

VD_OMNI FI.1997.0037 vom 26. März 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-03-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0037

FR: VD_OMNI FI.1997.0037 du 26 mars 2001

IT: VD_OMNI FI.1997.0037 del 26 marzo 2001

Regeste

c/ACI et Commission d'impôt et Recette de district-Lausanne | Début d'activité indépendante en août 1991. Taxation intermédiaire 1991-1992 fondée sur le revenu réalisé au cours de la période de calcul qui suit le changement = 16 mois (09.1991-12.1992). Taxation ordinaire 1993-1994 fondée sur le revenu réalisé au cours de la période de calcul et de la 1ère année de la période de taxation = 28 mois (09.1991 - 12.1993) si cette base de calcul est plus représentative de la capacité contributive.

Erwägungen

E. 12

mars 1997, interjetés contre les décisions sur réclamation des 7 et 12 février 1997, ont été déposés par actes écrits et motivés dans le délai légal de trente jours; partant, ils sont recevables en la forme. 2. a) Les recourants ont fait l'objet d'une taxation intermédiaire parce qu'ils ont l'un et l'autre commencé une activité lucrative indépendante, respectivement les 15 août et 1er septembre 1991. La réalisation des conditions de la taxation intermédiaire n'est pas contestée, avec raison: elle est juridiquement fondée sur les art. 42 de l'Arrêté concernant l'impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) et 70 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (LI). En revanche, la question litigieuse a trait au calcul du revenu imposable dans la procédure de taxation ordinaire qui suit la taxation intermédiaire: il s'agit de déterminer si, durant la période 1993-1994, la base de calcul du revenu devait inclure uniquement les exercices 1991 et 1992 ou s'il fallait encore y intégrer l'exercice 1993. Les décisions entreprises ont évalué le revenu moyen de l'activité indépendante des recourants sur la base d'une période respectivement de 28 mois et demi et de 28 mois, soit depuis le changement de profession jusqu'au 31 décembre 1993. L'autorité de taxation motive sa décision en arguant que le début d'activité d'un médecin indépendant produit des bénéfices fluctuants qui ne reflètent pas la capacité contributive normale du contribuable. Les recourants contestent cette argumentation en faisant valoir que, selon la jurisprudence, à moins de circonstances changeantes ou spéciales, la prestation fiscale doit être déterminée sur une base d'estimation de 24 mois au maximum. b) En règle générale, le revenu imposable est calculé sur la base des revenus que le contribuable a réalisés pendant la période de calcul, c'est-à-dire pendant les deux années qui précèdent la période de taxation (art. 41 al. 1 AIFD; 69 LI). Est déterminant pour le calcul de l'impôt le revenu annuel moyen de la période de calcul (art. 41 al. 2 AIFD; 71 al. 1 LI). Ce système est fondé sur la présomption que le revenu de la période fiscale est de la même nature et de la même importance que celui de la période de calcul (Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 469). Il arrive parfois que cette présomption ne se vérifie pas. Dès lors, on s'écarte de cette règle générale de calcul lorsque le revenu s'est modifié de façon durable au cours de la période de taxation 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 (art. 42 AIFD; 70 LI). Dans ce cas, l'impôt se détermine sur la base du revenu acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement et calculé sur une année (art. 41 al. 4 AIFD et art. 71 al. 3 LI applicables par renvoi des art. 42 AIFD et l'art. 70 al. 1 LI). Toutefois, en pareille hypothèse, la loi ne précise pas quelle est la période qui doit servir de base pour le calcul du revenu imposable. En effet, la volonté du législateur était d'adopter une formule souple permettant aux autorités de taxation de choisir la période de calcul de cas en cas, afin que le résultat de la taxation corresponde autant que possible à la situation réelle du contribuable (ATF 103 Ib 341, ATF 80 I 270 consid. 3; RDAF 1971, p. 358 consid. 1; Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, 1. Teil, 1982, ad art. 41 al. 4, n.12). Selon la doctrine et la jurisprudence, il n'est pas exclu de déterminer le revenu de manière différente pour la période de taxation durant laquelle se produit l'événement déterminant et la période ordinaire qui suit (Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, thèse St-Gall 1984, p. 186; Steinmann, Zum Bemessungszeitraum bei der Wehrsteuer in Fällen von Gegenwartsbemessung oder sonstiger "ausserordentlicher" Bemessung, Arch. 48, p. 513 ss, spéc. p. 521; RF 1993, p. 536; Arch. 45, p. 259; ATF 103 Ib 341). De jurisprudence constante, pour la première période de taxation (c'est-à-dire la période au cours de laquelle se produit l'événement déterminant), il faut en principe se fonder sur le rendement obtenu au cours de la période de calcul qui suit immédiatement le changement et reporté sur une année (RDAF 1965, p. 71; RDAF 1971, p. 359 consid. 1b). Ainsi, en règle générale, on ne saurait aller au-delà de la fin de la période de taxation (ATF 94 I 375, RDAF 1971 p. 357; Steinmann, Arch. 48, p. 519). Une extension de cette période peut toutefois se justifier en présence de circonstances particulières ou si le résultat est le même (RDAF 1971, p. 362 consid. 1c; RDAF 1958, p. 72; RDAF 1965, p. 71; RDAF 1954, p. 18 consid. 3b; RDAF 1950, p. 284; Masshardt, Gendre, Commentaire de l'IDN, 1980, ad art. 41, n. 22; Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 260). Selon le Tribunal fédéral, le résultat d'un exercice ne portant que sur les huit premiers mois à compter de l'ouverture d'un cabinet médical n'est pas suffisamment significatif (RDAF 1955, p. 228). Dans ce dernier cas d'espèce, il était justifié d'étendre la période de calcul au-delà de la période de taxation, soit à une période de vingt mois, incluant le second exercice clos. Par contre, de simples variations du chiffre d'affaires et du bénéfice ne justifient pas encore une dérogation à la règle (Arch. 32, 320; RDAF 1965, p. 71). S'agissant de la période de taxation qui suit celle où l'événement déterminant s'est produit, la doctrine et la jurisprudence admettent qu'on puisse se fonder à la fois sur le revenu acquis jusqu'à la fin de la période de calcul et sur celui acquis au cours de la première année de la nouvelle période de taxation (RF 1993, p. 538, consid. 1d; Känzig, op. cit., ad art. 41 al. 4 n.13). On tiendrait ainsi compte du fait que cette période constitue une période de transition entre le système d'imposition selon le revenu acquis et le système ordinaire d'imposition selon le revenu présumé (Känzig, op. cit., ad art. 41 al. 4, n.13; StE 1984 B 63.13 n°1; RDAF 1977 p. 392; ATF 103 Ib 341). L'expérience montre en effet que c'est seulement après un certain temps d'activité qu'un nouveau commerce atteint une pleine capacité de rendement représentative de la capacité contributive réelle du contribuable. En particulier dans les professions libérales, il arrive fréquemment qu'au terme du premier exercice, de nombreuses créances soient en attente d'encaissement et que les comptes ne donnent pas le reflet exact de la capacité contributive (Steinmann, Arch. 48, p. 513 ss, spéc. p. 522). Ainsi, le Tribunal fédéral a confirmé une décision des autorités fiscales bernoises qui, s'agissant

d'un contribuable qui avait commencé une activité le 1er octobre 1970, avaient pris comme base de calcul du revenu pour la période 1971-1972, en plus du résultat du premier exercice clos le 30 septembre 1971, celui du deuxième exercice clos le 30 septembre 1972 (ATF 103 Ib 341, consid. 2a). Pour le Tribunal fédéral, le fait que le revenu avait doublé d'un exercice à l'autre était un élément déterminant qui justifiait d'étendre la période de calcul en y incluant le deuxième exercice. Dans un arrêt plus récent, la Commission de recours en matière d'impôt de Fribourg a admis, s'agissant d'un cabinet médical ouvert au mois d'août 1983, que le revenu imposable de la période 1985-1986 soit déterminé à partir du résultat des exercices clos au 31 décembre 1984 et au 31 décembre 1985, quand bien même le premier exercice avait duré 17 mois (RF 1993, p. 536). Comme l'impôt doit être fixé sur la base d'un revenu annuel représentatif, on déroge au principe d'une taxation fondée sur le revenu acquis jusqu'à la fin de la période de calcul lorsque ce revenu - ainsi déterminé et calculé sur une année - conduit à une taxation inéquitable (RF 1993, p. 536). Il faut également s'écarter de ce principe, lorsque le revenu devant servir de base de calcul a été augmenté ou au contraire réduit de manière importante par des recettes ou des charges extraordinaires. c) En l'espèce, les recourants ont ouvert leur cabinet médical respectivement les 15 août et 1er septembre 1991. Les résultats du premier exercice (qui comprend 16 mois et demi et 16 mois) s'élèvent à 136'149 fr. pour Mme A. _____ et à 156'093 fr. pour A. _____. Les revenus réalisés au cours de l'exercice 1993 sont respectivement de 323'344 fr. et de 265'073 fr. Pour l'exercice 1994, les bénéfices se montent à 387'472 fr. et à 337'633 fr. Dans le cadre de la taxation intermédiaire, l'autorité fiscale a évalué le revenu imposable des recourants sur la base des revenus réalisés depuis le changement d'activité jusqu'au 31 décembre 1992. Ce mode de calcul est entièrement justifié selon la jurisprudence et la doctrine précitée (consid. 2b ci-dessus), car l'autorité n'a pas étendu la base de calcul au-delà de la période de taxation. Du reste, cette taxation n'est pas contestée par les recourants. S'agissant de la période 1993-1994, l'autorité de taxation a fixé le revenu annuel moyen des recourants en étendant la base de calcul à 28 mois et demi, respectivement 28 mois (soit du changement d'activité au 31 décembre 1993). Les recourants contestent ce mode de calcul en soutenant que l'exercice clos au 31 décembre 1992 est d'une durée suffisamment significative. Comme on l'a vu, la doctrine et la jurisprudence admettent que, dans certaines circonstances, on prenne comme base de calcul, en plus du revenu acquis pendant la période précédente, le revenu acquis lors de la première année de la période de taxation. Même si, en l'occurrence, le premier exercice a duré environ 16 mois, il n'est pas représentatif de la capacité contributive des recourants pour la période 1993-1994. En effet, le premier exercice comptable ne tient pas compte des créances en attente d'encaissement. En outre, et c'est là l'élément décisif, le fait que les bénéfices d'exploitation des exercices 1993 et 1994 ont presque doublé par rapport à celui de l'exercice 1992 démontre que ce dernier ne reflète pas la réelle capacité contributive des recourants. Au demeurant, les recourants n'ont pas cherché à établir que le résultat de l'exercice 1993 a été influencé par des recettes extraordinaires. Il faut donc admettre qu'il est plus représentatif de la capacité des contribuables que l'exercice clos au 31 décembre 1992. Dès lors, c'est à raison que, pour la période 1993-1994, l'autorité intimée a étendu la période de calcul en prenant également en considération l'exercice 1993. 3. a)

En matière d'impôt cantonal et communal, les recourants revendiquent, dans le cadre de leurs taxations intermédiaires, la déduction des versements OPP 3 qu'ils ont effectués en 1992 selon les barèmes applicables aux indépendants. En substance, l'autorité intimée refuse de telles déductions au motif que ces dépenses devraient être qualifiées

d'extraordinaires. Dès lors, ces versements ne pourraient pas être déduits à la fois dans la taxation intermédiaire et dans la taxation ordinaire, mais qu'une seule fois dans la période 1993-1994. b) Selon l'art. 71 al. 3 LI, dans le cadre d'une taxation intermédiaire, l'impôt se détermine sur la base du revenu ou du bénéfice acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement, converti proportionnellement en un revenu ou bénéfice annuel. Il s'agit toutefois de ne prendre en considération que les éléments du revenu et de la fortune directement liés à la modification du statut des contribuables (art. 70 al. 1er, 1ère phrase in fine LI; voir en outre Rivier, *Droit fiscal suisse*, 1980, p. 260; Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 1998, p. 474). Ce revenu servira en principe deux fois à asseoir l'impôt: une première fois dans le cadre de la taxation intermédiaire et une seconde fois dans le cadre de la taxation ordinaire. Cette imposition successive du même revenu est conforme à la loi dans la mesure où les revenus et les dépenses déductibles n'ont pas un caractère extraordinaire (Rivier, *Droit fiscal suisse*, 1980, p. 261 et références citées). Dès lors, pour déterminer si les versements au 3ème pilier A sont des éléments concernés par la taxation intermédiaire, il faut examiner s'ils sont directement liés à la modification du statut des contribuables et s'ils constituent des dépenses ordinaires. En matière d'impôt fédéral direct, la Circulaire n°2 du 31 janvier 1986 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC) dispose que, "comme la déduction des cotisations à des formes reconnues de prévoyance est liée à la condition que le contribuable exerce une activité lucrative, il est logique d'inclure cette déduction dans la procédure de taxation intermédiaire se rapportant au revenu du travail et de se fonder sur la nouvelle situation" (circulaire publiée in *Prévoyance professionnelle et impôts, Cas d'application*, édité par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Commission LPP, 1992, p. 312, spéc. p. 318; dans le même sens, *Instructions de l'Administration fédérale des contributions relatives à la taxation intermédiaire*, édition 1985, p. 9; voir les nuances apportées à la solution de l'AFC notamment par Paschoud, *Le traitement fiscal du troisième pilier*, in *Prévoyance professionnelle et fiscalité*, édité par le CEDIDAC, 1987, p. 87 ss, spéc. p. 100; en outre *Prévoyance professionnelle et impôts*, op. cit., p. 158). La solution qui prévaut en matière fédérale peut entraîner des distorsions dans l'imposition du contribuable. Aussi est-elle critiquée par certains auteurs qui relèvent au surplus que les autorités cantonales ne sont pas tenues de l'adopter en droit cantonal (Paschoud, *Le traitement fiscal du troisième pilier*, in *Prévoyance professionnelle et fiscalité*, édité par le CEDIDAC, p. 87 ss, spéc. p. 100 s.; Yersin, *Prévoyance professionnelle et pratiques fiscales*, Arch. 56, 385, spéc. p. 408). On observe à cet égard que la constitution ou l'alimentation d'un 3e pilier A présente certaines particularités qui permettent de douter du caractère périodique - et donc ordinaire - de la dépense. En effet, s'il est certes nécessaire d'exercer une activité lucrative pour être admis à déduire ces versements, une fois cette condition remplie, les cotisations demeurent à la libre discrétion du contribuable; il peut les faire varier librement dans le temps en fonction de ses ressources. Contrairement au 2ème pilier, le 3ème pilier A est libre et volontaire. Le contribuable peut donc opérer des versements OPP 3 pour une année, puis les interrompre plusieurs années et enfin les reprendre. Il peut également faire ses versements annuels en une fois, n'importe quand dans l'année, ou en plusieurs fois (*Prévoyance professionnelle et impôts*, op. cit., p. 156). Fondé sur ces motifs, en matière d'impôt cantonal et communal, le Tribunal administratif a jugé que les cotisations au 3ème pilier A constituent des charges extraordinaires (FI 88/032 du 9 juin 1994). Le caractère discrétionnaire de cette dépense avait été tenu pour déterminant. Un arrêt récent vient de confirmer le caractère extraordinaire de ce type de dépense (FI 98/003 du 13 décembre

2000, consid. 3d, qui a trait au rachat de cotisations LPP). Il s'ensuit qu'en droit vaudois, les montants versés pour constituer ou alimenter un 3ème pilier A ne sont jamais compris dans les taxations intermédiaires, ni en début ou en fin d'activité, ni en cas de changement de profession. Le système *praenumerando* s'applique donc sans exception (Yersin, op. cit., p. 408). Dès lors, il était justifié de ne pas tenir compte des versements OPP 3 dans la cadre de la taxation intermédiaire du droit cantonal et communal. 4. Vu les considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté aux frais des recourants, qui ne peuvent prétendre à des dépens.

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