

VD_OMNI FI.2005.0165 vom 7. September 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-09-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0165

FR: VD_OMNI FI.2005.0165 du 7 septembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0165 del 7 settembre 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts | La diminution du taux d'activité d'un contribuable de 100% à 80% à partir du 1er janvier 2001, soit durant la brèche de calcul due au passage à l'imposition selon le système postnumerando, ne donne pas droit à une taxation intermédiaire. La directive du 7 octobre 2002 du département des finances relative à l'élargissement des motifs de taxation intermédiaire durant la brèche fiscale prévoit qu'une taxation intermédiaire peut intervenir en cas de diminution du taux d'activité, pour autant toutefois que la diminution pour 2001-2002 se monte à au moins 25% par rapport au taux moyen 1999-2000. Une telle solution n'apparaît en l'espèce pas contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive et l'égalité de traitement. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le respect du délai et des autres conditions prévues par l'art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI), le recours est recevable en la forme.

E. 2

a) Le litige porte sur la question de savoir si, dans le cadre des taxations pour l'année 2001-2002, le recourant peut être mis au bénéfice d'une taxation intermédiaire en raison de la diminution de son taux d'activité de 100% à 80%. Le recourant estime qu'une limitation des taxations intermédiaires aux cas où le taux d'activité a diminué d'au minimum 25%, à l'exclusion des diminutions moins importantes, viole les principes constitutionnels de la capacité contributive et de l'égalité et la généralité de l'imposition (art. 127 Cst. féd. et 4 aCst. féd.). A teneur de l'art. 127 al. 1 Cst. féd., les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi. Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (al. 2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, développée sur la base de l'art. 4 de l'ancienne constitution fédérale, mais qui reste valable sous l'empire du nouvel art. 127 Cst. féd. (Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} éd., Genève 2002, p. 27), le principe de la capacité contributive exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185, p. 186). D'après le principe de l'égalité de l'imposition, les personnes qui sont dans des situations semblables doivent être soumises aux impôts de manière identique et des différences de fait essentielles doivent entraîner des charges fiscales différentes correspondantes (ATF 114 Ia 224; 112 Ia 244).

E. 3

a) La loi sur les impôts directs cantonaux a été modifiée le 4 décembre 2001 afin de permettre le passage de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* pour les personnes physiques à partir du 1^{er} janvier 2003. Dans le système *praenumerando*, l'impôt était fixé avant la fin de la période fiscale à laquelle il se rapportait, le calcul de ce dernier s'effectuant sur la base des données des deux années précédentes. En revanche, dans le système *postnumerando*, l'impôt est calculé après la fin de l'année fiscale sur la base du revenu effectivement réalisé. Le passage au système *postnumerando* a entraîné une brèche de calcul dans l'imposition dans la mesure où les revenus et déductions des années 2001-2002 ne sont pas pris en compte à des fins de taxation. Ceci ne pose pas de problème particulier dans la mesure où les revenus et déductions ne fluctuent pas ou peu entre les années précédant et suivant le changement. En revanche, certains contribuables peuvent se trouver désavantagés par cette brèche: il s'agit des personnes dont les revenus diminuent sensiblement en 2001 et/ou 2002 puis augmentent à nouveau en 2003 (par exemple celles qui diminuent momentanément leur temps de travail). Elles ne payeront jamais leurs impôts sur la base des revenus des années 2001/2002, puisqu'elles seront taxées en 2003 sur leurs revenus pleins de l'année 2003 (cf. rapport du Conseil d'Etat du 7 octobre 2002, BGC novembre 2002, p. 3781). Il en va de même pour les revenus et déductions extraordinaires, à savoir ceux qui n'ont pas un caractère périodique. La personne qui toucherait un revenu exceptionnellement élevé en 2001 et 2002 serait favorisée, alors que celle qui aurait des déductions particulièrement élevées à faire valoir durant cette même période serait désavantagée. L'art. 69 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) dispose que l'impôt se calcule lors de l'année du changement selon le nouveau droit, c'est-à-dire sur la base des revenus obtenus durant cette même année. Les revenus et déductions relatifs aux deux années précédant le changement ne sont pas pris en considération dans la taxation ordinaire. Le droit fédéral a toutefois prévu la prise en compte des revenus et des charges extraordinaires intervenus durant les années précédant le changement de système (art. 69 al. 2 à 5 LHID). Il a toutefois laissé le soin à chaque canton de se déterminer sur les effets d'une variation des revenus ordinaires. Si la variation est à la hausse, la surprise est heureuse pour le contribuable. Dans le cas contraire, la personne aura tendance à considérer que cette variation doit être prise immédiatement en compte, puisqu'en raison du changement de système, elle n'influence pas sur le revenu imposable de la période fiscale suivante. Un élargissement des causes de taxation intermédiaire pourrait dès lors s'imposer. Dans un système *praenumerando*, la doctrine et la jurisprudence ont généralement admis que les causes de taxation intermédiaire pouvaient faire l'objet d'une interprétation plutôt restrictive, compte tenu du fait que les variations de revenu déployaient leurs effets sur la période suivante. Si un tel effet n'existe plus en raison d'un changement de système, on peut se demander si les causes d'une taxation intermédiaire ne doivent pas faire l'objet d'une interprétation plus large, intégrant le changement de système (Jean-Blaise Paschoud, Le passage à la taxation annuelle ou bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* selon la procédure prévue à l'article 69 LHID, in *Archive* 68, p. 617). Cette interprétation extensive des conditions de taxation intermédiaire a été utilisée par plusieurs cantons lors de leur changement de système de taxation (cf. rapport du Conseil d'Etat du 7 octobre 2002, BGC novembre 2002, p. 3784). b) Selon les dispositions transitoires et finales de la loi sur les impôts directs cantonaux (art. 271 à 277 LI), il était prévu, pour diminuer les effets de la brèche, que certaines charges extraordinaires de cette période devaient être déduites, et les revenus extraordinaires imposés pour moitié. Malgré ces

correctifs, certains contribuables qui avaient réduit leur taux d'activité professionnelle en 2001-2002 restaient désavantagés par l'introduction du nouveau système. Sans négliger le recours à la remise d'impôt, le département des finances, appuyée par le Conseil d'Etat, en réponse notamment à trois interventions parlementaires, a établi une directive afin de privilégier la voie de la taxation intermédiaire, seule à même d'établir la contribution effectivement due pour la période 2001-2002. Cette directive du 7 octobre 2002, intitulée "passage à la taxation annuelle", adoptée par le Grand Conseil, prévoyait notamment d'accorder une taxation intermédiaire pour toute réduction d'au moins 25% du taux d'activité sur les deux ans (ch. III). Pour cette même période, elle abaissait de 12 à 6 mois la durée minimum de cessation d'activité (ch. I) et de 12 à 6 mois également la durée minimum de chômage (ch. II) donnant droit à une taxation intermédiaire. La solution retenue pour l'interruption temporaire de l'activité lucrative d'au moins 6 mois équivaut économiquement à une réduction du taux d'activité de 50% sur une année ou de 25% sur deux ans. Au vu de la diversité des situations qui peuvent se produire, le département des finances a décidé qu'une taxation intermédiaire interviendrait si le taux moyen d'activité, calculé sur les années 2001 et 2002 s'est réduit d'au moins 25%, en valeur absolue. Ce pourcentage est en adéquation avec celui déterminant pour la cessation temporaire d'activité et respecte le principe de matérialité. Cette mesure était particulièrement destinée aux jeunes parents, la survenue d'un enfant entraînant fréquemment une diminution d'activité, temporaire ou non, de l'un ou des deux parents (cf. rapport du Conseil d'Etat du 7 octobre 2002, BGC novembre 2002, p. 3784-3785). Les diminutions inférieures du taux d'activité étaient ainsi clairement exclues, ce qui ressort par ailleurs des débats parlementaires (BGC novembre 2002, p. 3791).

c) L'art. 80 LI, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2002, prévoyait que le revenu et la fortune pouvaient faire l'objet d'une taxation intermédiaire en cas de divorce et de séparation de corps des époux, de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession, de dévolution pour cause de mort ou de modification des bases de répartition intercantonale ou internationale des éléments imposables. En droit fédéral, l'art. 45 LIFD énumère de manière exhaustive les motifs de taxation intermédiaire qui sont le divorce et la séparation durable et essentielle des bases de l'activité lucrative par suite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession ainsi que la dévolution pour cause de mort. L'art. 17 LHID énumère - de manière exhaustive - les cas de taxation intermédiaire dans les mêmes termes que l'art. 45 LIFD, en y ajoutant un quatrième motif, à savoir la modification des bases de la répartition intercantonale ou internationale.

d) Le système de l'imposition bisannuelle *praenumerando* repose sur la présomption que le revenu réalisé durant la période fiscale est identique à celui obtenu dans le courant de la période de calcul, de sorte que le principe de l'imposition selon la capacité contributive est en règle générale respecté malgré le décalage entre période fiscale et période de calcul. La taxation intermédiaire tend toutefois 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, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 488). 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 FI 2002.0084 du 5 mai 2003 et références citées; 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 et essentielle du revenu du contribuable au cours de la période de taxation ou la période de calcul et à l'existence de circonstances particulières dont la loi donne une énumération limitative (cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 469; ATF 110 Ib 313; 109 Ib 12). 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). Selon la jurisprudence et la doctrine, 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). 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; arrêt FI.2002.0084 du 5 mai 2003 et références citées).

E. 4

En l'espèce, l'autorité intimée a estimé que les conditions pour que le recourant puisse revendiquer à bon droit la notification d'une taxation intermédiaire pour la période fiscale 2001-2002 n'étaient pas réalisées, les revenus des années 1999-2000 devant être pris en compte, selon le système d'imposition bisannuel *praenumerando*, pour arrêter les éléments imposables durant la période de taxation 2001-2002. Cette appréciation ne porte pas le flanc à la critique. En effet, malgré l'élargissement des cas de taxation intermédiaire instauré durant la brèche de calcul, une diminution de 20% de l'activité lucrative n'a pas été considérée comme suffisante pour bénéficier d'une taxation intermédiaire, les conditions posées par la directive du 7 octobre 2002 étant claires à ce sujet. Au demeurant, la diminution effective du revenu moyen net du recourant entre la période 1999/2000 et 2001/2002 était inférieure à 9'000 francs, ce qui représente une diminution de son revenu de moins de 10% suite au passage à un taux d'activité de 100% à 80%. Une telle modification de la situation ne correspond à l'évidence pas à une modification essentielle et durable des bases de l'activité lucrative telle que définie par la jurisprudence. Il faut au demeurant constater que le revenu imposable pour la période fiscale 2001-2002, contesté par le recourant, était encore déterminé sur la base des revenus acquis durant la période (de calcul) 1999/2000 présumés correspondre aux revenus réalisés durant la période de taxation 2001-2002 (système *praenumerando* bisannuelle). Or, un tel système, bien qu'il ne soit pas pleinement satisfaisant, n'a pas été jugé contraire au principe constitutionnel de la capacité contributive, dans la mesure où il est corrigé par le système de la taxation intermédiaire tel que définit par la jurisprudence (cf. arrêt FI 1995.001 du 27 novembre 1996; arrêt du Tribunal fédéral du 4 mars 2005, 2A.419/2004, consid. 8). Le Tribunal fédéral a souligné que le législateur cantonal est autorisé à choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition même si celles-ci n'assurent pas un traitement égal aux contribuables dans toute la mesure souhaitée. Ainsi, le législateur peut s'inspirer très largement de considérations pratiques et d'économie administrative lors de l'élaboration des normes

fiscales; le Tribunal fédéral les admettra aussi longtemps qu'elles ne sont pas invoquées simplement afin d'aménager un privilège fiscal (ou une surimposition) incompatible avec le principe d'une imposition égale découlant de l'art. 4 aCst. féd. (Archives 60, 71 cité et résumé par Danielle Yersin, Egalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992 II 210). Or, les imperfections du système *praenumerando*, notamment, comme en l'espèce, en cas de changement de système d'imposition, lui sont inhérents et ne pourraient être corrigées que moyennant une surcharge administrative disproportionnée, ce que le principe de la capacité contributive n'exige pas. Limiter les cas de taxation intermédiaire aux modifications essentielles du revenu, délimitées en l'espèce aux cas où le taux d'activité a diminué de plus de 25%, même en cas de changement de système d'imposition, n'était dès lors pas arbitraire et ne violait pas le principe de l'imposition selon la capacité économique et l'égalité de traitement. Il convient du reste de rappeler qu'il est loisible à chacun, dans les limites du cadre fixé par le droit applicable, d'organiser son activité de manière à payer le moins d'impôts possible (Xavier Oberson, *op. cit.*, p. 50). Ainsi, le contribuable peut choisir parmi plusieurs comportements, ou formes juridiques à disposition, la structure la moins onéreuse fiscalement et réaliser une économie d'impôt (RDAF 2004 II 523 et références citées). Le passage du système *praenumerando* à celui *postnumerando* peut certes occasionner une certaine rigueur pour le recourant. Celle-ci ne saurait cependant entraîner un préjudice grave ou une inéquité choquante, ce d'autant plus que le contribuable, s'il a continué à travailler à 80%, a payé dès 2003 des impôts sur son salaire partiel de 2003.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours interjeté par X. _____ et à confirmer la décision attaquée. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 55 LJPA).

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