

VD_OMNI FI.1990.0065 vom 12. Juni 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-06-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1990.0065

FR: VD_OMNI FI.1990.0065 du 12 juin 1992

IT: VD_OMNI FI.1990.0065 del 12 giugno 1992

Regeste

c/ ACI | Passage d'une activité à plein temps à deux activités à mi-temps. La situation prof. du rec. ne s'est modifiée de façon si essentielle qu'une TI soit justifiée. Réduction de l'activité de 13 %.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 12.06.1992 FI.1990.0065

c/ ACI | Passage d'une activité à plein temps à deux activités à mi-temps. La situation prof. du rec. ne s'est modifiée de façon si essentielle qu'une TI soit justifiée. Réduction de l'activité de 13 %.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 12 juin 1992 _____
sur le recours interjeté par A. _____, à X. _____, contre la décision de la
Commission d'impôt du district de Vevey du 22 août 1989 refusant une taxation
intermédiaire pour changement de profession. *****
Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. J.-C. de Haller, président
J.-P. Kaeslin, assesseur V. Pelet, assesseur Greffier : C. Parmelin constate en fait :
_____ A. _____ A. _____ enseigne depuis 1975 à la B. _____.
Selon les certificats de salaire joints au dossier, il a bénéficié d'un salaire de Fr. 79'593.-
pour 1987 et de Fr. 67'227.- pour 1988; ce dernier chiffre tient compte de la réduction de
son activité au sein de B. _____ à 50 % dès le 1er août 1988 pour assurer à mi-temps la
fonction de secrétaire général de la section vaudoise du C. _____, ceci en vertu de deux
contrats d'engagement passés l'un avec le D. _____, l'autre avec le E. _____.
A. _____ a suivi un stage de formation à mi-temps du 1er septembre, date de son
engagement par le E. _____, au 28 février 1989. Pour l'année 1988, le C. _____ lui a
versé un salaire net de Fr. 8'718.-. B. _____ Le 1er mars 1989, A. _____ a déposé
sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1989-1990 qui indique un revenu imposable
de Fr. 57'540.-. Sous chiffre 1 a, au titre de "revenu provenant d'une activité principale", il a
fait figurer un montant unique pour les deux années de calcul de Fr. 74'754.- prenant
notamment en compte le revenu net acquis du 1er septembre au 31 décembre 1988 tant
auprès de B. _____ qu'auprès du C. _____, converti proportionnellement en un
revenu annuel de Fr. 66'525.- (soit Fr. 40'504.- de B. _____ et Fr. 26'021.- du
C. _____. C. _____ Par décision du 22 août 1989, la Commission d'impôt du
district de Vevey a considéré que les conditions d'une taxation intermédiaire pour
changement de profession n'étaient pas réunies et a imposé A. _____ sur la moyenne des
revenus effectivement réalisés en 1987 et 1988, soit Fr. 79'593.- pour 1987 et Fr. 75'945.-
pour 1988, de sorte que le revenu imposable de l'intéressé a été arrêté à Fr. 69'400.-.
D. _____ A. _____ a recouru le 21 septembre 1989 contre cette décision; il affirme
que son activité au C. _____ constitue le début d'une nouvelle activité principale et que

la réduction de son activité au sein de B. _____ consacre une modification durable des bases d'imposition au sens de l'art. 70 LI; il demande en conséquence à être mis au bénéfice d'une taxation intermédiaire pour changement de profession dès le 1er septembre 1988. Dans ses déterminations du 11 décembre 1990, l'Administration cantonale des impôts conclut au rejet du recours. Elle déduit notamment du cahier des charges figurant en annexe au contrat d'engagement de l'intéressé que A. _____ n'a pas vu son état modifié de façon significative par ses nouvelles fonctions de secrétaire général. et considère en droit :

_____ 1. Selon le système de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), le revenu imposable est calculé en règle générale pour une période de taxation de deux ans sur le revenu annuel moyen que le contribuable a obtenu durant les deux années précédentes (méthode praenumerando; art. 69 al. 1 et 71 al. 1 LI). L'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) renferme des dispositions analogues (art. 41 al. 1 et 2 AIFD). Vu le parallélisme des dispositions applicables en matière cantonale et en matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal instruit dans l'application des règles cantonales, aux principes dégagés par la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en la matière dans le cadre de l'AIFD (voir ainsi, CCRI J. Br. du 7.2.1991, en matière de déductibilité des frais d'entretien d'immeubles). 2.

Des fluctuations dans le montant du revenu imposable exercent en principe leur effet sur l'impôt dans la période de taxation suivante et se compensent ainsi à la longue. Si les bases de la taxation se sont modifiées de manière durable chez une personne physique, 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 LI, à l'instar de l'art. 96 AIFD, prévoit que si, en raison du début ou de la cessation d'une activité à but lucratif, d'un changement de profession, d'une dévolution pour cause de mort, d'un divorce ou d'une séparation prononcée par le juge, les bases de la taxation se sont modifiées d'une façon durable au cours de la période de taxation, une taxation intermédiaire doit être effectuée. Dans ces cas, l'impôt se détermine, pour les éléments du revenu touchés par la modification, sur la base du revenu acquis après la réalisation de la modification et calculé sur une année (art. 71 al. 3 et 70 al. 1 LI, art. 96 al. 1 en relation avec l'art. 41 al. 4 AIFD; ATF 109 Ib 11). La taxation intermédiaire a donc pour conséquence que le contribuable passe en partie de la taxation selon le revenu acquis antérieurement à celle selon le revenu acquis durant la période. 3.

L'art. 70 LI, de même que l'art. 96 AIFD, ne permet pas de compenser toutes les rigueurs qui peuvent résulter de la modification de la situation du revenu des contribuables. En accord avec la doctrine, le Tribunal fédéral et l'autorité de céans ont reconnu que l'énumération des motifs de taxation intermédiaire figurant à l'art. 96 AIFD était exhaustive (ATF 101 Ib 398; 109 Ib 11; Känzig, Wehrsteuer, 2è éd., no 2 ad art. 42 AIFD; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2è éd., 1985, no 3 ad art. 42 AIFD et no 6 ad art. 96 AIFD; CCRI Gy. Zu du 19.8.91). 4.

Une taxation intermédiaire suppose que les bases de la taxation se soient modifiées durablement au cours de la période de taxation pour un des motifs énumérés limitativement dans la loi. Cette situation n'est pas nécessairement rattachée au début (respectivement à la cessation) d'une activité lucrative ou à un changement de profession; pour cette raison, ces motifs de taxation intermédiaire doivent être compris dans un sens restrictif. Il est ainsi concevable qu'un contribuable commence et cesse plusieurs fois son activité lucrative sans que cela ne constitue en principe un motif de taxation intermédiaire (arrêt non publié du 22 mars 1984 dans la cause O). D'une manière générale, une taxation intermédiaire n'est effectuée qu'une seule fois lors de l'entrée dans la vie active

(cf. l'arrêt cité; Känzig, Wehrsteuer, 2è éd., no 5 ad art 42 AIFD) et lors de la cessation de l'activité lucrative pour raison d'âge ou de santé (cf. ATF 109 Ib 10, publié dans RDAF 1985, p. 213). Un changement de profession répété est à vrai dire concevable pour un contribuable, mais il n'entraîne une taxation intermédiaire que lorsqu'un changement fondamental de l'activité y est rattaché (comme par exemple le passage d'une activité lucrative dépendante à une activité lucrative indépendante ou inversement) ou quand une modification décisive et durable de la structure du revenu est liée à un changement fondamental d'activité (ATF 101 Ib 398; Archives 53, p. 190). Les taxations intermédiaires en raison du début ou de la cessation d'une activité lucrative ainsi que d'un changement de profession supposent donc une modification structurelle profonde de la situation professionnelle dans son ensemble (ATF 110 Ib 313, publié dans RDAF 1986, p. 84 et confirmé par ATF 115 Ib 8 et StE 1991 B 63.13 No 26 et 31). Se fondant sur cette jurisprudence, le Tribunal fédéral a ainsi admis que la simple réduction du temps d'activité, de même que la cessation ou la reprise d'une activité accessoire, ne constituait pas à un motif de taxation intermédiaire (ATF 110 Ib 313, confirmé dans StE B 63.13 No 31 et ATF Bäumli non publié du 17 janvier 1990 en matière de taxe d'exemption du service militaire). Une modification structurelle de la situation professionnelle dans son ensemble a en revanche été admise dans le cas où des nouvelles branches commerciales prédominent d'emblée dans l'entreprise considérée dans son ensemble et, par leur nature différente, modifient fondamentalement l'activité lucrative du contribuable (Archives 46, p. 497, publié dans RDAF 1978, p. 321). 5. En l'espèce, A._____ a réduit l'activité qu'il exerçait à titre principal auprès de B._____ pour assurer à mi-temps les tâches de secrétaire général de la section vaudoise du C._____, passant ainsi d'une activité à plein temps à deux activités à mi-temps. On ne saurait y voir le début d'une activité lucrative qui concerne l'activité professionnelle ordinaire et non une activité supplémentaire ou accessoire (Masshardt op. cit., no 13 ad art. 42 AIFD). Seul entre en ligne de compte comme motif de taxation intermédiaire le changement de profession. A cet égard, tant la Commission cantonale de recours en matière d'impôt que le Tribunal fédéral ont admis que le passage d'une activité lucrative à temps complet à une activité à mi-temps ne constituaient pas un motif de taxation intermédiaire (CCRI M. et G. Gu., du 20.7.1984; A. et M. Me., du 6.8.1984; Archives 53, p. 188, publié dans RDAF 1985, p. 281; voir également Masshardt-Gendre, commentaire IDN, no 16 ad art. 42). Dans ces conditions, un changement de profession ne pourrait être envisagé dans l'hypothèse de fait propre au recourant que si l'on était en droit de considérer le profil de sa situation professionnelle dans son ensemble comme modifiée d'une façon profonde. Tel n'est pas le cas en l'espèce, le passage à sa nouvelle situation s'est fait avec une adaptation sous forme d'une période de formation à mi-temps d'une durée de six mois. Par ailleurs A._____ conserve son poste au sein de l'B._____, de sorte que l'on ne pourrait éventuellement admettre une modification structurelle de sa situation professionnelle que si sa fonction de secrétaire général de la section vaudoise du C._____ avait pris d'emblée une importance primordiale sur son activité de professeur au sein de B._____. Rien n'indique que tel soit le cas. Dans la mesure où il continue dès le 1er mars 1989 à travailler à plein temps comme auparavant, on ne peut considérer que la situation professionnelle de l'intéressé s'est modifiée de façon si essentielle qu'une taxation intermédiaire soit justifiée. Force est de constater que la modification intervenue dans la situation professionnelle globale du recourant n'est pas comparable à celle exigée par le Tribunal fédéral (cf. Archives 46, p. 497). 6. Même si l'on voulait considérer le profil de sa situation professionnelle

dans son ensemble comme ayant subi une modification durable, encore faut-il que les bases d'imposition aient subi une modification durable, au sens de l'art. 70 LI, qui doit être une conséquence du motif de taxation intermédiaire (ATF 81 I 292 consid. 3). L'Administration cantonale des impôts estime que cette condition n'est pas réalisée du fait que la diminution du revenu imposable n'atteint pas 20 %. Pour admettre "une modification durable des bases d'imposition", il faut que la modification du revenu du contribuable soit non seulement durable, mais essentielle (ATF 109 Ib 12, RDAF 1985, p. 43; Masshardt-Gendre, Commentaire IDN 1980, no 25 ad art. 96). Le contribuable dont le revenu a de façon passagère légèrement diminué à la suite d'un changement de profession n'a donc pas droit à une taxation intermédiaire. La pratique des autorités fiscales de l'AIFD est d'admettre une telle modification en cas de diminution ou d'augmentation du revenu d'au moins 20 %. Certains cantons ont entériné cette pratique par le biais soit de leur jurisprudence (Berne, StE 1991 B 63.11 No 3) soit de leur loi d'impôt (Soleure, StE 1988 B 63.13 No 14), ceci alors même que le recourant réalise en sa personne un motif de taxation intermédiaire. L'Administration cantonale des impôts relève que la modification n'est en l'espèce que de 13 %. Si l'on s'en tient au montant admis par le contribuable de Fr. 66'525.-, la modification se chiffrerait à 16 %, soit à un taux inférieur à celui admis par la pratique. Le Tribunal fédéral a toutefois indiqué qu'il y avait également lieu, à certaines conditions, d'admettre une modification essentielle des bases de la taxation en cas de changement de profession, lorsque celui-ci avait pour conséquence une modification inférieure à 20 %, mais qu'il déterminait, d'une autre manière, une modification fondamentale comme pourrait l'être, par exemple, le passage d'une activité à but lucratif dépendante à une activité à but lucratif indépendante ou inversement. Il a toutefois laissé ouverte la question de savoir si la cessation de l'une parmi plusieurs activités lucratives pouvait également, à certaines conditions, représenter une modification fondamentale et être - même en cas de variation de revenu inférieure à 20 % - qualifiée d'essentielle (ATF 101 Ib 403, consid. 2c, publié dans RDAF 1975, p. 228; ATF 109 Ib 12, publié dans RDAF 1985, p. 213). Dans un arrêt récent enfin, il a considéré qu'une augmentation du revenu professionnel global d'un couple d'environ 10 % ne pouvait être considérée comme une modification importante du revenu justifiant une taxation intermédiaire (StE 1991 B 63.13 No 29). En l'occurrence, la modification du revenu imposable, inférieure à 20 %, ne correspond pas une modification essentielle de la structure de la profession dans son ensemble. 7. Le recours doit dès lors être rejeté. Les frais sont mis à la charge du recourant débouté (art. 55 LJPA). Par ces motifs, le Tribunal administratif a r e t e : I. Le recours est rejeté. II. Un émoulement de Fr. 500.- (cinq cents francs) est mis à la charge du recourant. Lausanne, le 12 juin 1992/sh Au nom du Tribunal administratif : Le président : Le greffier : Le présent arrêt est notifié : - au recourant A. _____, 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 de district à Vevey;