

VD_OMNI FI.2001.0010 vom 6. Juli 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-07-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0010

FR: VD_OMNI FI.2001.0010 du 6 juillet 2001

IT: VD_OMNI FI.2001.0010 del 6 luglio 2001

Regeste

c/ACI | Imposition du couple; début d'activité lucrative de l'épouse sans diminution correspondante chez l'époux, entraînant, après comparaison avec le revenu imposable réalisé durant la période de calcul, une augmentation de 25,5% du revenu du couple. Taxation intermédiaire confirmée.

Erwägungen

E. 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).

2. De l'avis de l'autorité intimée, les trois conditions susrappelées étant réalisées dans le cas d'espèce, c'est à juste titre que la commission d'impôt a opéré une taxation intermédiaire avec effet au 1er janvier 1995.

a) S'agissant tout d'abord de la première condition, on observe que l'épouse

X. _____ a débuté en janvier 1995 une activité lucrative à raison de 40% d'un temps complet. En raison du taux à concurrence duquel elle s'exerce, cette activité à temps partiel ne saurait être considérée comme accessoire. On ne saurait, à cet égard, suivre les recourants dans leurs explications tendant à démontrer que cette nouvelle situation, soit la prise par l'épouse X. _____ d'une activité, doit être appréciée dans sa globalité, par rapport au couple; au contraire, on a vu ci-dessus que l'existence d'un motif justifiant une taxation intermédiaire doit être appréciée de façon séparée pour chaque conjoint. Par conséquent, il y a lieu de considérer que la situation de l'épouse X. _____ à compter du 1er janvier 1995, prise individuellement, génère la notification d'une taxation intermédiaire.

b) Il reste encore à déterminer si cette nouvelle situation entraîne une modification essentielle du revenu du couple. Dans ses dernières écritures, l'ACI a pris à tort, comme premier élément de comparaison, sans s'en expliquer clairement du reste, le revenu annuel brut provenant de l'activité de l'époux X. _____ durant la période de calcul 1991-1992; il s'agit pourtant de tenir compte du revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative de celui-ci durant la période de calcul 1993-1994, soit 79'861 francs. Ce chiffre doit être comparé avec le second élément de l'équation. Or, avec le salaire brut moyen provenant de l'activité que l'épouse X. _____ exerce depuis le 1er janvier 1995, 20'462 francs, le revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative du couple durant la période de calcul 1993-1994 atteint ainsi 100'323 francs en moyenne. Dans la mesure où le taux d'activité de l'époux X. _____ n'a, quant à lui, pas été modifié, il n'y a en effet pas lieu de prendre, comme second élément de comparaison, le revenu réalisé par celui-ci à compter du 1er janvier 1995, à l'image du Tribunal fédéral dans la jurisprudence citée plus haut. Il résulte de cette comparaison que ce revenu, après la prise par l'épouse X. _____ d'une activité lucrative, a ainsi subi une augmentation de 25,5% environ. Force est donc d'admettre que le produit de cette nouvelle activité influe dans une mesure essentielle sur la capacité contributive du couple. Dès lors, la seconde condition est également réalisée en l'occurrence. c) Il n'est pas allégué que la condition de durabilité de la nouvelle activité de l'épouse X. _____ ferait défaut; c'est par conséquent à juste titre qu'une taxation intermédiaire a, d'office, été effectuée avec effet au 1er janvier 1995. Au surplus, le calcul opéré par la commission d'impôt, qui n'est du reste pas remis en cause, ne prête guère, compte tenu des éléments recueillis et figurant au dossier, à la critique. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Au surplus, les recourants succombant, il se justifie de mettre à leur charge l'entier de l'émolument de justice.

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