

# **BGer H 112/06 vom 30. Januar 2007**

Bundesgericht, 2007-01-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_H\\_112\\_06](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_H_112_06)

FR: TF H 112/06 du 30 janvier 2007

IT: TF H 112/06 del 30 gennaio 2007

## **Regeste**

Assurance vieillesse et survivants | Assurance-vieillesse et survivants

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 1205, 1242). L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par l'OJ ( art. 132 al. 1 LTF ; ATF 132 V 393 consid. 1.2 p. 395).

### **E. 2**

Le litige a trait au calcul des cotisations personnelles AVS/AI/APG dues par l'intimé comme indépendant pour l'année 2001.

### **E. 3**

Les décisions litigieuses n'ayant pas pour objet l'octroi ou le refus de prestations d'assurance, le Tribunal fédéral doit se borner à examiner si les premiers juges ont violé le droit fédéral, y compris par l'excès ou par l'abus de leur pouvoir d'appréciation, ou si les faits pertinents ont été constatés d'une manière manifestement inexacte ou incomplète, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 132 en corrélation avec les art. 104 let. a et b et 105 al. 2 OJ ).

### **E. 4.1**

Le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante comprend tout le revenu du travail autre que la rémunération pour un travail accompli dans une situation dépendante ( art. 9 al. 1 LAVS ). Le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante et le capital propre engagé dans l'entreprise sont déterminés par les autorités fiscales cantonales et communiqués aux caisses de compensation ( art. 9 al. 3 LAVS ). Selon l' art. 22 RAVS (teneur en vigueur depuis le 1er janvier 2001), les cotisations sont fixées pour chaque année de cotisation. L'année de cotisation correspond à l'année civile (al. 1). Le revenu de l'année de cotisation se détermine sur la base du résultat des exercices commerciaux clos au cours de cette année (al. 3). Pour toutes les personnes exerçant une activité indépendante qui leur sont affiliées, les caisses de compensation demandent aux autorités fiscales cantonales de leur communiquer les indications nécessaires au calcul des cotisations (art. 27 al. 1, 1ère phrase, RAVS).

### **E. 4.2**

Dans son commentaire des modifications du RAVS au 1er janvier 2001 (VSI 2000 p. 113 sv.), l'OFAS indique que l' art. 22 al. 3 RAVS règle aussi les cas dans lesquels l'exercice

commercial diffère de l'année civile. Pour de tels cas, la 1ère phrase reprend la règle correspondante de l'impôt fédéral direct (cf. art. 210 al. 2 LIFD) : le résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation est déterminant. L'utilisation du pluriel («exercices commerciaux») permet de tenir compte des cas exceptionnels où deux ou plusieurs clôtures d'exercice tombent dans une même année de cotisation. Ceci peut notamment se produire pendant l'année de la cessation d'activité, lorsque la clôture ordinaire intervient en avril et la dernière en décembre. On ajoutera que l'année civile compte comme année de cotisation et ainsi comme année de calcul et le revenu soumis à cotisation se détermine sur la base du résultat des exercices commerciaux clos au cours de cette année ( art. 22 al. 1 et al. 3 RAVS ; voir aussi art. 209 al. 2 et 210 al. 1 et 2 LIFD).

### **E. 4.3**

Dans un arrêt R. du 23 février 2005 (H 84/04), auquel se sont référés les juges cantonaux, le Tribunal fédéral des assurances a considéré que les dispositions de l' art. 22 al. 1 et 3 RAVS envisageaient le cas normal où, depuis l'introduction du système postnumerando annuel au 1er janvier 2001, l'année civile compte comme année de cotisation et ainsi comme année de calcul, le revenu soumis à cotisation étant déterminé sur la base du résultat des exercices clos au cours de cette année. Dans cet arrêt, le tribunal a, en revanche, estimé que le Conseil fédéral n'avait pas réglé le cas où l'obligation de cotiser n'existe que pendant une partie de la période de cotisation, par exemple en cas de cessation d'activité en cours d'année civile, en cas de changement de la date de clôture de l'exercice ou en cas de transformation d'une raison individuelle ou d'une société de personnes en une société anonyme en cours d'année civile. Par conséquent, selon l'idée de base du calcul postnumerando (fixation des cotisations sur la base de la situation effective actuelle), les cotisations personnelles doivent être prélevées sur le revenu acquis pendant la période concernée (de moins de douze mois), règle prévue expressément à l'art. 209 al. 3, première phrase, LIFD pour l'impôt fédéral direct des personnes physiques, sans qu'il y ait de conversion des revenus sur douze mois (arrêt précité, consid. 3.3 et les références, en particulier VSI 2003 p. 70 consid. 4b [arrêt H. du 6 mai 2002, H. 420/01]).

### **E. 5.1**

Dans la présente cause, les premiers juges ont estimé qu'en application de ces principes jurisprudentiels les cotisations personnelles litigieuses de J. \_\_\_\_\_ ne devaient être prélevées que sur le revenu qu'il avait acquis de janvier à mai 2001 et ils ont réparti le revenu communiqué par l'autorité fiscale pour l'exercice commercial 2000/2001, soit 100'000 fr., à raison de cinq mois pour la période susmentionnée, c'est-à-dire 41'666 fr. 65, arrondis à 41'600 fr. (jugement entrepris p. 8 et 9).

### **E. 5.2**

L'office recourant critique ce raisonnement. Il soutient que dans l'arrêt précité du 23 février 2005, le Tribunal fédéral des assurances n'a pas traité d'une telle répartition, laquelle ne faisait pas l'objet du litige, mais s'est prononcé de manière générale sur les dispositions de l' art. 22 al. 3 et 4 RAVS . Selon le recourant, il n'est prévu ni dans le RAVS ni dans la réglementation correspondante de la LIFD (art. 210) que le résultat d'un exercice commercial concernant deux périodes de cotisation ou deux périodes fiscales doive être réparti entre ces différentes périodes. L'OFAS se réfère à l'art. 3 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques (RS 642.117.1), selon lequel le revenu est déterminé d'après le résultat

de l'exercice ou des exercices clos au cours de la période fiscale également en cas de début ou de cessation de l'activité lucrative ou, lorsque la date de clôture de l'exercice commercial ayant été modifiée, celui-ci comprend un nombre de mois supérieur ou inférieur à douze (al. 1). Le résultat obtenu à la clôture des comptes ne subit aucune conversion en vue du calcul du revenu déterminant pour la période fiscale (al. 2). On ne procéderait donc pas en pareil cas, selon le recourant, à une répartition du revenu entre les périodes fiscales concernées en cas de cessation d'activité en cours d'année civile.

### **E. 6.1**

L'obligation de verser les cotisations aux assurances sociales imposée aux personnes exerçant une activité lucrative se détermine selon la qualification (revenu de l'activité indépendante ou salaire) à donner au revenu acquis par ces personnes durant la période en cause (RCC 1974 p. 441). L'obligation des personnes exerçant une activité indépendante commence avec le début effectif de l'exercice de l'activité en question et prend fin notamment par la cessation effective de l'activité lucrative, soit en cas de décès ou d'aliénation de la raison individuelle ou de personnes, de sortie d'une société de personnes ou de transformation en société de capitaux ( ATF 115 V 161 ; Gustavo Scartazzini, in Greber/Duc/Scartazzini, Commentaire des art. 1 à 16 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS]: champ d'application personnel et cotisations, Bâle 1997, n. 31 et 32 ad art. 8 LAVS ). En l'occurrence, l'intimé ayant mis fin à l'exploitation de sa pizzeria le 31 mai 2001, son obligation de payer des cotisations en tant qu'indépendant a pris fin à cette date.

### **E. 6.2**

En matière fiscale, cette situation est envisagée - comme relevé dans l'arrêt du 23 février 2005 susmentionné - par l'art. 209 al. 3 LIFD . Selon cette disposition, si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois. Les revenus à caractère non périodique sont soumis à l'impôt annuel entier, mais ne sont en revanche pas convertis en un revenu annuel pour le calcul du taux. L'art. 38 LIFD (qui concerne les prestations en capital provenant de la prévoyance) est réservé. L'art. 3 de l'Ordonnance du Conseil fédéral sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques précise qu'en cas d'assujettissement annuel, le résultat obtenu à la clôture des comptes ne subit pas de conversion en vue du calcul du taux. Si la durée de l'assujettissement et celle de l'exercice sont inférieures à douze mois, les bénéfices ordinaires sont convertis en bénéfice annuel pour le calcul du taux, leur conversion étant établie en fonction de la durée de l'assujettissement. Si toutefois, dans le cas précité, la durée de l'exercice dépasse celle de l'assujettissement, les bénéfices ordinaires ne pourront être convertis sur douze mois que compte tenu de la durée de l'exercice (al. 3). Les bénéfices ordinaires d'un exercice qui comprend douze mois ou plus ne sont pas convertis pour le calcul du taux, même si l'assujettissement est inférieur à douze mois (al. 4). Les éléments extraordinaires (notamment les bénéfices en capital et les réévaluations comptables) ne subissent jamais de conversion pour le calcul du taux (al. 5).

### **E. 6.3**

En matière de cotisations aux assurances sociales, dans le commentaire déjà mentionné des modifications du RAVS au 1er janvier 2001, l'OFAS a considéré ce qui suit: «L'impôt

fédéral direct prévoit quand même encore une conversion: pour déterminer le taux lorsque la durée de l'assujettissement et celle de l'exercice sont inférieures à douze mois ( art. 209 al. 3 LIFD ; art. 3 al. 3 Ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques). Le revenu déterminant pour fixer le taux doit aussi être défini pour l'AVS - même si c'est dans une moindre mesure -, étant donné que les indépendants dont le revenu annuel n'atteint pas un montant maximum défini par la loi bénéficient du barème dégressif ( art. 8 al. 1 LAVS ). Cependant, les cas visés par l'impôt fédéral direct seront probablement très rares dans le domaine de l'AVS. En effet, en matière d'AVS, seuls les indépendants sont concernés et, en plus, que lorsque le début ou la fin d'une activité lucrative coïncide avec le début ou la fin de l'assujettissement à l'assurance. Il faut relever, par ailleurs, qu'en raison de la forte progression, la conversion revêt une importance beaucoup plus grande pour l'impôt fédéral direct. Vu les circonstances, il est justifié de s'écarter de la réglementation des impôts sur ce point particulier et de renoncer à la conversion, ce qui permet, de surcroît, de simplifier considérablement la procédure» (VSI 2000 p. 113). Le recours de l'OFAS tend à imposer la simplification en question, dans le sens d'une renonciation à toute conversion du résultat de l'exercice clôturé en cours d'année de cotisation en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante. Les considérations du recourant qui viennent d'être rappelées n'envisagent toutefois une telle solution que dans l'hypothèse où la fin de l'activité lucrative indépendante coïncide avec la fin de tout assujettissement à l'assurance. Or, d'autres situations se présentent où l'assujettissement à l'assurance prend fin sous un certain statut et se poursuit sous un autre pendant l'année de cotisation. Ainsi, par exemple, en cas de transformation d'une raison individuelle ou d'une société de personnes en société anonyme. Dans une telle situation, il a été ainsi jugé que l'obligation personnelle de cotiser de l'ancien détenteur de l'entreprise cessait au moment de l'inscription de la société de capitaux dans le journal du Registre du commerce, conformément à une ancienne jurisprudence, que les cotisations personnelles devaient être prélevées sur le revenu acquis pendant la période concernée de moins de douze mois (selon la règle de l' art. 209 al. 3 LIFD ) et que la caisse de compensation devait déterminer le revenu soumis à cotisations, pour fixer le montant précis de celles-ci, sur la base du résultat de l'ancienne entreprise au jour de la cessation d'activité (VSI 2003 p. 66 et ss [arrêt H. précité]; v. aussi arrêt H. du 27 janvier 2004 [H 34/03] publié en partie au SVR 2004 AHV No 14 p. 43). Les mérites de cette jurisprudence n'ont cependant pas à être discutés, car, vu la situation particulière de l'intimé au plan fiscal en 2001, elle ne trouverait de toute façon pas application dans son cas.

## **E. 7**

Le canton du Valais a maintenu le système d'imposition bisannuelle *praenumerando* jusqu'au terme de la période fiscale 2001/2002. En effet, 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 novelle du 13 septembre 2001, entrée en vigueur le 1er janvier 2003 (cf. arrêt X. du 4 mars 2005 du Tribunal fédéral 2A.419/2004 consid. 4.3 in fine; voir également ATF 132 I 33 consid. 3.3). Les années 2001-2002 étaient donc les années de brèche de calcul pour le passage au système *postnumerando* en Valais. Selon l' art. 218 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 (al. 1). Les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 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 (al. 2, 1ère phrase). 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 (al. 3). 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 (al. 6). En l'occurrence, il apparaît que l'assuré n'a pas fourni à l'autorité fiscale les comptes de son dernier exercice commercial et que le service des contributions a dû, par conséquent, procéder à une taxation d'office par estimation du revenu d'indépendant. Au regard des dispositions fiscales susmentionnées, il y a lieu d'admettre comme le plus vraisemblable, en présence d'une cessation d'activité commerciale indépendante, que cette estimation prend en compte, outre les revenus ordinaires, divers revenus extraordinaires et que ces derniers ont été réalisés dans les opérations de fin d'activité, c'est-à-dire en 2001. Une distinction entre ces divers revenus se révélant pratiquement impossible, en raison du manque de collaboration du contribuable, il serait vain, dans ces circonstances particulières, de tenter de procéder à une conversion des bénéfices ordinaires et à une répartition pro rata temporis selon les règles fiscales énoncées plus haut. Un certain schématisme s'impose. C'est pourquoi, le recours doit être admis et le jugement attaqué annulé.

#### **E. 8**

La décision litigieuse n'ayant pas pour objet l'octroi ou le refus de prestations d'assurance, la procédure est onéreuse ( art. 134 OJ a contrario). L'intimé, qui succombe, supportera les frais judiciaires (art. 156 al. 1 en corrélation avec l' art. 135 OJ ).

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