

VD_OMNI FI.1990.0004 vom 23. August 1991

VD Tribunal cantonal, 1991-08-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1990.0004

FR: VD_OMNI FI.1990.0004 du 23 août 1991

IT: VD_OMNI FI.1990.0004 del 23 agosto 1991

Regeste

c/ ACI | La cessation du paiement d'une pension alimentaire (ensuite de divorce), au contraire de divorce, ne constitue pas un motif de taxation intermédiaire; caractère exhaustif de la liste contenue aux art. 70 LI et 96 AIFD.

Erwägungen

E. 1

et 2 AIFD) et par la majorité des cantons. Les fluctuations du montant des revenus imposables ne déploient en principe leurs effets sur l'impôt que lors de la période de taxation suivante. En règle générale, elles se compensent à la longue. Cependant, si les bases de la taxation se sont modifiées de manière durable, il peut en résulter des conséquences rigoureuses, si la taxation n'est adaptée que lors de la période de taxation suivante. C'est pourquoi l'art. 70 al. 1 LI prévoit que "si les bases d'imposition d'une personne physique se sont modifiées de façon durable au cours de la période de taxation en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative, d'un changement de profession, d'une dévolution pour cause de mort, d'une séparation durable des époux au sens de l'art. 9 al. 2 ou d'une modification des bases de répartition intercantonale ou internationale des éléments imposables, une nouvelle taxation doit être faite ..." . L'autorité doit procéder alors, pour le reste de cette période, à une taxation dite intermédiaire, en se fondant, selon la règle de l'art. 71 al. 3 LI, applicable par analogie, sur les éléments touchés par la modification, convertis proportionnellement en un revenu annuel (art. 72 LI). Une solution analogue a été adoptée en matière d'impôt fédéral direct (cf. art. 41, 42 et 96 AIFD). L'art. 70 al. 1 LI ne peut pas compenser toutes les rigueurs qui peuvent résulter de la modification de la situation du revenu des contribuables. En outre, chaque taxation intermédiaire peut entraîner de nouvelles insuffisances, qui résultent du passage du système de l'imposition selon le revenu acquis antérieurement à celui de l'imposition selon le revenu acquis durant la période. Cela peut avoir des effets tantôt favorables, tantôt défavorables pour le contribuable. C'est pourquoi le Tribunal fédéral s'est toujours efforcé jusqu'ici d'objectiviser, dans sa jurisprudence, les motifs de taxation intermédiaire, en ce sens que leur existence - ou leur inexistence - ne dépend pas des intérêts du contribuable ou du fisc. En accord avec la doctrine, il a ainsi reconnu à maintes reprises que l'énumération des motifs de taxation intermédiaire figurant à l'art. 96 AIFD - et dans les diverses législations ayant adopté le régime de la taxation bisannuelle - devait être comprise de manière exhaustive (RDAF 1991, p. 11; Archives 54, p. 50/51; Känzig, Wehrsteuer, 2 éd. 1982, N2 ad art. 42; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2 éd. 1985, N3 ad art. 42, N6 ad art. 96; en droit fiscal vaudois : ATF du 20 février 1986, non publié, dans la cause C. Re. c/ Etat de Vaud, p. 8). En l'espèce, la recourante s'est prévaluée de la cessation du versement d'une pension due ensuite de divorce pour demander l'application d'une taxation

intermédiaire. Or, ce motif n'est pas retenu dans la liste exhaustive établie par l'art. 70 LI. On ne saurait non plus le déduire implicitement : si le législateur cantonal a retenu la circonstance de la séparation durable des époux, cela ne signifie pas qu'il ait entendu prendre en considération toutes les modifications sensibles et durables pouvant intervenir dans les rapports pécuniaires des conjoints durant le mariage ou après le divorce. Au vu de ce qui précède, la décision de la Commission d'impôt est strictement conforme à la loi. Elle est donc justifiée. Il sied au surplus d'ajouter que la Commission a déjà jugé à deux reprises dans ce sens (arrêt du 18 juin 1985, R. Ch.; arrêt du

E. 5

septembre 1985, C. Re.) et que le Tribunal fédéral l'a approuvée dans les deux cas (cf. notamment l'ATF précité dans la cause C. Re. c/ Etat de Vaud). 4. La recourante s'est plainte du fait que la décision querellée, si elle était confirmée, l'obligerait à payer pendant sept ans des impôts sur une pension alimentaire reçue durant cinq ans seulement, ce qu'elle trouve injuste (cf. courriers des 13 septembre et 30 novembre 1989). Examiner ce grief revient à examiner si l'art. 70 LI, en ne retenant pas la cessation de paiement d'une pension alimentaire comme cause d'une taxation intermédiaire, ne consacre pas, dans le cas d'espèce, une solution arbitraire, partant, contraire à l'art. 4 Cst. féd.. a) Une norme générale et abstraite viole le principe de l'égalité devant la loi (art. 4 al. 1 Cst) lorsqu'elle opère des distinctions juridiques qui ne trouvent aucune explication objective dans les faits à régler, qui ne sont pas fondées sur des motifs sérieux ou qui sont dépourvues de sens et d'utilité (ATF 116 Ia 83, consid. b; 115 Ia 287, consid. 6 et les arrêts cités). Dans ces limites, le législateur dispose d'un pouvoir formateur étendu (ATF 110 Ia 14), notamment en ce qui concerne la façon d'aménager les impôts (ATF 104 Ia 295, 99 Ia 653). Comme cela a été indiqué plus haut (cons. 3), la taxation intermédiaire apparaît comme un tempérament à certaines rigueurs du principe de l'imposition "praenumerando", qui repose sur l'assimilation du revenu de la période de taxation à celui de la période de calcul, immédiatement antérieur. Ce tempérament doit permettre, dans certains cas où l'application du principe conduit à des résultats particulièrement peu satisfaisants, de mieux adapter la taxation à la capacité contributive réelle, soit en plus, soit en moins (Archives 53, p. 189/190; ATF 79 I 357). Le principe de l'égalité de traitement, dont découle celui de l'imposition selon la capacité contributive, ne présente cependant pas un caractère absolu (ATF 108 Ia 114, 102 Ia 45, 101 Ia 328). Il s'accommode de différences engendrées par l'application de critères simples, clairs et facilement compréhensibles. Lorsqu'il en est ainsi, la solution adoptée ne peut être considérée comme constituant une inégalité inadmissible, en tant du moins qu'elle n'entraîne pas, dans son application concrète, des conséquences absolument inéquitables (ATF C. Re. précité, p. 10, consid. c, in fine). b) En l'occurrence, le revenu obtenu par la recourante durant la période de taxation est inférieur d'environ 16 % à celui perçu durant la période de calcul. Il est donc indéniable que la décision prise par la Commission d'impôt a pour conséquence de la frapper d'un impôt proportionnellement supérieur à sa capacité contributive réelle. Il est vrai que cette situation est peu satisfaisante. Cependant, la Commission est d'avis que la taxation litigieuse n'entraîne pas des conséquences à ce point inéquitables pour la recourante qu'il faille les supprimer par le biais d'une taxation intermédiaire. Elle se fonde en premier lieu sur la décision susmentionnée du Tribunal fédéral dans l'affaire C. Re. c/ Etat de Vaud où, dans un cas analogue, notre haute Cour a jugé que la non prise en compte d'une baisse de revenu d'environ 40 % (montant invoqué par la recourante : 36'200.-; montant retenu par la Commission d'impôt : 60'200.-) n'était pas incompatible avec la garantie de l'art. 4 Cst. La Commission se réfère également

à la pratique en matière de taxation intermédiaire suite à un changement de profession, où la jurisprudence estime qu'une telle circonstance ne justifie une taxation intermédiaire que si elle entraîne une modification durable et surtout significative du revenu, par quoi il faut entendre une modification de l'ordre de 20 % (cf. Jung/Agner, p. 108), soit une fluctuation supérieure à celle qui touche la recourante en l'espèce. Enfin, la Commission relève que la solution choisie ici est conforme à la pratique en matière d'impôt fédéral direct : l'imposition d'après le revenu actuel ne trouve place, comme exception, que dans la mesure où est intervenu l'un des faits décrits expressément dans la loi comme motif de taxation intermédiaire et que ce fait entraîne une modification durable du revenu; si certaines modifications interviennent durant la période de taxation, elles ne sont pas encore un motif, en règle générale, même lorsque les fluctuations sont considérables, pour s'écarter de la méthode ordinaire de taxation (Archives 46, p. 501). c) Il reste que, de manière générale, les dispositions régissant la taxation intermédiaire apparaissent défavorables à l'époux crédentier, soit le plus souvent la femme divorcée; ces règles permettent en effet de saisir immédiatement, dès le premier versement, les pensions alimentaires versées en raison de la séparation ou du divorce, alors qu'elles excluent le bénéfice d'une taxation intermédiaire lors de la fin du service de ces rentes. Au contraire, elles favorisent l'époux débirentier qui peut déduire d'emblée ces pensions dès le premier versement; il a en outre la faculté de continuer à opérer ces déductions jusqu'à l'échéance de la période de taxation postérieure à la période de calcul durant laquelle ces versements prennent fin. A cet égard, la réglementation en vigueur apparaît criticable, sans qu'elle aboutisse dans le cas concret à un résultat inéquitable. Le problème devrait d'ailleurs sans doute être repris par le législateur (v., à ce propos, la réponse à la motion Schwaab sur cet objet, BG C printemps 1988, p. 973 ss). 5. Au vu de ce qui précède, la décision de la Commission d'impôt, du 22 mai 1989, doit être confirmée. Le recours est ainsi rejeté. Néanmoins, les frais sont laissés à la charge de l'Etat, le recours n'étant pas considéré comme abusif. Par ces motifs, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a r r ê t e : I. Le recours est rejeté. II. La décision de la Commission d'impôt et Recette de district, à Yverdon, du 22 mai 1989, est maintenue. III. Les frais du présent arrêt sont laissés à la charge de l'Etat. Lausanne, le Au nom de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt : Le président : Le greffier : Le présent arrêt est notifié : - à la recourante A. _____, à Z. _____, sous pli recommandé; - à l'ACI, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne, en 3 exemplaires dont un à l'intention de la Commission d'impôt et Recette de district, à Yverdon, avec le dossier en retour;