pour permettre d'appréhender les plus importantes de ces modifications.

L'art. 67 LF définissant largement les cas de taxation intermédiaire, tel était manifestement le cas du droit fiscal valaisan en vigueur jusqu'au 31 décembre 2002, pour autant du moins que la notion de modification essentielle n'ait pas été interprétée de manière trop restrictive.

Quant à l'art. 24 du règlement d'application, quoi qu'en dise le recourant, la limite d'un tiers qui y a été retenue dans le cadre de l'interprétation de l'art. 67 LF n'était pas arbitraire et ne

violait pas le principe de l'imposition selon la capacité économique.

Le recourant reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas appliqué l'art. 25 du règlement d'application, sans toutefois démontrer aucunement en quoi cela serait arbitraire. Faute de satisfaire aux exigences de motivation de l' art. 90 OJ , ce grief est irrecevable. On ne voit pas au demeurant en quoi il serait arbitraire de limiter l'application de cette disposition aux seuls cas où le début de l'apprentissage ou des études correspond à l'abandon complet de l'activité lucrative. Admettre qu'elle s'applique également aux contribuables qui entreprennent une formation en cours d'emploi reviendrait en effet à créer une inégalité par rapport à ceux qui réduisent leur activité lucrative pour une autre raison et tombent sous le coup de l'art. 24 du règlement d'application. Alors que ceux-ci ne pourraient bénéficier d'une taxation intermédiaire que si la réduction est d'au moins un tiers, les contribuables débutant une formation en cours d'emploi en obtiendraient le bénéfice quelle que soit la diminution de leur activité lucrative. On ne voit guère ce qui pourrait justifier pareille inégalité de traitement.

Concernant l'imposition selon la capacité économique, on peut encore relever que le recourant a bénéficié par décision du 6 juillet 2001 d'une remise de 1'000 fr. sur le solde encore dû des impôts cantonaux 1998 et 2000.

Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée n'a pas porté atteinte aux droits constitutionnels du recourant ni versé dans l'arbitraire en refusant de procéder à une taxation intermédiaire avec effet au 23 octobre 2000.

### **E. 8.3**

S'agissant maintenant du système d'imposition applicable durant la période fiscale 2001/2002, il est exact que la loi fédérale sur l'harmonisation était déjà en vigueur alors. Toutefois, ainsi qu'il a été dit, cette loi permettait aux cantons de choisir entre le système bisannuel *praenumerando* et le système annuel *postnumerando*. Comme indiqué plus haut (consid. 4.3), le canton du Valais est passé à ce dernier seulement le 1er janvier 2003, au terme de la période fiscale 2001/2002. Par conséquent, le revenu imposable de cette période fiscale était encore déterminé sur la base des revenus acquis durant la période (de calcul) 1999/2000. L'autorité intimée n'a pas violé la loi fédérale sur l'harmonisation en procédant de la sorte. Le recours doit donc être rejeté sur ce point également.

### **E. 9**

Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant que recours de droit administratif; il doit être rejeté dans la mesure où il est recevable en tant que recours de droit public. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ ).

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