

VD_OMNI FI.1994.0130 vom 11. Oktober 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0130

FR: VD_OMNI FI.1994.0130 du 11 octobre 2004

IT: VD_OMNI FI.1994.0130 del 11 ottobre 2004

Regeste

Administration cantonale des impôts | Taxation intermédiaire pour changement de profession admise. Recourant venu des Etats-Unis en Suisse pour y travailler comme professeur, mais qui a été contraint d'occuper des fonctions administratives (directeur d'école puis "dean" d'une haute école). Ayant perdu son poste de "dean", il a pris un congé sabbatique, rémunéré, au cours duquel il a entrepris des recherches en vue de reprendre un poste d'enseignant au sein de la même école. Le travail d'un dean n'est pas de même nature que celui d'un professeur, s'agissant des responsabilités assumées, de la nature du travail et de la rémunération. En l'espèce, diminution du salaire de la moitié environ.

Erwägungen

E. 26

novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux [aLI]). Cette règle reposait sur la fiction que les éléments imposables du contribuable ne se modifiaient pas de manière sensible pendant les périodes de calcul et de taxation et que les éventuelles fluctuations du revenu, qui exerçaient leur effet dans la période de taxation suivante, devaient s'égaliser dans la durée. L'art. 70 al. 1 aLI prévoyait toutefois une importante dérogation à ce principe : l'autorité fiscale pouvait procéder à une taxation intermédiaire, d'office ou sur demande, lorsque les bases d'imposition d'une personne physique s'étaient modifiées d'une 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. Le Tribunal fédéral a rappelé que la taxation intermédiaire apparaissait donc comme un tempérament à certaines rigueurs du principe de l'imposition *praenumerando*, qui reposait sur l'assimilation du revenu de la période de taxation à celui de la période de calcul immédiatement antérieure. Ce tempérament devait permettre, dans certains cas où l'application du principe conduisait à des résultats particulièrement peu satisfaisants, de mieux adapter la taxation à la capacité contributive réelle du contribuable; autrement dit, d'éviter une distorsion entre la charge fiscale de celui-ci et sa capacité contributive. En outre, concernant l'interprétation de l'art. 70 aLI, il a confirmé qu'il n'était pas arbitraire de ne prévoir une taxation intermédiaire que pour l'un des motifs limitativement énumérés par cette disposition et qu'il en allait de même en matière d'impôt fédéral direct selon l'art. 96 AIFD (cf. ATF 2P.241/1991 du 1^{er} octobre 1992 qui cite un cas de taxation intermédiaire en matière d'impôt fédéral direct, in Archives 59 p. 559, consid. 4a et références citées, ainsi qu'un arrêt non publié du 20 février 1986 en la cause R. c. canton de Vaud). Ainsi, la mise en œuvre d'une taxation intermédiaire dépendait de deux conditions cumulatives : d'une part il devait exister un motif de taxation intermédiaire (cessation de l'activité lucrative, changement de profession etc.), d'autre part,

la survenance de ce motif devait avoir pour conséquence une modification des bases d'imposition du contribuable concerné (cf. arrêt FI 1991/0014 du 22 avril 1992).

4. En l'espèce, bien que le recourant n'invoque pas cet argument, il convient de se demander si la première des conditions mentionnées à l'art. 70 aLI, à savoir la cessation de l'activité lucrative, était remplie, à un moment donné, avant la reprise d'activité. En effet, il ressort de l'examen des faits que le recourant a quitté son activité en tant que Dean de l'A. _____, pour se consacrer à des travaux de recherche, dès le 1^{er} janvier 1990. Cette situation n'a toutefois duré que dix-huit mois, puisque la nouvelle activité a débuté le 1^{er} juillet 1991, soit moins de deux ans après l'arrêt de la première activité. Or, le Tribunal administratif a rappelé que selon les instructions de l'Administration fédérale des contributions du 17 décembre 1985 pour l'application des articles 42 et 96 (taxation intermédiaire) de l'AIFD, valables aussi au regard de l'art. 46 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, l'on ne procédera généralement pas à une taxation intermédiaire en cas d'interruption de l'activité lucrative de moins de deux ans, de chômage complet de moins d'une année ou de variations passagères du revenu. En cas de doute quant à la persistance de la modification, il y a lieu de procéder à une taxation provisoire (arrêt FI 1994/0151 du 11 décembre 1996). Le début ou la cessation d'une activité lucrative, ainsi qu'un changement de profession ont en commun le fait que l'autorité fiscale n'entrera en matière que si les bases de la taxation se sont modifiées de façon durable et essentielle au cours de la période de taxation (arrêt FI 1999/0035 du 6 décembre 1999). En l'occurrence, la cessation de l'activité, plus précisément la période pendant laquelle le recourant s'est consacré à un travail de recherches pour rassembler du matériel pédagogique en vue de sa future carrière d'enseignant, n'a pas duré très longtemps, puisqu'elle a cessé le 30 juin 1991, c'est-à-dire au bout de dix-huit mois. Il ne s'agit dès lors pas d'une modification durable, telle qu'elle est prévue dans les instructions de l'autorité fiscale et telle qu'elle a été définie par la jurisprudence, pouvant donner lieu à une taxation intermédiaire. Il est vrai que le Tribunal administratif a admis une taxation intermédiaire dès la cessation de l'activité, dans le cas d'un directeur d'hôtel qui avait quitté son emploi pour suivre, pendant quinze mois, des cours d'économie et de gestion d'entreprise, avant d'occuper un poste d'enseignant à l'Ecole hôtelière (cf. arrêt FI 1991/0084 du 10 juillet 1992). En l'occurrence, le recourant ne se trouve toutefois pas dans la même situation, puisqu'il a continué à recevoir de son employeur une somme correspondant à son salaire, durant une année, qualifiée d'année sabbatique; ses revenus sont par conséquent restés pratiquement inchangés au cours de cette première période d'"inactivité" de douze mois. Par contre, il est vrai que le montant versé durant les six premiers mois de l'année 1991 est plus faible et correspond à peu près à la rémunération touchée par l'intéressé en tant qu'enseignant; au 1^{er} janvier 1991, les conditions d'un changement de profession ne sont toutefois pas remplies par ailleurs, le recourant ayant poursuivi son travail de recherche, commencé dès la fin de son travail en tant que "Dean". Il apparaît ainsi que les conditions d'une taxation intermédiaire n'étaient remplies ni au 1^{er} janvier 1990, ni au 1^{er} janvier 1991.

5. Selon le recourant, les conditions propres à un changement de profession étaient réunies dès le 1^{er} juillet 1991 et elles justifiaient une taxation intermédiaire. Le Tribunal administratif a rappelé que la Haute Cour a jugé que le motif de taxation intermédiaire que constitue le changement de profession doit être interprété, vu son caractère exceptionnel, dans un sens restrictif. Un changement de profession peut se produire à plusieurs reprises, mais il ne conduit pas nécessairement à une modification durable des bases de taxation. Les taxations intermédiaires pour cause de changement de

profession supposent elles aussi une modification structurelle profonde de l'ensemble de la situation professionnelle, modification à l'occasion de laquelle le maintien de la taxation ordinaire dans le cadre de la période de taxation bisannuelle ne se justifierait pas. On peut parler d'une modification durable des bases de la taxation du revenu provenant de l'activité lucrative lorsque le contribuable entreprend une activité dans un autre domaine dans lequel il ne peut plus mettre à profit les connaissances et l'expérience acquises dans sa précédente profession ou lorsque son revenu se détermine et se développe en fonction de critères essentiellement différents (cf. arrêt FI 1989/0029 du 30 septembre 1998). Dans l'arrêt précité, le Tribunal administratif a en outre rappelé que, toujours selon le Tribunal fédéral, la question de savoir s'il s'est produit une modification structurelle profonde de l'ensemble de la situation professionnelle ne peut être résolue qu'à l'aide d'un examen de l'ensemble de la situation professionnelle du cas particulier. En règle générale, cette situation n'est pas fondamentalement modifiée et la structure du revenu reste en principe identique lorsqu'il se produit un changement de place dans le même domaine d'activité, en cas de promotion ou de relégation professionnelle, en cas d'élargissement ou de rétrécissement d'une activité, du début d'activité nouvelle ou de l'abandon d'activités antérieures et d'élargissement ou de réduction du cercle d'exploitation. Les variations du revenu qui en résultent ordinairement se compensent à la longue et peuvent être prises suffisamment en compte dans le cadre de la taxation ordinaire sans qu'une taxation intermédiaire ne soit nécessaire pour éviter une discrépance entre la charge fiscale et la capacité contributive (cf. ATF du 2 février 1989 in Archives 60 p. 253 consid. 3c, également dans Praxis 1989 n° 134, StE 1986 B 63.13 n° 8, 1991 B 63.13 n° 27, Collection des arrêts du Tribunal fédéral n° 702, Revue fiscale 1989 p. 290). Une modification durable des bases d'imposition du revenu est généralement admise, lorsque le contribuable change de domaine d'activité au point qu'il ne peut plus se servir des connaissances acquises dans l'exercice de sa profession précédente ou lorsque son revenu est défini selon des critères très différents (cf. arrêt FI 2000/0065 du 20 décembre 2000 et les références citées). Plus récemment, le Tribunal fédéral a rappelé qu'il n'y a, selon la jurisprudence, changement de profession au sens de l'art. 45 lettre b LIFD que si le contribuable change de domaine d'activité, de telle manière que, dans son nouvel emploi, il n'est plus en mesure de tirer parti des connaissances et expériences acquises dans le précédent emploi ou, exceptionnellement, si, tout en restant dans le même domaine d'activité, il voit la structure de son revenu subir une transformation fondamentale (ATF 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 4.3). Le Tribunal administratif a jugé qu'il y avait lieu à taxation intermédiaire pour changement de profession, même s'il y avait passage d'une activité salariée à une autre activité salariée, dans le cas d'un étudiant en lettres, travaillant en qualité de secrétaire administratif d'un parti politique, qui avait accompli de nombreux jours de service militaire, notamment en payant ses galons de capitaine, et qui avait par la suite été engagé comme officier instructeur par le Département militaire fédéral (cf. arrêt FI 1990/0015 du 30 septembre 1998). De même, dans un arrêt déjà cité, en admettant que le passage de la profession de directeur d'hôtel à celle d'enseignant à l'Ecole hôtelière, entrecoupé par quinze mois d'études, justifiait une taxation intermédiaire, le Tribunal administratif a implicitement admis un changement de profession dans le même domaine d'activité qui est celui de l'hôtellerie (FI 1991/0084). Il est vrai que la situation du recourant à son arrivée en Suisse et durant les premières années de son activité auprès de la Z._____ University au Mont-Pélerin n'est pas très claire. La plupart des pièces produites mentionnent en effet la profession de "professeur" et il semble qu'une exonération temporaire d'impôts ait été sollicitée sur cette base, exonération révoquée par la suite

puisque l'activité a duré plus de deux ans. Bien qu'une incertitude subsiste au sujet de cette période, il convient de s'en tenir à l'activité déployée au sein de l'A._____, dès 1981, objet du présent litige et des changements qui ont eu lieu dès la fin de l'année 1989. A titre préalable, il est constaté que le terme anglais de "Dean" peut certes être traduit en français par celui de "doyen", mais qu'il peut également désigner un directeur administratif. Dans le cas présent, il ne s'agit donc pas d'un poste de doyen, tel qu'il existe au sein des universités en Suisse, occupé par un professeur, généralement choisi parmi les plus anciens, dont la charge est essentiellement honorifique. En effet, il ressort des explications données par le recourant que la fonction qu'il exerçait était celle de directeur général de l'école et qu'il avait été nommé par le comité directeur, le "Board", qui compte des dirigeants de grandes sociétés internationales, tels l'administrateur-délégué de Nestlé. A ce titre, le recourant avait "la responsabilité globale de la bonne marche de l'institution et plus spécialement de sa santé financière", tâche qui n'incombe pas aux doyens dans une université suisse. L'autorité intimée a d'ailleurs admis d'accorder au recourant une déduction forfaitaire à titre de frais de représentation, en admettant que "sa fonction peut être assimilée à celle d'un directeur, impliquant un devoir permanent de représentation" ; elle n'aurait pas pu lui octroyer cet avantage, selon sa pratique, s'il avait exercé la profession d'enseignant. Le salaire versé correspondait d'ailleurs à la fonction, puisqu'il se montait, en 1989, qui est la dernière année au cours de laquelle le recourant a exercé sa fonction de "Dean", à 413'820 francs bruts par année. Si l'on examine la suite de la carrière du recourant, il apparaît, toujours selon les explications fournies dans le cadre du recours, que la prise du poste d'enseignant dès le 1^{er} juillet 1991 a non seulement nécessité un intense travail de recherche durant près de dix-huit mois, mais qu'elle n'implique absolument pas les mêmes responsabilités et les mêmes tâches que celles de directeur général, tant il est vrai que l'enseignement n'a aucun point commun avec la direction administrative et financière d'une entité quelle qu'elle soit, a fortiori une école ou une université. Du point de vue hiérarchique, le recourant était jusqu'à fin 1989 le "no 1" de l'A._____ et, dès le 1^{er} juillet 1991, il est devenu un enseignant, parmi les nombreux autres que compte l'école, soumis au nouveau directeur général. Son salaire annuel brut a passé de 413'820 francs en 1989, à 378'000 francs en 1990, pour l'année sabbatique, et à 200'400 francs en 1991 (lettre d'engagement de l'C._____, signée par directeur général Juan F. Rada), soit une diminution de plus de 50 pour cent, si l'on se réfère à la dernière année d'activité du recourant en tant que "Dean" et à presque 50 pour cent par rapport à la rémunération de l'année sabbatique. Même s'il est vrai que l'activité antérieure du recourant auprès de l'école n'était pas totalement inutile pour son enseignement, il convient d'admettre que le passage de la fonction de directeur général à celle de professeur constitue un changement d'état, car il ne s'agit pas de la même profession. En effet, dans l'hypothèse où le recourant aurait quitté son poste de directeur à l'C._____ pour se consacrer à l'enseignement dans une autre école ou université, le changement d'état n'aurait fait aucun doute. Le critère de changement de profession ne saurait être dénié par le seul fait que l'intéressé exerce sa nouvelle profession au sein de la même entité, cela d'autant plus que le salaire versé a subi une importante modification.

6. Conformément à la jurisprudence, il y a dès lors lieu d'admettre que le recourant a changé de profession en devenant enseignant dès le 1^{er} juillet 1991 et en voyant son salaire diminuer de près de la moitié. Les conditions légales donnant droit à une taxation intermédiaire sont ainsi remplies en l'espèce. 7. Vu ce qui précède, le recours doit être admis. Les frais restent à la charge de l'Etat. Le recourant qui était assisté d'un mandataire a droit à des dépens.

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