

VD_OMNI FI.1994.0132 vom 24. Dezember 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-12-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0132

FR: VD_OMNI FI.1994.0132 du 24 décembre 2002

IT: VD_OMNI FI.1994.0132 del 24 dicembre 2002

Regeste

X c/ ACI | Le début d'une activité accessoire ne justifie pas une taxation intermédiaire. Maintien d'une taxation intermédiaire opérée au moment où l'activité de l'épouse a commencé d'être exercée à mi-temps, rapportant environ 33'000 francs par année. La même activité exercée précédemment, avec des interruptions, pour environ 350 francs par mois, ne peut qu'être qualifiée d'activité accessoire. Application à titre subsidiaire, au revenu de l'épouse ou à celui du couple, de la proportion de 20 % de variation retenue par les directives de l'AFC pour le cas du changement de profession.

Erwägungen

E. 31

décembre 2002 pour ce qui concerne la période 1989-1990. Le Tribunal administratif a délibéré par voie de circulation. Considérant en droit: 1. Bien que la décision sur réclamation contestée par les recourants ne mentionne pas l'impôt cantonal et communal et qu'elle se réfère notamment à la doctrine et à la jurisprudence relative à l'impôt fédéral direct, il résulte indirectement des dispositions qu'elle déclare appliquer (art. 70 et 72 LI) qu'elle concerne l'impôt cantonal et communal et que l'impôt fédéral direct, comme l'indique l'autorité intimée dans ses dernières déterminations, n'est pas en cause.

2. La décision attaquée relève diverses contradictions, de date notamment, entre les pièces fournies par les contribuables et elle récapitule les diverses périodes d'activités et les rémunérations correspondantes de la recourante entre septembre 1986 et octobre 1989, soit avant la date du 1er novembre 1989 à laquelle prend effet la taxation intermédiaire litigieuse. Dans leur recours, les recourants se bornent à affirmer que la recourante a commencé une activité d'assistante en novembre 1986 pour un salaire d'environ 350 francs par mois. Il ne discutent cependant pas les constatations de fait retenues par l'autorité intimée, en particulier quant aux périodes et aux rémunérations perçues par la recourante. Or les constatations de l'autorité intimée concordent dans l'ensemble avec les certificats de salaires figurant au dossier, qui se recourent en partie entre eux. Il n'y a donc pas lieu de remettre en cause l'état de fait de la décision attaquée.

3. Dans leur recours, les recourants exposent qu'après une période d'inactivité d'une certaine durée, la recourante a repris son travail dès le mois de novembre 1986 à Genève, employée alors pour un salaire mensuel d'environ 350 francs, puis qu'elle a été engagée à Lausanne à mi-temps pour un salaire de 33'289 francs dans un emploi qu'elle occupait toujours à la date du recours. Il n'est ainsi pas contesté finalement qu'une taxation intermédiaire pour début d'activité lucrative doit être opérée. Seule est litigieuse la date de cette taxation intermédiaire, les recourants invoquant celle du 1er novembre 1986 tandis que l'autorité intimée a retenu le 1er novembre 1989, date du début de l'activité à mi-temps décrite ci-dessus. 4 a) Dans un arrêt FI 2001/0010, le Tribunal administratif a

rappelé qu'en instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, l'article 70 LI (on entend ici par ce texte la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) - comme du reste l'article 96 AIFD - prévoit une dérogation importante au principe général de l'imposition bisannuelle - système dit *praenumerando* -, selon lequel la taxation se fait tous les deux ans et, pour cette durée, sur la base du revenu annuel moyen des deux années civiles qui précèdent la période fiscale. Le canton de Vaud a en effet opté pour le système d'imposition d'après le revenu présumé, système dit *praenumerando* avec évaluation *postnumerando*. En droit fédéral, tant l'AIFD (art. 41), dont on sait qu'il a été remplacé dès le 1er janvier 1995 par la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), que cette dernière (art. 43 et 45), ainsi que la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs (LHID, art. 15), connaissent également ce système. Il repose sur la présomption que le revenu acquis au cours de la période précédente (période de calcul ou d'évaluation) est de même nature et de même importance que celui acquis pendant la période fiscale ou de taxation, soit la période pour laquelle l'impôt est dû (cf. Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 1994, p. 335-336; Dino Venezia, *Imposition dans le temps du revenu des personnes physiques*, in *l'Expert-comptable suisse* 1993, p. 367s.). La taxation intermédiaire tend à corriger une taxation antérieure en fonction de faits survenus en cours de période; cette dernière sera donc remplacée par une nouvelle taxation dès la date de l'événement engendrant cette taxation intermédiaire (Ryser/Rolli, *op. cit.*, p. 417). Elle 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; dans ce cadre, tous les éléments du revenu touchés par la modification doivent être pris en considération. 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 du contribuable, autrement dit d'éviter une distorsion entre la charge fiscale de celui-ci et sa capacité contributive (v. arrêt du Tribunal fédéral, non publié, dans la cause M. D. c/CCRI VD et ACI, du 1er octobre 1992, cons. 3b; ATF du 5 septembre 1990, in *Archives de droit fiscal* 60, 186, cons. 2a). Cependant, le contribuable ne doit être ni privilégié ni défavorisé du fait du changement intervenu dans sa situation économique (v. *Archives* 60, 338, cons. 2c). La taxation intermédiaire constitue cependant une exception et se trouve subordonnée à une modification durable des bases d'imposition et à l'existence de circonstances particulières dont la loi donne une énumération limitative (v. ATF 110 Ib 313; 109 Ib 11; RDAF 1990, 29; 1982, 429; 1977, 398; cf. également, Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème édition, Lausanne 1998, p. 469). Dans ces conditions, l'énoncé des cas donnant lieu à une taxation intermédiaire doit être considéré comme exhaustif (v. Ernst Känzig, *Wehrsteuer*, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, ad art. 42 n° 2); par surcroît, la modification du revenu imposable doit non seulement être durable, mais encore essentielle (v. ATF 109 Ib 12 et les arrêts cités), tout au moins en cas de cessation d'activité.

b) La taxation intermédiaire peut être requise par le contribuable lorsque se produit l'un des événements consacrés par le texte de loi, les art. 96 AIFD et 70 LI concordant, à savoir une dévolution pour cause de mort, le divorce ou la séparation prononcée par le juge, le début ou la cessation d'une activité lucrative, ainsi qu'un changement de profession. Ces trois derniers événements 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 (art. 42 AIFD; v. en outre art. 45 lit. b LIFD); cette condition réalisée, le contribuable a le droit d'être imposé selon sa nouvelle situation, pour les éléments du revenu

touchés par le motif de taxation intermédiaire. Selon la jurisprudence, l'art. 96 AIFD doit toutefois être interprété de façon restrictive (Archives 60, 254, cons. 3a; 57, 155; 54, 50; 53, 190). Ainsi, il y a lieu de procéder en règle générale à une seule taxation intermédiaire en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative, à savoir à l'entrée dans la vie active et en cas de cessation d'activité lucrative principale liée à l'âge ou à l'état de santé du contribuable, mais non pas déjà en cas d'augmentation ou de diminution partielle de l'activité lucrative, ni en cas de début ou de cessation d'une activité lucrative accessoire ou lorsque l'une des sources de revenu tombe (v. ATF 110 Ib 314). Selon Rivier, il y a début de l'activité lucrative dans la mesure où le contribuable s'engage dans une activité présumée durable, à temps complet ou à temps partiel; en revanche, un emploi purement accessoire et occasionnel ne saurait être pris en considération (op. cit. p. 471; v. en outre Känzig, op. cit., ad 42 nos 5 et ss, not. 8; cf. en outre StE 1986 B 63.13, n° 8). En outre, la taxation intermédiaire a lieu lorsque le contribuable lui-même ou les personnes auxquelles il est substitué fiscalement en réalisent les conditions. S'agissant d'époux dont les éléments imposables sont additionnés conformément aux art. 9 LI et 13 al. 1 AIFD, la doctrine (v. Känzig, op. cit. ad 42 AIFD, n° 34) et la jurisprudence (cf. ATF du 5 septembre 1990, in StE 1991 B 63.13 n° 29, cons. 2b) ont précisé que l'existence d'un motif justifiant une taxation intermédiaire doit être appréciée de façon séparée pour chaque conjoint car, malgré la substitution, la femme mariée demeure un sujet fiscal responsable solidairement avec son mari de sa part à l'impôt total. C'est dans ce contexte que s'inscrit la décision - jurisprudence au demeurant dépassée comme on le verra ci-dessous -, de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt dans la cause C. P., du 3 octobre 1985, dont il a été question durant la procédure de réclamation. c) Pour qu'une taxation intermédiaire puisse être notifiée, les bases d'imposition doivent être modifiées de manière essentielle. Ainsi, l'autorité de taxation doit rechercher si le revenu global du couple s'est modifié en raison du début ou de la cessation d'activité lucrative de l'un d'eux (Rivier, *ibid.*). En effet, il y a lieu de tenir compte que les époux forment une unité économique et qu'ils sont imposés de façon globale sur leurs revenus cumulés, pour déterminer si la modification des éléments imposables de l'époux qui réalise en sa personne le motif de taxation intermédiaire revêt ou non un caractère essentiel. aa) Ainsi, une taxation intermédiaire sera entreprise lorsque les bases de la taxation des deux époux, considérés dans leur ensemble, subissent une modification essentielle. De façon générale, en cas de changement de profession, le montant global des revenus du sujet fiscal visé par la taxation intermédiaire doit s'être modifié d'au moins 20%; aussi, pour les contribuables mariés, il convient de se baser sur la modification du revenu de l'époux qui a changé de profession, calculée par rapport au revenu que ce même époux réalisait auparavant (cf. Circulaire du 17 décembre 1985 concernant les instructions de l'AFC pour l'application des art. 42 et 96 AIFD, publiées in Archives 54, p. 445 et ss, not. 450-451; v. en outre Känzig, ad 42 AIFD n° 8, pp. 779-780). Dès lors, pour le Tribunal fédéral, une taxation intermédiaire ne se justifie en revanche pas lorsque le début (ou la cessation) de l'activité lucrative de l'épouse, qui serait en elle-même durable et importante, coïncide avec une diminution (ou une augmentation) de l'activité du mari et n'entraînerait qu'une modification peu importante - in casu: 8,5% - du revenu global brut du couple (v. ATF du 16 juin 1989, in StE 1991 B 63.13 n° 26, cons. 4b; dans le même sens, StE 1991 B 63.13, n° 29, déjà cité - augmentation de 10% du revenu global du couple -; cf. également, Instructions de l'AFC pour l'application des articles 42 et 96 AIFD, in Archives 19, 439 et ss, not. 445-446). Dans les deux arrêts précités, le Tribunal fédéral a opéré une comparaison entre, d'une part, le revenu de l'activité lucrative du couple durant la période

servant de calcul pour celle durant laquelle le fait générateur de la taxation intermédiaire s'est produit (*praenumerando*) et, d'autre part, le même revenu réalisé après que ce fait se soit produit (*postnumerando*). Au demeurant, le Tribunal fédéral ne prend en considération que l'évolution des revenus de l'activité lucrative du couple, sans tenir compte des autres éléments qui composent le revenu global (revenus des capitaux mobiliers ou immobiliers, etc.). Quoi qu'il en soit, plusieurs autorités judiciaires cantonales ont repris cette jurisprudence à leur compte en la développant (ainsi, v. FR, in RDAF 1998 II 478; ZH, in StE 1997, B 63.11, n° 7; VS, in StE 1994 B 63.13 n° 41; BE, in JAB 1992, p. 289). Il en est de même du Tribunal administratif (v. arrêts FI 92/149 du 30 septembre 1998 et 87/044 du 23 septembre 1992). bb) On retient du résumé de sa pratique - même si celle-ci n'est au demeurant pas toujours constante - que l'ACI considère, pour sa part, que les conditions permettant la notification d'une taxation intermédiaire sont réunies lorsque le début ou le changement de profession entraîne une incidence de l'ordre de 20% sur le revenu de l'activité lucrative du contribuable, respectivement du couple; ce n'est qu'à partir de ce pourcentage qu'une modification sera alors considérée comme essentielle. Le tribunal se référera donc à cette pratique. cc) Les modifications du revenu ne conduisent toutefois à une taxation intermédiaire que lorsqu'elles apparaissent en outre durables, selon toute probabilité (v. Känzig, ad 42 AIFD, n° 33). L'Administration fédérale des contributions considère que cette condition est remplie lorsque ces modifications subsisteront vraisemblablement au moins deux ans (v. Archives 54, p. 445 et ss, not. 451). d) Quant à ses effets, le début de l'activité lucrative donne lieu à une nouvelle mesure de l'impôt, s'il est durable, à partir du moment où le revenu subit une modification. Les éléments du revenu modifiés en raison de l'événement donnant lieu à une taxation intermédiaire viennent en augmentation ou en diminution du revenu imposable tel qu'il a été déterminé dans le cadre de la taxation ordinaire (cf. Rivier, pp. 473-474). 5.

Dans l'arrêt FI 2001/0010 cité au considérant précédent, le Tribunal administratif a considéré que l'activité entreprise par l'épouse à un taux d'activité de 40% ne pouvait pas être considérée comme une activité accessoire, si bien que par rapport à la situation de l'épouse, le début de cette activité constituait un motif de taxation intermédiaire. Comme il en résultait en outre une augmentation du revenu du couple de 25,5 % environ et que cette modification était durable, la taxation intermédiaire a été confirmée. 6.

En l'espèce, l'activité de la recourante s'est exercée de manière épisodique depuis septembre 1986 si l'on s'en réfère au résumé chronologique établi par l'autorité intimée sur la base des certificats de salaire, constatation de fait dont il n'y a pas lieu de s'écarter comme on l'a vu. Les recourants soutiennent qu'à la date du 1er novembre 1989, la recourante n'a fait que changer d'employeur sans que son statut soit modifié: ils allèguent que c'est en raison des contingences budgétaires qu'à Genève, son salaire ne s'élevait qu'à 350 francs par mois pour un emploi à 30% alors qu'il a atteint par la suite environ 2'700 francs par mois à Lausanne pour un emploi à mi-temps. a)

Quoi qu'il en soit du taux d'activité de la recourante jusqu'au 31 octobre 1989, on ne saurait faire grief à l'autorité intimée d'avoir qualifié d'activité accessoire l'activité de la recourante de 1986 à octobre 1989. Il suffit en effet de songer que cette activité a été, d'après les certificats de salaire, entrecoupée de plusieurs interruptions d'environ six mois et que selon les indications des recourants eux-mêmes, elle a procuré un revenu mensuel de 350 francs en moyenne alors que depuis novembre 1989, cette même activité exercée à mi-temps a permis la perception d'un salaire annuel net de 33'000 environ. Conformément à la jurisprudence citée ci-dessus, le début d'une activité accessoire ne justifie pas une taxation intermédiaire. C'est donc à tort que les

recourants soutiennent qu'une taxation intermédiaire aurait dû être effectuée en 1986. C'est donc bien la date du 1er novembre 1989 qui entre en considération. b) Au surplus, on observera que les directives de l'Administration fédérale des contributions citées plus haut (Circulaire du 17 décembre 1985 concernant les instructions de l'AFC pour l'application des art. 42 et 96 AIFD, publiées in Archives 54, p. 445 et ss, not. 450-451) précisent qu'en cas de changement de profession, le montant global du revenu de l'époux visé par la taxation intermédiaire doit en règle générale s'être modifié de 20 %. Si l'on devait appliquer cette proportion à la recourante (pour déterminer en somme la date du passage d'une activité accessoire à une activité principale à temps partiel), on constate que le revenu de la recourante a été multiplié par six ou sept au 1er novembre 1989. Si l'on applique cette proportion au revenu global des époux (telle est la solution adoptée dans l'arrêt FI 01/010 déjà cité), compte tenu du fait que le salaire annuel de l'époux oscillait régulièrement autour de 100'000 francs (il était légèrement inférieur à cette somme en 1987 et en 1988), on constate que depuis le 1er novembre 1989, le début de l'activité à mi-temps de la recourante a provoqué une augmentation du revenu du couple de plus de 20% même si l'on tient compte de ses gains épisodiques précédents. En effet, le certificat de salaire la concernant figurant au dossier fait état pour 1990 d'un salaire brut de 35'281 francs, soit un salaire net de 32'377 francs. 5. Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision attaquée maintenue. Un émolument sera mis à la charge de la recourante.

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