

VD_OMNI FI.2001.0117 vom 4. April 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-04-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0117

FR: VD_OMNI FI.2001.0117 du 4 avril 2002

IT: VD_OMNI FI.2001.0117 del 4 aprile 2002

Regeste

c/ ACI | Le "pont" AVS, à l'instar de la rente AVS, n'est pas pris en considération dans le cadre de la taxation intermédiaire; il l'est en revanche dans le cadre de la taxation de la première période fiscale ordinaire qui suit.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 04.04.2002 FI.2001.0117

c/ ACI | Le "pont" AVS, à l'instar de la rente AVS, n'est pas pris en considération dans le cadre de la taxation intermédiaire; il l'est en revanche dans le cadre de la taxation de la première période fiscale ordinaire qui suit.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 4 avril 2002 sur le recours formé par M. et Mme A. _____, à ***** contre la décision rendue sur réclamation le 14 décembre 2001 par l' Administration cantonale des impôts (impôt cantonal et communal, période fiscale 2001-2002). * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Georges Wilhelm, assesseurs. Vu les faits suivants: A. a) M. A. _____, né en 1936, était auparavant employé au service de La Poste; il a bénéficié d'une retraite anticipée au 1er janvier 1999. b) A compter de cette date, M. A. _____ a reçu des prestations de la Caisse fédérale de pension, soit une rente de vieillesse mensuelle de 2'897 fr., d'une part, et une rente transitoire de 1'959 fr. 75, d'autre part; cette dernière constitue en fait un "pont AVS", servi par la caisse jusqu'à la date où l'intéressé atteint l'âge de 65 ans révolu, déterminant pour le versement des rentes AVS (soit en l'occurrence le mois d'août 2001). B. M. A. _____ a fait l'objet d'une taxation intermédiaire pour cessation d'activité avec effet au 1er janvier 1999. Dans ce cadre, la taxation n'a plus pris en considération le salaire réalisé par l'intéressé auprès de La Poste, mais bien plutôt le revenu de remplacement; concrètement seule la rente de vieillesse servie par la Caisse fédérale de pension a été prise en compte (soit 34'764 fr.), à l'exclusion du "pont AVS". Sur cette base, la décision de taxation du 21 février 2000 fixe le revenu imposable de M. A. _____ pour la période 1999-2000 à 12'000 fr. (6'600 fr. de revenu déterminant pour le taux). M. A. _____ n'a pas contesté cette décision. C. Le 9 août 2001, l'Office d'impôt de Lausanne-district a notifié aux époux A. _____ une taxation pour l'impôt cantonal et communal dû pour la période 2001-2002. Celle-ci retient, à titre de revenu, l'intégralité des rentes servies par la Caisse fédérale de pension, "pont AVS" compris, soit 58'281 fr. pour l'année de calcul 1999 et 58'628 fr. 40 pour l'année de calcul 2000; elle opère également diverses corrections par rapport au montant déclaré. Le revenu imposable est ainsi arrêté à 57'000 fr. L'impôt cantonal et communal dû à raison de ces éléments s'élève à quelque 9'514 fr. 25 par année fiscale (selon la simulation de calcul de l'impôt versée au dossier). D. Par lettre du 23 août 2001, M. A. _____ a formé une réclamation contre la

taxation précitée en faisant valoir divers griefs; il insiste surtout sur le fait que la taxation débouche sur des montants d'impôt beaucoup plus élevés pour 2001 (9'000 fr. environ) que pour les années 1999 et 2000 (entendu: environ 2'000 fr. par année); or, selon lui, rien ne justifie une telle différence. La commission d'impôt, puis l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) ont fourni aux intéressés diverses explications, oralement, puis par écrit, sans que cela ne débouche sur un retrait de la réclamation. Par décision du 14 décembre 2001, l'ACI a rejeté cette réclamation et confirmé par conséquent la taxation attaquée. C'est cette décision que les époux A._____ ont entreprise auprès du Tribunal administratif, par acte du 21 décembre 2001, soit en temps utile. Ils reprennent en substance le grief principal déjà évoqué plus haut. Dans sa réponse du 15 février 2002, l'ACI conclut au rejet du recours, tout en fournissant diverses explications au vu de l'évolution des éléments imposables des époux A._____. Considérant en droit: 1. Les recourants ont requis la fixation d'une audience afin de pouvoir développer leurs moyens. On rappelle ici toutefois que la procédure devant le Tribunal administratif est en principe écrite (art. 44 al. 1 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives; ci-après LJPA). Par ailleurs, les affaires fiscales ne sont pas des contestations sur des droits ou obligations à caractère civil relevant de l'art. 6 al. 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, ce qui aurait pu justifier la fixation d'une audience. De même, une appréciation anticipée des preuves conduit à retenir que l'audition du recourant n'est pas de nature à révéler des éléments de fait importants pour le jugement de la cause et ne ressortant pas déjà du dossier. La requête des recourants dans ce sens est donc écartée. 2. Les recourants font part en substance de leur incompréhension face à l'augmentation considérable du revenu imposable et des impôts dus entre la période fiscale 1999-2000 et la période fiscale 2001-2002, alors même que leur situation financière, selon eux, n'a en rien été modifiée. L'ACI explique à ce propos que cette dernière remarque est exacte, dans les grandes lignes en tous les cas, mais que les recourants ont bénéficié d'une taxation intermédiaire pour la période fiscale 1999-2000 et qu'ils ont été taxés en revanche en procédure ordinaire pour la période 2001-2002. Il en découle en substance qu'une partie des revenus réalisés en 1999 et 2000 n'ont pas été pris en considération pour la taxation de la première de ces périodes, mais l'ont été en revanche pour la seconde. Vérification faite, tel a bien été le cas dans les deux taxations évoquées ci-dessus. Il s'agit ainsi de vérifier ci-après que les dispositions relatives à la taxation intermédiaire ont été correctement appliquées à la situation des recourants. a) aa) En instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, l'art. 70 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI; v. également art. 80 s. de la loi du 4 juillet 2000 sur le même objet, nLI; v. en outre art. 17 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; ci-après LHID; RS 642.14) 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. 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 (Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, 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

certain 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). 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). bb) La taxation intermédiaire peut être requise par le contribuable lorsque se produit l'un des événements consacrés par le texte de loi, 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 deux 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 (v. en outre art. 17 lit. b LHID et 45 lit. b de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; ci-après: 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. cc) La cessation d'une activité à but lucratif permet ainsi au contribuable de requérir une taxation intermédiaire; en substance, celui-ci doit avoir mis un terme pour l'essentiel à l'activité principale à laquelle il consacrait le meilleur de son temps et tirait la part la plus importante des revenus de son travail (cf. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, ad art. 96 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur l'impôt fédéral direct - ci-après: AIFD -, n° 9, réf. citées). La renonciation à une activité peut ne pas être définitive; elle doit cependant s'étendre à une certaine durée (Archives 30, 88). dd) Selon l'art. 70 al. 1 LI, lorsqu'existe un motif de taxation intermédiaire "une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de la période, quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par la modification". En d'autres termes, les éléments non touchés par le motif de taxation intermédiaire restent inchangés (ils sont donc repris comme dans une taxation ordinaire); en revanche, les éléments touchés par le motif de taxation intermédiaire sont calculés en situation nouvelle (soit, s'agissant du revenu, en prenant ceux réalisés à compter de la date du motif de taxation intermédiaire, ceux-ci devant cependant être annualisés: v. à ce propos art. 71 al. 3 LI auquel renvoie l'art. 70 al. 1 LI précité; v. également la formulation de l'art. 46 al. 2 LIFD, qui codifie à cet égard la pratique antérieure). L'art. 46 al. 4 LIFD reprend en outre un autre point résultant de la jurisprudence; selon cette règle, lors de la taxation ordinaire suivante, les éléments qui ont été exclus du revenu ensuite de la taxation intermédiaire ne sont plus pris en considération; les éléments qui ont été ajoutés sont déterminés selon les règles applicables au début de l'assujettissement (pour le droit vaudois, ici déterminant, on peut se référer aux art. 71 al. 3 et 4 aLI et 81 al. 4 nLI; cette dernière disposition est d'ailleurs seule applicable à compter de la période fiscale 2001-2002, ici en cause). d) Plus précisément, dans le cadre d'une taxation intermédiaire pour cessation d'activité, il n'y a plus lieu de tenir compte des revenus de l'activité abandonnée; tel est le cas en particulier du salaire, s'agissant d'une activité dépendante (Archives 30, 176). En lieu et place, il y a lieu

de prendre en considération les revenus de remplacement, par exemple les rentes et pensions; mais tel peut être le cas également d'une prestation unique, peu important alors qu'elle soit servie avant ou après la cessation d'activité (v. à ce propos ATF 81 I 293 = Archives 24, 195; sur tous ces points, v. Duss/Schär, op. cit. no 17 s. ad 46 LIFD). Il faut bien évidemment réserver les revenus extraordinaires (non en cause ici toutefois) imposés dans le cadre d'une taxation spéciale et qui doivent donc être exclus de la taxation intermédiaire et de la taxation ordinaire suivante. S'agissant du droit vaudois, on mentionnera ici, à titre de rappel, l'impôt unique et distinct susceptible de frapper les prestations en capital obtenues lors de la renonciation à une activité ou de la cessation de celle-ci (art. 29 al. 1 let. aLI; v. aussi art. 82 nLI). On signalera encore que les instructions, diffusées par l'Administration fédérale des contributions en 1985 pour l'application des art. 42 et 96 (taxation intermédiaire de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct (ci-après AIFD); Archives 54, 445, spéc. p. 456) indiquent expressément que les rentes AVS, que le contribuable reçoit lorsqu'il atteint l'âge de la retraite, ne doivent pas être prises en compte lors de la taxation intermédiaire, mais seulement lors de la taxation ordinaire suivante (à ce propos, on soulignera que les règles de la LIFD ont repris pour l'essentiel celles de l'AIFD et la pratique qui s'était développée sur cette base; on peut ajouter que la pratique vaudoise, dans le cadre de l'application de l'art. 70 aLI coïncidait, à tout le moins s'agissant du motif de taxation intermédiaire de cessation d'activité, avec celle découlant du droit fédéral; sur ces questions, v. également Peter Locher Kommentar zum DBG, Bâle 2001 I, réf. no 11 ad art. 46 LIFD). L'ACI ajoute au surplus qu'elle assimile dans sa pratique les prestations qualifiées de "pont AVS" aux rentes AVS, solution que le Tribunal administratif ne voit pas de motif de remettre en cause ici. b) aa) Cela explique que la taxation - intermédiaire - rendue pour la période fiscale 1999-2000 ne tenait pas compte de la rente transitoire (pont AVS, servie à l'intéressé dès le 1er janvier 1999; soit 1959 fr. 75 par mois, d'où la différence également des revenus pris en compte sous chiffre 4b des déclarations respectives des périodes 1999-2000 et 2001-2002, élément d'ailleurs déclaré par le contribuable lui-même). bb) La période fiscale 2001-2002 est la première qui suit celle durant laquelle la taxation intermédiaire a été effectuée. Pour cette période est donc applicable l'art. 81 al. 4 nLI; en substance, cette disposition prévoit, on le rappelle, que, lors de la taxation ordinaire suivant la taxation intermédiaire, les éléments qui ont été exclus du revenu ensuite de cette dernière taxation ne sont plus pris en considération. Concrètement, cela vise, dans le cas d'une cessation d'activité, le salaire, qui n'entre dès lors plus dans l'assiette de la taxation ordinaire suivante. Par ailleurs, les éléments qui ont été ajoutés dans le cadre de la taxation intermédiaire sont déterminés selon les règles applicables au début de l'assujettissement; en l'espèce, cela touche la rente perçue par l'intéressé de la Caisse fédérale de pension, à l'exclusion du pont AVS. Pour les autres éléments, ils sont bien évidemment régis par les règles usuelles relatives à la taxation ordinaire, soit celles de l'art. 78 al. 1 nLI, selon lequel l'impôt sur le revenu est calculé sur la base du revenu moyen du contribuable pendant les deux années civiles ayant précédé la période fiscale. C'est cette dernière règle qui s'applique en l'espèce au "pont AVS" ; au demeurant, ce dernier élément constitue assurément un revenu et l'on ne discerne pas dans la loi de motif de l'exonérer de toute imposition (soit non seulement dans le cadre de la taxation intermédiaire, mais aussi dans le cadre des taxations ordinaires suivantes; tel est pourtant le résultat auquel tend la demande des recourants). cc) L'on peut sans doute comprendre dans une très large mesure la réaction, voire le désarroi des contribuables, confrontés apparemment à des obligations fiscales plus élevées qu'ils ne l'escomptaient. Il reste que l'absence d'imposition du "Pont AVS" durant la période

1999-2000, telle qu'elle résulte de la taxation intermédiaire, ne saurait constituer une assurance de la part de l'autorité pour l'imposition qu'il conviendrait de retenir pour une période fiscale ultérieure (v. d'ailleurs RDAF 1993, 1; dans cet arrêt, le Tribunal fédéral souligne que l'autorité fiscale peut adopter, lors d'une période fiscale ultérieure, une position différente de celle qu'elle avait retenue précédemment). Par ailleurs, on notera que, s'agissant des montants d'impôt dus (le Tribunal administratif n'est à cet égard pas compétent pour revoir le calcul de l'impôt: art. 239 nLI), la différence marquée entre ceux perçus pour la période 1999-2000 et ceux de la période suivante résulte pour l'essentiel de la progressivité du barème d'impôt, d'une part, du refus de la déduction sociale pour le logement lors de la seconde de ces périodes, d'autre part. A titre de comparaison, on remarquera encore que les contribuables avaient été imposés, pour la période 1997-1998, sur un revenu de 64'900 fr., proche de celui retenu pour la période 2001-2002; ils n'avaient alors pas non plus obtenu la déduction sociale pour le logement. De surcroît, les montants d'impôt perçus alors étaient plus élevés encore que durant la période actuellement en cours. En d'autres termes, le niveau de leurs obligations fiscales actuelles, s'ils avaient été plus attentifs à l'évolution de leurs éléments imposables, n'aurait pas été pour eux aussi surprenants, voire choquants qu'ils l'allèguent. 3. Le recours doit dès lors être rejeté, la décision rendue sur réclamation le 14 décembre 2001 étant pour sa part maintenue. L'émolument d'arrêt devra ainsi être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation le 14 décembre 2001 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. L'émolument d'arrêt, mis à la charge des recourants M. et Mme A. _____, solidairement entre eux est fixé à 800 (huit cents) francs. Lausanne, le 4 avril 2002 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint En tant qu'il applique la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110)

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