

NE_GERICHTE TA.1997.473 vom 25. Februar 1998

NE Tribunal cantonal, 1998-02-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1997.473

FR: NE_GERICHTE TA.1997.473 du 25 février 1998

IT: NE_GERICHTE TA.1997.473 del 25 febbraio 1998

Volltext

A. K. a effectué un stage d'avocate auprès de l'étude de Mes X. à Neuchâtel, du 1er novembre 1992 au 31 octobre 1994. Après avoir obtenu son brevet d'avocate le 6 décembre 1994, elle a été engagée en cette qualité par l'Union de Banques Suisses à Lausanne à partir du 1er février 1995 pour travailler dans le service juridique du groupe de cet établissement.

En 1993 et en 1994, elle a fait l'objet de taxations ordinaires sur les salaires qu'elle a reçus comme avocate-stagiaire, respectivement de 2'216 francs (deux mois) en 1992 et de 12'179 francs (douze mois) en 1993. Pour l'année 1995, le service cantonal des contributions lui a adressé une "taxation ordinaire" du 8 juillet 1995 fondée sur un salaire net annoncé et à recevoir de l'UBS de 81'534 francs pour onze mois, puis, le même service lui a fait parvenir une "taxation rectificative" du 5 novembre 1996, fondée sur le salaire de 85'858 francs que la contribuable avait effectivement réalisé auprès dudit établissement bancaire de février à décembre 1995.

B. K. a formulé une réclamation contre sa taxation de 1995 en relevant en particulier que celle-ci, malgré les termes utilisés, constituait en réalité une "taxation intermédiaire". Par décision du 24 janvier 1997, le service des contributions a rejeté la réclamation. Tout en admettant qu'une taxation intermédiaire avait bien été appliquée en la cause, il précisait que celle-ci était justifiée puisque l'intéressée avait commencé son activité lucrative lors de son engagement à l'UBS et que son revenu réalisé durant la période du 1er février au 31 décembre 1995 avait été établi sur une base annuelle et imposée au prorata de 330 jours.

K. a entrepris cette décision devant le

Département des finances et des affaires sociales en faisant valoir en bref que son engagement à l'UBS ne pouvait être considéré comme le début d'une activité lucrative, dont le produit devrait être soumis à une imposition immédiate, puisque son entrée dans la vie professionnelle datait du début de son stage d'avocate. Le service des contributions n'était donc pas fondé à procéder à une taxation intermédiaire, de sorte que celle-ci devait être annulée et la cause lui être renvoyée pour qu'il procède à une taxation ordinaire pour l'année 1995, le revenu imposable devant être calculé sur la base du revenu réalisé pendant l'année 1994.

Dans son prononcé du 18 novembre 1997, le département a rejeté le recours. Il a tout d'abord relevé qu'il n'opposerait pas à l'intéressée l'absence de réclamation contre la première taxation, dite "ordinaire", du 8 juillet 1995, passée en force, puis rectifiée par la deuxième taxation du 5 novembre 1996 prenant en compte le traitement effectivement réalisé auprès du nouvel employeur, puisque les taxations en question constituaient bien une taxation intermédiaire au sens propre du terme, contrairement à l'intitulé de la première d'entre elles qui avait pu induire en erreur sa destinataire. D'autre part, il a admis qu'en débutant son stage d'avocate le 1er novembre 1992, la recourante était bien entrée dans la vie active en recevant une rétribution excédant ce que l'on peut considérer comme un simple argent de poche. Par contre, il a retenu que la contribuable avait changé de profession lorsqu'elle s'est engagée à l'UBS, circonstance qui justifiait sa taxation intermédiaire. A cet effet, il s'est référé à un arrêt du Tribunal fédéral selon lequel un avocat-stagiaire entrant au service d'une administration publique à la fin de son stage effectué dans le canton du Valais avait bien changé de profession puisque l'activité qu'il avait exercée durant sa formation pouvait être assimilée à celle exercée par un avocat, alors qu'en devenant fonctionnaire, son statut s'en trouvait fondamentalement transformé puisqu'il passait d'une condition indépendante à une condition dépendante. Or, il en allait de même de la recourante qui a quitté l'exercice d'une profession libérale pour se lier par un rapport d'entière subordination avec un seul employeur.

C. K. recours contre ce prononcé devant le

Tribunal administratif. Elle conteste avoir changé de profession dès lors que sa situation, aussi bien durant son stage d'avocate que dans l'exercice de son nouvel emploi, se caractérise par un rapport de dépendance personnelle et économique identique. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral invoquée par le département n'est pas déterminante selon elle, car si les avocats-stagiaires dans le canton du Valais qu'elle concerne disposent effectivement d'une certaine indépendance pendant leur formation, il n'en est rien des stagiaires dans le canton de Neuchâtel, comme ses maîtres de stage l'ont du reste confirmé dans une attestation du 5 décembre 1997. N'ayant de la sorte disposé d'aucune liberté d'action comparable à celle d'un avocat indépendant ou d'un stagiaire dans le canton du Valais lorsqu'elle a effectué son stage à Neuchâtel et se trouvant actuellement également dépourvue d'une telle indépendance dans son emploi à l'UBS, on ne saurait donc conclure qu'elle a changé de profession pour avoir passé d'une situation indépendante à une situation dépendante. Elle conclut par conséquent à l'annulation de la taxation intermédiaire dont elle a fait l'objet en 1985 et au renvoi de la cause au service des contributions pour qu'il procède à une taxation ordinaire pour ladite année fondée sur le revenu qu'elle a réalisé en 1994.

D. Dans sa réponse sur le recours, le département confirme les motifs et le dispositif du prononcé entrepris sans formuler d'observations.

C O N S I D E R A N T

en droit

1. Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.
2. a) Pour calculer l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'article 47 al.1 de la loi sur les contributions directes (LCdir) prévoit que l'année de calcul correspond en principe à l'année civile précédant celle de la taxation. Il y a toutefois lieu de procéder à une taxation intermédiaire lorsque le revenu se modifie de façon durable au cours de l'année de taxation, pour l'une des causes énumérées à l'article 105 al.1 LCdir et au nombre desquelles figurent le début ou la cessation d'une activité lucrative ainsi que le changement de profession. Cette dernière disposition doit être interprétée restrictivement du moment qu'elle aména-

ge une exception au régime d'imposition ordinaire (RJN 1992, p.181, 1989, p.214, 1986, p.166).

En l'espèce, le département ayant retenu à juste titre, à la différence du service des contributions, que l'activité déployée par un avocat-stagiaire, même si elle est formatrice et pour ce motif mal rémunérée, relève de la vie professionnelle (ATF du 26.02.1991 en la cause B. contre administration cantonale neuchâteloise de l'IFD; RF 1986, p.158), seul un éventuel "changement de profession", au sens de l'article 105 al.1 LCdir, lors de l'engagement de la recourante par l'UBS en février 1995, entre en ligne de compte.

b) Selon la jurisprudence, on n'admet un changement de profession que lorsque le genre ou le mode d'activité du contribuable se modifie profondément, soit que ce dernier ait changé d'état, soit que, le conservant, il y ait vu sa condition fondamentalement transformée. Il en est ainsi lorsqu'un travailleur change complètement de profession ou passe d'une condition dépendante à une condition indépendante, voire inversement, lorsque, par exemple, d'exploitant individuel, il devient directeur de l'entreprise transformée en société anonyme (ATF 101 Ib 402, 92 I 58 et les références; RF 1986, p.158; RJN 1992, p.182). Ces considérations ont amené le Tribunal fédéral à juger que le passage d'une place d'apprentie dans l'administration à celle d'une activité lucrative dans un service public ne constituait pas un changement de profession (ATF 81 I 233; RDAF 1956, p.137).

3. a) Le département a considéré que lorsqu'elle effectuait son stage d'avocate, la recourante, sans être à proprement parler indépendante, exerçait néanmoins une activité qui pouvait être assimilée à celle de l'avocat, alors que sa profession actuelle se caractérise par le rapport de subordination étroit qui la lie à son employeur au point qu'elle ne dispose plus d'une liberté d'action comparable à celle de l'avocat-stagiaire. Aussi a-t-il conclu qu'une telle mutation équivalait bien à un changement de profession justifiant le prononcé d'une taxation intermédiaire.

L'appréciation de l'autorité inférieure de recours, en ce qui concerne le statut de l'avocat-stagiaire, repose toutefois sur un jugement

du Tribunal fédéral qui ne concerne que les stagiaires dans le canton du Valais (RF 1986, p.156 ss). Or, comme le démontre la recourante, la situation de ces derniers n'est pas comparable à celle des avocats-stagiaires du canton de Neuchâtel. En particulier, si les premiers sont habilités à représenter leurs propres clients et à assurer la défense de leurs intérêts, pareille faculté n'est pas conférée aux seconds par la loi neuchâteloise sur la profession d'avocat (LAv). De même si des affaires pénales peuvent être attribuées d'office aux stagiaires dans le canton du Valais, en quels cas ceux-ci procèdent sous leur propre responsabilité et sont rétribués personnellement par l'Etat, la loi neuchâteloise de l'assistance judiciaire prévoit que l'avocat d'office ne peut être choisi que parmi les avocats autorisés à plaider dans le canton, solution qui empêche donc les stagiaires d'assumer eux-mêmes des mandats d'office qu'ils ne peuvent entreprendre que sous la responsabilité de leur maître de stage et qui exclut également qu'ils soient directement rémunérés par l'Etat. La Cour de céans a mis cette différence en exergue dans un arrêt comparant le régime neuchâtelois au régime genevois lequel, sur ce point, est identique à celui du canton du Valais (RJN 1985, p.138). D'autre part, si l'avocat-stagiaire dans ce dernier canton peut, sous la responsabilité de son maître de stage, signer tous les actes de procédure au nom du mandant, celui dans le canton de Neuchâtel ne peut le faire qu'en représentation de son maître de stage - ainsi que le prescrit l'article 15 LAv - de sorte qu'il n'agit pas directement pour le compte du mandant mais doit se limiter à représenter son maître de stage en procédure, lequel demeure l'unique mandataire du client.

Les différences entre les stagiaires des deux cantons considérés sont donc très substantielles car si plusieurs éléments caractérisant l'indépendance personnelle et économique des stagiaires du canton du Valais dans l'accomplissement de leur tâche ont permis au Tribunal fédéral de retenir qu'ils exerçaient une activité qui, globalement, pouvait être assimilée à celle de l'avocat, aucun élément semblable ne se retrouve chez les stagiaires du canton de Neuchâtel qui se voient au contraire interdire toute activité pour leur compte personnel, à leurs risques et périls et sous leur propre responsabilité. Cet état de fait dissemblable est par

ailleurs confirmé en l'occurrence par les maîtres de stage de la recourante qui ont attesté que, durant sa formation, elle était intégralement sous la responsabilité des avocats de l'étude dont elle devait suivre les instructions, que son activité était supervisée, contrôlée et établie au nom de l'étude exclusivement et qu'elle n'avait exercé aucun mandat à titre personnel.

b) Il suit de là que K. a bien exercé durant son stage d'avocate une activité de condition dépendante, activité qu'elle a poursuivie comme avocate dans une condition similaire auprès de l'UBS puisqu'il est constant qu'elle a également noué un lien de subordination étroit avec son nouvel employeur. Dans ces conditions, et même si elle a reçu dès son engagement par la banque un salaire beaucoup plus élevé que celui dont elle bénéficiait lors de sa formation - circonstance qui ne saurait à elle seule entraîner l'application de l'article 105 al.1

LCdir (RF 1986, p.158; RJN 1992, p.181, 1983, p.175) - force est d'admettre que la recourante n'a pas changé de profession au sens de cette dernière disposition lors de sa prise d'emploi auprès de l'UBS.

c) Partant, c'est à tort qu'elle a fait l'objet en 1995 d'une taxation intermédiaire de sorte que le prononcé entrepris et les décisions rendues en la matière par le service des contributions doivent être annulés, la cause étant renvoyée audit service pour qu'il procède à une taxation ordinaire de la recourante pour l'année 1995, laquelle taxation tiendra compte de son revenu réalisé en 1994.

Il est statué sans frais, les autorités cantonales étant dispensées de leur paiement (art.47 al.2 LPJA) et sans dépens, la recourante n'ayant pas engagé de frais particuliers pour la défense de ses intérêts (art.48 al.1 LPJA).

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

1. Annule le prononcé entrepris ainsi que la taxation du service cantonal des contributions pour l'année 1995.
2. Renvoie la cause à ce dernier service pour nouvelle taxation de l'année 1995 au sens des considérants.
3. Statue sans frais ni dépens.

Neuchâtel, le 25 février 1998

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