

VD_OMNI FI.2002.0084 vom 5. Mai 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-05-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0084

FR: VD_OMNI FI.2002.0084 du 5 mai 2003

IT: VD_OMNI FI.2002.0084 del 5 maggio 2003

Regeste

c/ACI | Ne change pas de profession le contribuable salarié d'une fiduciaire jusqu'à fin 1989, qui ouvre son propre bureau fiduciaire début 1990 en raison individuelle, avant de devenir six mois plus tard, en parallèle, salarié d'une SA dont il détient la moitié du capital-actions. L'ensemble de son revenu se détermine en effet selon des critères qui ne sont pas sensiblement différents de ceux en vigueur jusqu'à fin 1989. Refus de taxation intermédiaire confirmé.

Erwägungen

E. 6

décembre 1996; cf. dans le même sens, Commission cantonale de recours en matière d'impôts - ci-après: CCRI -, in RDAF 1982 p. 429), à tout le moins, pour le Tribunal fédéral, lorsqu'il continue à accomplir une activité de nature analogue à la précédente, laquelle impliquait déjà la prise en charge de responsabilités (v. StE 1986 B 63.13 n° 7; v. toutefois, arrêt FI 1989/0029, déjà cité). Cela étant, on ne saurait assimiler la situation d'un actionnaire d'une société anonyme à celle d'un contribuable de condition indépendante, en raison notamment de la limitation du risque économique au seul capital-actions qu'implique le choix de la société anonyme comme forme juridique. Aussi, pour déterminer si l'on est en présence d'un changement de profession, il faut s'en tenir aux formes juridiques choisies; est décisif à cet égard le maintien d'un contrat de travail. Autrement dit, quand bien même l'intéressé disposerait d'une autonomie très étendue dans l'exécution de ses tâches, les conditions permettant la notification d'une taxation intermédiaire ne seront pas réalisées si celui-ci conserve un statut de travailleur dépendant (v. FI 1996/0041 et RDAF 1982, 429 et ss, not. 432, déjà cités). bb) La pratique en la matière est constante; une taxation intermédiaire n'entre en considération que si la situation du contribuable s'est modifiée profondément dans son ensemble; de simples fluctuations ou une perte passagère du revenu restent sans incidence (v. Rivier, op. cit., p. 472; Instructions de l'AFC pour l'application des articles 42 et 96 AIFD, in Archives 19, 439 et ss, not. 445; cf. également StE 1991 B 63.13, nos 27 & 31; Archives 54, 48, cons. 2b). On admet généralement qu'il y a modification durable des bases d'imposition du revenu, 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 (v. arrêts FI 1989/0029 et 1995/001, déjà cités). Ainsi le passage d'une activité à temps complet à un mi-temps n'a à cet égard pas été jugé suffisamment significatif par le Tribunal fédéral pour justifier une taxation intermédiaire (v. StE 1984, B. 63.13, n° 3). La CCRI en a jugé de même dans deux prononcés du 20 juillet 1984 et du 6 août 1984 (in Revue fiscale 1986, 222), ainsi que le Tribunal administratif, s'agissant de l'exercice de deux activités salariées à mi-temps chacune, remplaçant une activité salariée à plein temps (v. arrêt FI

1990/065 du 12 juin 1992). En revanche, récemment encore, ce même tribunal a admis que l'exercice à mi-temps d'une activité salariée par un contribuable qui, jusqu'alors, ne réalisait en tant que salarié qu'un gain accessoire, constituait bel et bien un changement de profession, de sorte que les conditions engendrant la notification d'une taxation intermédiaire étaient réalisées (cf. arrêt FI 1994/132 du 24 décembre 2002). Il en va de même de la transition d'une occupation accessoire à une activité professionnelle principale et inversement (v. Archives 48, 56; v. en outre arrêt FI 1990/015 du 30 septembre 1998; cf., dans le même sens, Ryser/Rolli, op. cit., p. 343, réf. citées). Quand bien même il serait significatif (à cet égard, la pratique, confirmée par le Tribunal administratif notamment dans les arrêts FI 2001/010 du 6 juillet 2001, FI 1994/0132 du 24 décembre 2002, FI 1990/0065 du 12 juin 1992, est d'entrer en matière lorsque le début ou la cessation d'activité se traduit par une modification du revenu atteignant au moins 20%), ce changement dans la structure du revenu ne conduit toutefois à une taxation intermédiaire que lorsqu'il apparaît durable, selon toute probabilité. Dans sa circulaire du 17 décembre 1985 relative à l'application des articles 42 et 96 AIFD, 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). Ainsi, à moins d'un chômage complet excédant une année, une taxation intermédiaire ne se justifie en principe pas lors de la perte d'un emploi (v. StE 1996 B 63.13, Nr. 48; dans le même sens, TA, arrêts FI 1998/0045 du 6 mars 2001; FI 1994/0151 du 11 décembre 1996). Dans le même sens, la CCRI a déjà jugé par le passé qu'une interruption relativement brève de l'activité professionnelle ne justifiait pas l'application d'une taxation intermédiaire (v. RDAF 1976, 43). Dès lors, les conditions de la révision d'une décision de taxation intermédiaire sont réalisées lorsque le contribuable reprend, même de façon imprévue, une activité lucrative avant l'échéance d'une période de deux ans (v. arrêt FI 1994/0151, déjà cité). 3.

Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a estimé que les conditions n'étaient pas réalisées pour que le recourant puisse revendiquer à bon droit la notification d'une taxation intermédiaire avec effet au 1er janvier 1990. Dès lors, l'ensemble des revenus réalisés durant la période de calcul 1989-1990 ont été pris en considération pour arrêter les éléments imposables durant la période de taxation 1991-1992, ce en application de l'art. 111 al. 1 aLI (taxation bisannuelle praenumerando). a) Jusqu'au 31 décembre 1989, le recourant était salarié à plein temps chez A. _____ SA, puis au sein de la fiduciaire B. _____ SA; son salaire annuel brut était de 65'503 francs, soit en moyenne 5'458 fr. 60 par mois, avant qu'il ne se mette à son propre compte, dès le 1er janvier 1990, en qualité de réviseur. Son premier exercice (1990) s'est soldé par un bénéfice net de 10'255 fr. 40, contre 1'175 fr. 05 pour le deuxième (1991). L'exercice 1992, quant à lui, a été bouclé par un bénéfice net de 10'897 fr. 04. Le recourant a annoncé à l'autorité de taxation que son activité indépendante allait durer en principe au moins deux ans, ce qui a motivé l'envoi d'une taxation intermédiaire provisoire le 25 avril 1990, devenue définitive depuis lors (cf. arrêt 02/071). A fin 1996, à tout le moins, le recourant était toujours réviseur pour son propre compte. A compter du 1er juillet 1990 cependant, il a également repris une activité salariée chez C. _____ Société fiduciaire SA. Selon les certificats figurant au dossier, il a perçu à ce titre, jusqu'au 31 décembre 1991, un salaire mensuel brut de 3'000 francs, porté à 3'800 francs en 1992. On constate que cela s'est traduit par une diminution du revenu du recourant, supérieure à 20%. La différence entre le salaire mensuel réalisé en 1989 et la moyenne mensuelle des revenus cumulés des deux activités en 1990 sur six mois est de l'ordre de 30%; elle est même proche de 45% en 1991, pour se réduire à 15% en 1992. Comparés au salaire que le recourant réalisait chez B. _____ SA

jusqu'à fin 1989, les revenus enregistrés sur une période de trente mois (soit du 1er juillet 1990 au 31 décembre 1992) accusent ainsi une diminution moyenne de l'ordre de 25%. b) On peut toutefois se demander si le statut du recourant, dans la mesure où il est, certes, devenu administrateur de C. _____ Société fiduciaire SA, dont il détenait la moitié du capital-actions, est ce nonobstant demeuré celui d'un contribuable dépendant. L'autorité intimée a répondu par l'affirmative à cette question. Selon ses propres explications en effet, le recourant a exercé en parallèle, à compter du 1er juillet 1990, ces deux activités et a voué 40% (on se réfère sur ce point à sa réclamation) de son temps de travail à son activité indépendante; c'est, notamment, pour cette raison que l'autorité intimée, reprenant les explications du recourant, a considéré que les conditions permettant la notification d'une taxation intermédiaire n'étaient pas réalisées. Or, dans son pourvoi, après avoir indiqué préliminairement que la décision attaquée avait "très correctement" retenu les faits exposés, le recourant explique avoir en réalité consacré davantage de temps à l'exercice de son activité indépendante, celle-ci ne produisant pas d'emblée les résultats escomptés. Quoi qu'il en soit des explications pour le moins contradictoires du recourant, l'essentiel est de retenir que l'on ne se trouve pas en présence d'un changement de profession déterminant dans le cas d'espèce, la condition de durabilité faisant à tout le moins défaut. Durant la période du 1er janvier au 30 juin 1990, le recourant a exclusivement travaillé pour son propre compte et ses revenus ont été, à lire les comptes produits, relativement modestes. Il appert cependant que ces six mois durant lesquels il a effectivement changé de profession, mettant un terme à l'activité salariée qu'il exerçait jusqu'alors pour embrasser le statut d'un indépendant, constituent à cet égard une période trop brève pour que l'on puisse conclure in casu à une modification essentielle et durable des bases d'imposition. Au surplus, on aurait pu déduire des explications que le recourant a fournies le 14 décembre 1999 à l'ACI qu'il s'est mis à son compte à Y. _____ en janvier 1990; cela est pourtant contredit par les bilans des exercices 1991 à 1994 versés au dossier, lesquels attestent d'une activité de fiduciaire à Z. _____. Ainsi, les bases d'imposition intercantionales n'étant pas modifiées, le recourant ne peut donc pas invoquer les règles prohibant la double-imposition (v. sur ce point, ATF 122 II 259, cons. 3b). Le tribunal ne peut que confirmer la décision attaquée sur ce point. Certes, d'une part, le recourant a poursuivi l'exercice de son activité indépendante bien au-delà du 30 juin 1990, d'autre part, le taux d'occupation de cette activité à compter du 1er juillet 1990 - soit à tout le moins 40% de l'horaire normal - fait que l'on ne saurait assimiler celle-ci à une activité accessoire, celle-ci s'apparentant plutôt à un travail à mi-temps. D'un point de vue qualitatif, le statut du recourant ne s'est toutefois pas modifié puisqu'à compter du 1er juillet 1990, il a repris une activité salariée. Sans doute, une part importante de son revenu, provenant de l'exercice d'une activité indépendante à mi-temps, dépend désormais directement du succès de son activité, alors que l'entier de son salaire était autrefois garanti. Cependant, le recourant est demeuré à titre principal un contribuable salarié de condition dépendante, puisqu'après avoir été employé d'une fiduciaire, il est devenu directeur d'une société dont il détient la moitié du capital-actions, à savoir C. _____ Société fiduciaire SA. Ainsi, force est d'admettre qu'à compter du 1er juillet 1990, l'ensemble de son revenu se détermine selon des critères qui ne sont pas sensiblement différents de ceux qui étaient en vigueur jusqu'au 31 décembre 1989. c) Ainsi, les conditions cumulatives n'étaient en l'espèce pas réunies pour que le recourant puisse revendiquer à bon droit une taxation intermédiaire pour changement de profession à compter du 1er janvier 1990. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité de taxation a pris en considération, pour déterminer les éléments imposables de cette dernière période,

l'ensemble des revenus réalisés durant la période de calcul 1989-1990. Peu importe que la taxation provisoire du 25 avril 1990 soit entre-temps entrée en force, pour des raisons procédurales comme on l'a vu ci-dessus. 4. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Au surplus, un émolument - réduit à 800 francs pour tenir compte du sort du pourvoi dans l'arrêt FI 2002/071 - sera mis à la charge du recourant, celui-ci succombant.

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