

VD_OMNI FI.2004.0045 vom 11. März 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-03-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0045

FR: VD_OMNI FI.2004.0045 du 11 mars 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0045 del 11 marzo 2005

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du principe d'une taxation intermédiaire en raison de la prise, par la recourante, d'une activité lucrative dépendante. Cette taxation intermédiaire ne touche toutefois pas l'activité indépendante de la recourante qui peut être qualifiée d'accessoire et qui n'avait pas fait l'objet d'une taxation intermédiaire à son début. Cette attitude doit être opposée à l'ACI. Les pertes résultant de cette activité doivent donc être prises en considération après la taxation intermédiaire et jusqu'à la cessation de cette activité indépendante.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 11.03.2005 FI.2004.0045

X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du principe d'une taxation intermédiaire en raison de la prise, par la recourante, d'une activité lucrative dépendante. Cette taxation intermédiaire ne touche toutefois pas l'activité indépendante de la recourante qui peut être qualifiée d'accessoire et qui n'avait pas fait l'objet d'une taxation intermédiaire à son début. Cette attitude doit être opposée à l'ACI. Les pertes résultant de cette activité doivent donc être prises en considération après la taxation intermédiaire et jusqu'à la cessation de cette activité indépendante.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 11 mars 2005

Composition Pierre-André Marmier, juge. Fernand Briguet et Lydia Masmejan, assesseurs.
recourante M. et Mme X. _____, à Z. _____, autorité intimée Administration cantonale des impôts, à Lausanne autorité concernée Administration fédérale des contributions, Division principale DAT, à Bern, Objet Recours interjeté par M. et Mme X. _____ contre la décision sur réclamation rendue le 16 mars 2004 par l'Administration cantonale des impôts (ci-après ACI); taxation intermédiaire pour la période fiscale 1997-1998 concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal, taxation concernant l'impôt cantonal, communal sur le revenu et la fortune et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1999-2000 et taxation concernant l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2001-2002 Vu les faits suivants: A. M. et Mme X. _____ sont mariés et parents d'une fille, _____, née en _____. Ils sont domiciliés à Z. _____. A l'occasion du dépôt de leur déclaration d'impôt 1995-1996, les époux X. _____ ont annoncé le début d'une activité lucrative indépendante de Mme X. _____ le 1er avril 1993. Ils ont ainsi fait état, en raison de cette activité, d'une perte de 4'048 fr. en 1993 et d'une perte de 42'371 fr. en 1994. Ces résultats ont été mentionnés dans la déclaration d'impôt sous rubrique "Gain de l'épouse provenant d'une activité indépendante principale" . L'autorité fiscale, comme on le

verra sous lettre B ci-dessous, n'a pas procédé à une taxation intermédiaire en raison de cette prise d'activité indépendante de Mme X._____. Les intéressés ont signé le 14 juillet 1997 leur déclaration d'impôt 1997-1998. A cette occasion, ils ont déclaré des revenus nets provenant de l'activité lucrative dépendante exercée par M. X._____ de 99'418 fr. pour l'année 1995 et de 99'971 fr. pour l'année 1996. Sous rubrique "gain de l'épouse" ils ont fait état de revenus provenant d'une activité indépendante principale de - 42'641 fr. en 1995 et de - 17'486 fr. en 1996. Ils ont de plus annoncé un revenu net moyen pour les deux années précitées de 35'476 fr., représentant, après déduction pour contribuable modeste, un revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal de 23'066 fr. En tenant compte des parts résultant de la situation de famille, par 2,3, les intéressés ont indiqué un revenu déterminant pour le taux de 10'028 fr. A cette déclaration étaient joints les justificatifs usuels, dont notamment les comptes relatifs à l'activité indépendante de Mme X._____ mettant en lumière une perte nette de 17'486 fr.97 pour l'année 1996 et de 42'641 fr.14 pour l'exercice 1995. Par avis du 2 mars 1999, l'ACI a informé les époux X._____ qu'elle procéderait le 18 mars de la même année au contrôle des comptes de l'activité indépendante de Madame ainsi qu'aux positions des déclarations d'impôt 1995-1996 et 1997-1998 du couple et que la taxation 1997-1998 était maintenue provisoire au plus tard jusqu'au 31 décembre 2001. Dans le cadre de ce contrôle, il est apparu que Mme X._____ avait exercé différentes activités lucratives salariées depuis le mois d'avril 1997. Au dossier figurent en effet plusieurs certificats de salaire pour la déclaration d'impôt. Il s'agit tout d'abord d'un certificat de salaire d'Y._____ Ressources humaines SA du 16 janvier 1998 mettant en lumière 283 heures et 36 jours de travail de Mme X._____ pour la période du 28 avril au 29 juin 1997 pour un salaire net de 7'744 fr. et de deux certificats de A._____ SA du 15 janvier 1998 et du 19 janvier 1999 selon lesquels cette société avait versé à l'intéressée des revenus nets de 16'306 fr. en 1997 et de 38'572 fr. en 1998. B. L'ACI a rendu le 26 avril 1999 trois décisions de taxation définitive concernant les époux X._____. La première relative à la période du 1 er janvier 1995 au 31 décembre 1996 fixait le revenu imposable des intéressés pour cette période à 54'900 fr. et le revenu déterminant le taux à 23'800 fr. Dans ce cadre, l'ACI a fait figurer les pertes réalisées par l'intéressé durant les exercices 1993 et 1994 sous la rubrique "Revenu brut, activité indépendante principale de l'épouse" . La deuxième concernant la période du 1 er janvier 1997 au 30 avril 1997 retenait un revenu imposable moyen de 39'200 fr. et un revenu déterminant le taux de 17'000 fr. La troisième avait trait à la période du 1 er mai 1997 au 31 décembre 1998. Le revenu imposable du couple était arrêté à 116'500 fr. et celui déterminant le taux à 50'600 fr. Cette décision mentionnait de plus qu'une taxation intermédiaire avait été effectuée en raison du changement de profession de Madame et que le revenu annuel moyen réalisé dès ce changement de profession servait de base au calcul de l'impôt. La Commission d'Impôt du district d'B._____ a ainsi établi le 4 mai 1999 des décisions de compléments d'impôts pour les années d'imposition 1997 et 1998. C. En date du 25 mai 1999, M. et Mme X._____ ont déposé une réclamation contre les trois décisions précitées du 26 avril 1999. Ils y ont fait valoir qu'il était à tort mentionné que Madame exerçait une activité indépendante principale car elle avait commencé une activité dépendante principale, qu'ils souhaitaient connaître le détail des montants du revenu pour Madame X._____ pour l'année 1995, qu'il fallait réserver les déductions pour frais de déplacement et de repas en cas d'activité dépendante principale et qu'il y avait lieu de prendre en considération les pertes en rapport avec l'exploitation de la raison individuelle de Mme X._____ jusqu'à la date de la taxation intermédiaire, soit

jusqu'au 1^{er} avril 1997. L'ACI a soumis le 14 juin 1999 des propositions de règlement aux intéressés pour la période du 1^{er} janvier 1997 au 30 avril 1997 et pour celle du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998. Concernant la première de ces deux périodes, la proposition était identique à la décision de taxation et retenait donc un revenu imposable de 39'200 fr. avec un revenu déterminant le taux de 17'000 fr. Il y était en outre indiqué que, selon le système prae numerando, les pertes de l'activité indépendante de Madame, pertes déductibles, étaient celles des années de calcul 1995 et 1996, ceci jusqu'à la date de la taxation intermédiaire. Pour la période du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998, le revenu imposable des intéressés était arrêté à 114'500 fr. et le revenu déterminant pour le taux à 49'700 fr. Cette proposition de règlement confirmait le principe d'une taxation intermédiaire pour changement de profession de Madame et le fait que le revenu annuel moyen réalisé dès le changement de profession servait de base au calcul de l'impôt. Etaient joints à cette proposition le détail du calcul relatif au revenu de l'activité dépendante de Mme X. _____ et des explications pour la détermination de ses frais de transport et de repas. Par correspondance de leur mandataire du 7 septembre 1999, M. et Mme X. _____ ont transmis à l'ACI le bilan et les comptes de pertes et profits clôturés au 31 décembre 1997 et au 31 décembre 1998 concernant l'activité indépendante de Mme X. _____. Ils ont relevé que ces comptes dégageaient une perte global de plus de 34'000 fr. pour les années 1997 et 1998, que ces pertes devaient être déduites sur les années de taxation 1999/2000 et que les pertes des exercices 1995/1996 devaient être déduites sur les années de taxation 1997/1998 et qu'il était inacceptable que la date de la taxation intermédiaire en raison du début de l'activité de Madame entraîne une sanction sous la forme d'une non déduction des pertes liées à une activité indépendante reconnue comme telle dans les années de calcul. D. _____ Les époux X. _____ ont complété le 10 octobre 1999 leur déclaration d'impôt 1999-2000. Ils y ont tout d'abord mentionné en première page un début et une fin d'activité de Mme X. _____ respectivement le 1^{er} mai 1997 et le 30 juin 1999. Ils ont pour le surplus déclaré les revenus suivants pour les années 1997/1998 : - M. X. _____ : Fr. 98'583.- par année pour les années 1997/1998; - Mme X. _____ : sous rubrique activité dépendante principale : Fr. 24'050.- en 1997 Fr. 38'572.- en 1998 sous rubrique activité indépendante principale : - Fr. 28'480.- en 1997 et - Fr. 5'644.- en 1998. Les intéressés ont donc fait état de revenus imposables de 75'927 fr. et d'un revenu déterminant pour le taux de 33'011 fr. Par pli du 7 mars 2000 adressé à la Commission d'impôt du district de B. _____, les intéressés se sont étonnés du fait que la décision de taxation provisoire du 18 janvier 2000 retienne des éléments imposables à hauteur de 85'400 fr. alors qu'ils avaient déclaré des revenus de 75'900 fr. Ils ont aussi précisé que l'ACI n'avait pas répondu à leur correspondance précitée du 7 septembre 1999. Les époux X. _____ ont déposé leur déclaration d'impôt 2001-2002 le 25 mai 2001. Ils y ont déclaré un revenu imposable de 106'983 fr. et un revenu déterminant pour le taux de 46'514 fr. E. _____ L'Office d'impôt du district de B. _____ a rendu le 3 décembre 2002 une décision de taxation définitive pour les années 1999 et 2000. Le revenu imposable des intéressés a été à cette occasion fixé à 106'600 fr. et le revenu déterminant le taux à 46'300 fr. Cette décision précisait en outre que le revenu de l'activité dépendante de Madame avait été annualisé suite à la taxation intermédiaire et que les pertes de l'activité indépendante n'étaient pas admises en déduction. L'office précité a rendu le même jour une décision de taxation pour les années 2001 et 2002. Elle retenait un revenu imposable de 126'200 fr. et un revenu déterminant pour le taux de 54'800 Fr. Le Cabinet fiduciaire et fiscal Jag a déposé le 12 décembre 2002 une réclamation contre la décision de

taxation définitive précitée pour la période 1999/2000. Il a fait valoir qu'il s'opposait au refus d'admettre en déduction du revenu imposable les pertes de l'activité dépendante de Mme X. _____ par 24'480 fr. en 1997 et 5'644 fr. en 2000 (sic!). Ce cabinet a de plus souligné que l'ACI n'avait toujours pas statué sur la réclamation concernant ces pertes déductibles et que cette réclamation était également valable pour l'impôt fédéral direct. Ce même cabinet a déposé le 13 décembre 2002, au nom des intéressés, une réclamation contre la décision de taxation définitive du 3 décembre 2002 pour la période 2001/2002. Ils y contestaient les montants relatifs à une reprise de frais de représentation forfaitaires par 8'400 fr. en 1999 et par 9'000 fr. en 2000 chez M. X. _____. Il était aussi indiqué que cette réclamation valait également pour l'impôt fédéral direct. Par courrier du 23 mai 2003, l'ACI s'est déterminée sur les réclamations des époux X. _____ relatives aux périodes fiscales 1997/1998, 1999/2000 et 2001/2002. Elle s'est tout d'abord livrée à un rappel des faits depuis le dépôt, le 14 juillet 1997, de la déclaration d'impôt 1997/1998 des intéressés. L'ACI a ensuite rappelé les dispositions légales applicables en matière de taxation intermédiaire et a relevé que Mme X. _____ avait commencé une activité lucrative dépendante le 28 avril 1997 pour le compte d'Y. _____ et ce jusqu'au 29 juillet 1997 et que, dès le 1^{er} juillet 1997, elle avait été engagée par l'entreprise A. _____ SA, que ce début d'activité coïncidait avec l'arrêt de son activité indépendante principale, que c'était donc à bon droit que l'office d'impôt du district avait procédé à une taxation intermédiaire avec effet au 1^{er} mai 1997, que le revenu retenu dans ce cadre correspondait à la moyenne annuelle du revenu réalisé du 28 avril 1997 au 31 décembre 1998 et que les pertes des exercices commerciaux de 1995 à 1996 avaient été retenues jusqu'au 30 avril 1997, date du changement de situation professionnelle. Concernant les frais de représentation, l'ACI a rappelé que le règlement d'entreprise de l'employeur de M. X. _____ concernant cette question avait été admis par l'autorité de taxation le 9 août 2002 mais avec une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2001, qu'il n'était donc pas possible d'entrer en matière sur une demande d'admission de frais forfaitaires rétroactive et que, afin de tenir compte de l'adjonction à titre de revenus des frais de représentation et part privée aux frais de véhicule, pour la période fiscale 2001/2002, elle était à même de procéder à la rectification des éléments imposables fixés le 3 décembre 2002 en admettant à titre de frais de repas un montant de 2'800 fr. et 3'600 fr. à titre de frais professionnels pour chacune des années 1999 et 2000. L'ACI a donc, compte tenu des explications qui précèdent, retenu les nouveaux éléments imposables suivants pour la période fiscale 2001/2002 : - revenu imposable canton et commune : Fr. 119'800.- au taux de Fr. 52'000.-; - fortune imposable canton et commune : Fr. 0.-; - revenu imposable impôt fédéral direct : Fr. 115'500.-. Les intéressés ont ainsi été invités à faire savoir par écrit s'ils pouvaient se rallier à cette proposition de règlement ou s'ils désiraient maintenir leur réclamation. Une séance a eu lieu le 10 juillet 2003 dans les locaux de l'ACI en présence de M. X. _____ et de son mandataire. Il ressort du procès-verbal de cette séance que les frais de transport du domicile au lieu de travail ont été admis pour 3 km au tarif des transports publics et, concernant la taxation intermédiaire de Madame, que le bénéfice en capital n'avait pas été demandé suite à la remise du commerce. L'ACI a ainsi adressé aux époux X. _____ une nouvelle proposition de règlement le 18 juillet 2003. Elle a repris les éléments figurant dans sa précédente proposition de règlement du 23 mai 2003 et a confirmé, en rapport avec la taxation intermédiaire de Madame, qu'elle maintenait les éléments imposables fixés pour les périodes 1997/1998 et 1999/2000. Concernant les frais de représentation, elle a aussi repris les éléments de la proposition précitée mais a admis de procéder à la rectification des

éléments imposables fixés le 3 décembre 2002 en admettant, à titre de frais de transport, un montant de 1'392 fr., et pour les frais de repas, de 2'800 fr. et 3'600 fr. à titre d'autres frais professionnels pour chacune des années 1999/2000. Pour la période fiscale 2001/2002, l'ACI a arrêté le revenu imposable cantonal et communal à 118'400 fr- au taux de 51'400 fr., la fortune imposable à 0 et le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct à 118'100 fr. Par pli du 11 novembre 2003, M. et Mme X. _____ ont déclaré maintenir leur réclamation aux motifs que les pertes réalisées par Mme X. _____, dans le cadre de son activité indépendante, n'avaient pas été prises en compte pour les années 1997 et 1998 et que l'adjonction au salaire 1999 et 2000 de M. X. _____ d'un montant de 4'800 fr. de part privée aux frais de véhicule n'était pas justifiée, étant donné que ce véhicule n'était pas utilisé à des fins privées. F.

L'ACI a rendu le 16 mars 2004 une décision sur réclamation portant sur les réclamations des époux X. _____ des 25 mai 1999, 12 et 13 décembre 2002, concernant les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune et l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1997/1998, 1999/2000 et 2001/2002 contre les décisions de taxation définitive rendues par l'ACI le 26 avril 1999 concernant les périodes du 1^{er} janvier 1997 au 30 avril 1997 et du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998 et les décisions de taxation définitive rendues le 3 décembre 2002 par l'Office d'impôt du district de B. _____ concernant les périodes fiscales 1999/2000 et 2001/2002. Dite décision reprenait à nouveau les faits pertinents de la cause depuis le dépôt, le 14 juillet 1997, de la déclaration d'impôt des époux X. _____ pour la période fiscale 1997/1998. L'ACI y développait ensuite son argumentation juridique en exposant notamment que Mme X. _____ était passée d'une condition indépendante à un statut dépendant, que ce changement de conditions avait modifié de manière conséquente son revenu imposable (- 4'048 fr. en 1993, - 42'371 fr. en 1994, - 42'641 fr. en 1995 et - 17'486 fr. en 1996), que suite à la prise de son activité lucrative dépendante, elle avait réalisé un revenu annualisé de 37'448 fr. et que, le revenu de M. X. _____ étant resté stable, la base de taxation des deux époux considérée dans son ensemble, avait subi forcément une modification similaire. Pour l'ACI, c'était donc à juste titre que l'autorité de taxation avait d'office appliqué une taxation intermédiaire puisqu'il y avait un changement de profession qui impliquait une modification quantitative importante du revenu. Cette autorité a ensuite retenu que, pour la période antérieure à la taxation intermédiaire, s'étalant du 1^{er} janvier au 30 avril 1997, les pertes commerciales de l'activité indépendante de l'intéressée avaient été prises en compte dans la décision de taxation du 26 avril 1999 qui était confirmée à défaut de contestation. Dès lors, les pertes réalisées en 1995 et 1996 ne pouvaient pas, en raison de la taxation intermédiaire en date du 1^{er} mai 1997, être prises en compte pour la période de taxation du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998, tant sur le plan de l'impôt cantonal et communal que sur celui de l'impôt fédéral direct. Pour les mêmes raisons, les pertes ressortant de la comptabilité des années 1997 et 1998 provenant de l'activité indépendante de Madame ne pouvaient pas, aux yeux de l'ACI, être déduites lors de la période fiscale 1999-2000. Cette autorité a donc confirmé sur ce point les décisions définitives de taxation du 26 avril 1999 pour la période fiscale du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998 et du 3 décembre 1999 (recte 2002) pour la période fiscale 1999-2000 puisqu'en appliquant correctement la loi, l'autorité de taxation ne pouvait pas tenir compte de pertes commerciales pour la période postérieure à la taxation intermédiaire. L'ACI a toutefois précisé que la décision de taxation définitive du 26 avril 1999 pour la période du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998 serait néanmoins modifiée conformément à la proposition de règlement du 14 juin 1999 en raison du nouveau calcul des frais de déplacement de l'intéressée. L'ACI a ensuite examiné la question

litigieuse des indemnités forfaitaires versées à M. X. _____ par son employeur, le problème étant de savoir si ces montants étaient effectivement destinés à rembourser des dépenses professionnelles qui avaient été engagées ou s'ils devaient être considérés comme un revenu. Elle a ainsi admis, à titre exceptionnel, et au vu de l'ensemble des circonstances, une déduction pour M. X. _____, pour la période fiscale 2001-2002 à hauteur de 7'200 fr. pour chaque année pour les autres frais professionnels, étant précisé que cette décision valait tant sur le plan de l'impôt sur le revenu et la fortune que sur celui de l'impôt fédéral direct. L'ACI a en conséquence décidé de confirmer la décision définitive de taxation du 26 avril 1999 concernant la période du 1^{er} janvier au 30 avril 1997, la réclamation du 25 mai 1999 ne remettant pas en cause les éléments arrêtés pour cette période, d'admettre très partiellement la réclamation du 25 mai 1999 en fixant le revenu imposable à 114'600 fr. au taux de 49'700 fr. pour la période du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998, en raison du nouveau calcul des frais de déplacement pour l'activité de Mme X. _____, de rejeter la réclamation du 12 décembre 2002 demandant la prise en compte des pertes commerciales provenant de l'activité indépendante de Mme X. _____ pour la période fiscale 1999-2000 et d'admettre la réclamation du 13 décembre 2002 demandant la déductibilité de l'indemnité forfaitaire pour frais de représentation à hauteur de 7'200 fr. pour la période fiscale 2001-2002 concernant l'impôt cantonal, communal et l'impôt fédéral direct; en outre, les déductions à titre de frais de transport et de frais de repas ont été arrêtées de manière identique à la proposition de règlement du 18 juillet 2003, soit 1'392 fr. et 2'800 fr. Pour le surplus, le détail de cette décision sur réclamation sera repris dans la mesure utile dans les considérants qui suivent. G.

Par pli du 16 avril 2004, M. et Mme X. _____ ont indiqué à l'ACI qu'ils admettaient des explications présentées dans la décision précitée en rapport avec les indemnités forfaitaires versées à M. X. _____, qu'ils faisaient en revanche recours contre cette décision en tant qu'elle concernait Madame, qu'elle n'avait en effet pas cessé sa première activité indépendante mais qu'elle était devenue une activité accessoire imposable, que le bilan de son entreprise montrait que cette activité avait été poursuivie et maintenue pendant toute la période fiscale, qu'elle avait exercé une activité dépendante à temps partiel uniquement dans le but de rembourser ses créanciers et d'éviter une mise en faillite de sa société, que si elle avait réalisé un bénéfice dans le cadre de cette activité secondaire, il se serait automatiquement ajouté au revenu et que les pertes pouvaient donc être déduites puisque la société était toujours en activité. L'ACI a répondu le 27 avril 2004 qu'elle avait constaté dans sa décision sur réclamation que les conditions d'application d'une taxation intermédiaire étaient remplies et que l'activité indépendante qu'aurait poursuivi Mme X. _____ à titre accessoire postérieurement au 30 avril 1997 n'avait généré aucun produit en 1998 selon la comptabilité produite. Elle a donc imparti aux intéressés un délai de dix jours pour indiquer si leur dossier devait être transmis au Tribunal administratif à titre de recours contre la décision sur réclamation. H.

Les époux X. _____ ont confirmé le 5 mai 2004 qu'ils étaient déterminés à poursuivre la procédure et que leur courrier précité devait donc être transmis au tribunal de céans comme un recours à l'encontre de la déclaration sur réclamation. L'ACI a fait le nécessaire le lendemain, soit le 6 mai 2004. I.

L'ACI a déposé ses déterminations sur le recours le 2 juillet 2004. Elle y a renvoyé à sa décision sur réclamation en relevant que le litige portait exclusivement sur l'application d'une taxation intermédiaire en raison du changement de profession de Mme X. _____ et par conséquent sur le refus de prendre en considération des pertes d'exploitation des années 1996 à 1998 tombant dans la brèche générée par la taxation intermédiaire. Elle a fait valoir que les recourants n'apportaient pas d'éléments nouveaux, en

rapport avec une éventuelle poursuite de l'activité indépendante à titre accessoire de Mme X._____ parallèlement à l'exercice de sa nouvelle activité dépendante, que la comptabilité remise par les recourants démontrait qu'aucun chiffre d'affaires n'avait été réalisé en 1998, que, concernant l'exercice 1997, ce chiffre d'affaires s'était élevé à 28'708 fr., qu'en le comparant avec celui des années précédentes (65'350 fr. en 1995 et 83'876 fr. en 1996) il convenait d'admettre que ce chiffre d'affaires de 1997 correspondait à celui réalisé pour les quatre premiers mois de l'année, ce qui confirmait l'arrêt de cette activité par Mme X._____ simultanément au début de son activité dépendante le 28 avril 1997, que, par surabondance, en examinant plus en détail les produits réalisés en 1997, il fallait relever que sur ce montant de 28'708 fr. seuls 17'655 fr. concernait des ventes, le solde, par 11'706 fr., correspondant à des produits extraordinaires et que force était donc d'admettre que Mme X._____ n'avait pas poursuivi de manière effective son activité indépendante à titre accessoire suite à sa prise d'activité dépendante. L'ACI a donc conclu au rejet du recours.

J. Dans leurs observations complémentaires du 6 août 2004, les recourants ont relevé que, durant l'année 1997, les revenus de l'activité dépendante de Mme X._____ s'était élevés à 24'050 fr., qu'ils étaient donc inférieurs au produit de l'activité indépendante, qu'elle avait pris une activité dépendante à temps partiel afin de diminuer sa dette et d'éviter une faillite, qu'il fallait donc considérer pour l'année 1997, que son activité principale s'était exercée de façon indépendante et que les pertes réalisées durant cette période devaient donc être prises en considération. Par correspondance du 16 août 2004, l'ACI a confirmé sa décision sur réclamation et ses déterminations du 3 juillet 2004. K. Par avis du 19

août 2004, le juge instructeur du Tribunal administratif a informé les parties que l'instruction du recours est en principe achevée et que l'arrêt que rendrait le tribunal leur serait notifié dès que l'état du rôle le permettrait. Le Tribunal administratif a statué par voie de circulation. Considérant en droit 1. Il convient tout d'abord de cerner l'objet du litige et d'examiner quelles sont les questions qui sont encore litigieuses. De leur correspondance du 16 avril 2004, les recourants ont indiqué qu'ils admettaient les explications présentées par l'ACI dans sa décision sur réclamation en rapport avec les indemnités forfaitaires versées à M. X._____ et qu'ils faisaient recours contre cette même décision en tant qu'elle concernait Mme X._____. Dans ses déterminations du 2 juillet 2004, l'ACI a du reste confirmé que le litige portait exclusivement sur l'application d'une taxation intermédiaire en raison du changement de profession de Mme X._____. Enfin, dans leurs observations complémentaires du 6 août 2004, les recourants se sont appliqués à démontrer que Mme X._____ avait réalisé en 1997 des revenus plus importants provenant de son activité lucrative indépendante que ceux résultant de son activité salariée. Le tribunal de céans se limitera donc, dans le cadre du présent arrêt, à l'examen du principe de la taxation intermédiaire pour changement d'activité de Mme X._____ avec effet au 1^{er} mai 1997 et, cas échéant, aux conséquences de cette taxation quant à la prise en considération des pertes résultant de l'activité indépendante de la recourante postérieurement à cette date. 2.

a) On rappelle qu'en instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, l'article 70 aLI (on entend par cette abréviation la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, donc applicable en l'espèce) - comme du reste l'art. 96 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (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, jusqu'au 31 décembre 2002, a en effet opté pour le système d'imposition d'après le revenu présumé, système dit *praenumerando*. 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.) Le Tribunal administratif a confirmé que le système *praenumerando*, bien qu'il ne soit pas pleinement satisfaisant, n'était pas contraire au principe constitutionnel de la capacité contributive, dans la mesure où, précisément, il est corrigé par la taxation intermédiaire (v. arrêt TA FI 2003/0017 du 25 septembre 2003 et les réf.).

b) 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). 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, Rivier, *op. cit.*, 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).

c) 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 aLI 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 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 (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 la jurisprudence et la doctrine citées par Rivier (Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, pp. 471-472), il y a changement de profession lorsque le genre ou le mode d'activité qu'exerce le contribuable s'est profondément modifié, soit que le contribuable ait embrassé un autre état (de condition salariée, il se met à son propre compte ou inversement), soit qu'à l'intérieur d'un même état, sa condition ait fondamentalement changé (passage d'une activité à plein temps en une activité accessoire); peu importe que ce changement soit volontaire ou, au contraire, forcé (v. ég. Känzig, op. cit. ad art. 42 n° 21; références citées); peu importe en outre que le contribuable conserve son champ d'activités (v. Archives 43, 123). A titre d'exemple, il a été admis à réitérées reprises que le changement de profession résultant du passage d'une condition dépendante à une condition indépendante et inversement permettait au contribuable de requérir la notification d'une taxation intermédiaire (cf. not. Känzig, ibid., n° 25; Archives 43, 123, déjà cité; 42, 31; TA, arrêts FI 1989/0029 du 30 septembre 1998; FI 1997/158 du 2 juillet 1998; FI 1997/0094 du 16 octobre 1997; hypothèses de contribuables associés dans une SNC devenus salariés de leur propre SA). Un changement dans la situation professionnelle au sein du même domaine ne peut en revanche conduire qu'exceptionnellement à une taxation intermédiaire; le contribuable doit avoir transformé profondément son activité et la structure de son revenu s'en trouver modifiée d'une manière durable et tranchée (v. Archives 60, p. 254, cons. 3b; v. en outre le cas de l'entrepreneur qui étend son activité à de nouvelles branches d'affaires qui deviennent prépondérantes, Archives 46, 497). d) En présence d'un motif de taxation intermédiaire, une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de la période, quant aux éléments de revenu et de fortune touchés par la modification; lorsque cette dernière intervient en cours de période, l'impôt se détermine sur la base du revenu ou du bénéfice acquis après la survenance de ce motif de taxation intermédiaire, converti proportionnellement en un revenu ou bénéfice annuel (art. 70 al. 1 in fine et 71 al. 3a LI). Selon l'al. 4 de cette dernière disposition, on procède de manière similaire lorsque le motif de taxation intermédiaire est survenu au cours de la période de calcul (et non pas durant la période de taxation). De plus et conformément à la jurisprudence, 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. 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 (v. par exemple arrêt TA FI 2001/0117 du 4 avril 2002 et les réf.). 3.

a) En l'absence de définition légale, la doctrine et la jurisprudence définissent l'activité lucrative indépendante comme toute activité économique exercée en vue de la recherche d'un profit, pour le compte et aux risques du contribuable, selon une organisation propre, librement choisie et reconnaissable à l'extérieur (cf., notamment, Francis Cagianut/ Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3ème éd., Berne, 1993, § 1, n. 17; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 2002*, § 7 n° 24, p. 85). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant une profession libérale, mais également les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit (v. art. 52 al. 3 ORC; cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse, impôts directs*, Berne 1994, p. 162; Cagianut/Höhn, op. cit., §1, n. 12; Rivier, op. cit., p. 161). Dans les deux cas, toutefois, le critère principal consiste dans

l'intention de réaliser un profit matériel. Selon la doctrine, on peut mettre en évidence quatre éléments fondamentaux, caractéristiques de l'activité indépendante : une organisation librement choisie, des risques et des bénéfices revenant à l'entrepreneur, la participation à la vie économique et l'intention de réaliser un profit. Lorsqu'il s'agit d'une activité qui n'a pas un caractère occasionnel et que ces quatre éléments fondamentaux sont réunis, on admettra toujours en règle générale l'activité lucrative indépendante. A l'inverse, pour qualifier d'indépendante une activité qui s'exercerait de façon occasionnelle, les circonstances du cas d'espèce, en plus de ces quatre éléments, doivent inclure des indices particuliers d'activité lucrative (v. Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8 Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 34 nos 15 et ss, not. 20 et 21; v. également TA, arrêt du 9 janvier 2003, FI 2002/0065 consid. 1).

b) Les pertes commerciales réalisées par le contribuable sont déductibles, à condition toutefois qu'elles aient été comptabilisées et qu'elles résultent de l'exercice d'une activité indépendante (arrêt TA FI 2002/0049 du 9 janvier 2003 et les réf.). En outre, lorsqu'une activité ne produit pas de revenu, et ce de façon constante, l'autorité fiscale considérera en règle générale qu'il s'agit d'un simple hobby, soit une activité non dirigée vers l'obtention d'un profit matériel, et non d'une activité lucrative indépendante. Une telle activité est alors exempte d'impôt et les pertes qui en découlent ne peuvent pas être déduites du revenu imposable (même arrêt et les nombreuses réf. citées pour un aperçu de la jurisprudence relative à cette notion de hobby).

c) De plus, il appartient au contribuable, dans la mesure où il revendique la prise en compte du résultat de son activité dans la détermination de son revenu imposable, d'apporter la preuve de ce que les conditions sont réunies pour que celles-ci puissent être qualifiées d'activité lucrative indépendante (arrêt TA FI 2002/0049 précité).

4. a) En l'espèce, l'ACI a procédé, courant mars 1999, au contrôle de l'activité indépendante de Mme X._____. Dans ce cadre, il est apparu que cette dernière avait exercé plusieurs activités salariées à compter du mois d'avril 1997, lui ayant procuré des revenus nets de 24'050 fr. en 1997 et de 38'572 fr. en 1998. L'autorité intimée a donc considéré que ces éléments justifiaient une taxation intermédiaire avec effet au 1^{er} mai 1997 en raison de la cessation d'activité lucrative indépendante de Mme X._____ et de la prise d'une activité salariée (v. sur ce point la décision de taxation du 26 avril 1999 pour la période du 1^{er} mai 1997 au 31 décembre 1998). Dans le cadre de la réclamation interjetée le 25 mai 1999 par les recourants contre les trois décisions de taxation définitive du 26 avril de la même année, les époux X._____, alors assistés par la fiduciaire Fidexpert SA, à Vevey, n'ont pas contesté le changement d'activité de Mme X._____ ni même le principe d'une taxation intermédiaire puisqu'ils ont indiqué que Mme X._____ allait commencer une activité dépendante principale et qu'ils revendiquent "les pertes pour la raison individuelle jusqu'à la date de la taxation intermédiaire, soit au 1^{er} avril 1997" . Par la suite, les recourants ont demandé la prise en considération des pertes liées à l'activité indépendante de l'épouse pour les années de taxation 1997 à 2000 (v. leur correspondance du 7 septembre 1999). Il y a encore lieu de préciser que sur la page de garde de leur déclaration d'impôt 1999-2000, document signé le 10 octobre 1999, les recourants ont fait état d'un début d'activité de Mme X._____ en date du 1^{er} mai 1997.

b) Il apparaît, au regard des explications qui précèdent, que le principe d'une taxation intermédiaire à compter du mois de mai 1997 est fondé en tant qu'elle concerne la prise d'une activité salariée principale par Mme X._____ dès le mois d'avril 1997. Il y a en effet lieu de considérer qu'elle a, dès cette période, exercé cette activité dépendante à titre principal, ce qui a eu pour conséquence que les bases de la taxation des recourants se sont modifiées de façon durables et essentielles.

La décision litigieuse doit donc être confirmée sur ce point. 5. La question se pose en revanche de façon différente en ce qui concerne l'activité lucrative indépendante de Mme X._____. Il faut tout d'abord rappeler que lors du dépôt de leur déclaration d'impôt 1995-1996, les recourants ont annoncé le début de cette activité lucrative dès le 1er avril 1993. L'autorité fiscale n'a toutefois pas procédé à une taxation intermédiaire du fait de cette prise d'activité. Les résultats commerciaux liés à cette activité ont en effet simplement été pris en considération par l'ACI dans sa décision du 26 avril 1999 relative à la période du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1996. C'est donc dire que l'autorité intimée n'a, à ce moment, pas estimé qu'il s'agissait de la prise d'une activité principale justifiant une taxation intermédiaire. Il n'y a donc pas de raison pour que cette activité indépendante soit qualifiée ou appréciée de façon différente au moment de sa cessation. L'attitude implicite de l'ACI concernant cette activité doit donc lui être opposée et il y a lieu de considérer qu'il s'agissait d'une activité accessoire dont la cessation n'est pas constitutive d'un motif de taxation intermédiaire à la différence, comme on l'a vu sous considérant 4 ci-dessus, du début de l'activité principale salariée de Mme X._____. Les résultats déficitaires de cette activité indépendante de la recourante doivent donc être pris en considération pour toute la période litigieuse, soit jusqu'à la fin de la période fiscale 1999-2000. 6. Il ressort des considérants qui précèdent que le recours est bien fondé, pour autant qu'il porte sur le refus de prendre en considération les pertes liées à l'activité indépendante de Mme X._____. Il doit donc être admis, la décision litigieuse étant annulée et le dossier retourné à l'ACI pour une nouvelle décision dans le sens des considérants. Les frais du présent arrêt seront laissés à la charge de l'Etat, l'avance effectuée par les recourants leur étant restituée. Ces derniers, qui n'ont pas procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel devant le tribunal de céans, n'ont en revanche pas droit à des dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est admis. II. La décision rendue sur réclamation le 16 mars 2004 par l'Administration cantonale des impôts est annulée, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour une nouvelle décision dans le sens des considérants. III. Les frais du présent arrêt sont laissés à la charge de l'Etat, l'avance opérée par les recourants, par 1'500 (mille cinq cents) francs, leur étant restituée. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 11 mars 2005 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint 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.