

VD_OMNI FI.2005.0207 vom 10. Januar 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-01-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0207

FR: VD_OMNI FI.2005.0207 du 10 janvier 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0207 del 10 gennaio 2006

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Imposition du couple; reprise par l'épouse d'une activité lucrative à raison de 40% d'un temps complet entraînant une augmentation de plus de 22% du revenu du couple. Confirmation de la notification d'une taxation intermédiaire.

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait à la réalisation in casu des conditions permettant à l'autorité fiscale de notifier une taxation intermédiaire avec effet au 1er novembre 1997. Les recourants contestent que tel soit le cas de la prise d'une activité lucrative par B.X._____ à raison de 40% de son temps de travail. a) En instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, les articles 70 aLI (on entend ici par ce texte la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, applicable jusqu'au 31 décembre 2000) et 45 LIFD (loi du 14 décembre 2000 sur l'impôt fédéral direct, en vigueur depuis le 1er janvier 1995) prévoient 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 (système abandonné par le Canton de Vaud dès l'année 2003). Le système d'imposition *praenumerando* 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.). Or, 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. ATF 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). Cependant, le contribuable ne doit être ni privilégié ni défavorisé du fait du changement intervenu dans sa situation économique (v. *Archives* 60, 338, cons. 2c). 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. Peter Locher, *Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001*, n° 43 ad art. 45, p. 982 ; cf. Ernst Käzigi, *Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982*, ad art. 42 n° 2). b) La taxation intermédiaire peut être requise par le contribuable lorsque se produit l'un des événements consacrés par le texte de loi, les art. 70 aLI et 45 LIFD 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 trois 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. 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, ces dispositions doivent toutefois être interprétées de façon restrictive (Archives 60, 254, cons. 3a; 57, 155; 54, 50; 53, 190). Ainsi, il y a lieu de procéder en règle générale à une seule taxation intermédiaire en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative, à savoir à l'entrée dans la vie active et en cas de cessation d'activité lucrative principale liée à l'âge ou à l'état de santé du contribuable, mais non pas déjà en cas d'augmentation ou de diminution partielle de l'activité lucrative, ni en cas de début ou de cessation d'une activité lucrative accessoire ou lorsque l'une des sources de revenu tombe (v. ATF 110 Ib 314). Selon Rivier, il y a début de l'activité lucrative dans la mesure où le contribuable s'engage dans une activité présumée durable, à temps complet ou à temps partiel; en revanche, un emploi purement accessoire et occasionnel ne saurait être pris en considération (op. cit. p. 471; v. en outre Locher, op. cit., ad 45 nos 22 et ss et la jurisprudence citée). En outre, la taxation intermédiaire a lieu lorsque le contribuable lui-même ou les personnes auxquelles il est substitué fiscalement en réalisent les conditions. S'agissant d'époux dont les éléments imposables sont additionnés conformément aux art. 9 aLI et 9 al. 1 LIFD, la doctrine (v. Locher, op. cit., ad 45 LIFD n° 12) et la jurisprudence (cf. ATF du 5 septembre 1990, in StE 1991 B 63.13 n° 29, cons. 2b) ont précisé que l'existence d'un motif justifiant une taxation intermédiaire doit être appréciée de façon séparée pour chaque conjoint car, malgré la substitution, la femme mariée demeure un sujet fiscal responsable solidairement avec son mari de sa part à l'impôt total (v. sur ce point arrêt FI 2001.0010 du 6 juillet 2001). c) Pour qu'une taxation intermédiaire puisse être notifiée, les bases d'imposition doivent être modifiées de manière essentielle. Ainsi, l'autorité de taxation doit rechercher si le revenu global du couple s'est modifié en raison du début ou de la cessation d'activité lucrative de l'un d'eux (Rivier, *ibid.*). En effet, il y a lieu de tenir compte que les époux forment une unité économique et qu'ils sont imposés de façon globale sur leurs revenus cumulés, pour déterminer si la modification des éléments imposables de l'époux qui réalise en sa personne le motif de taxation intermédiaire revêt ou non un caractère essentiel. Ainsi, une taxation intermédiaire sera entreprise lorsque les bases de la taxation des deux époux, considérés dans leur ensemble, subissent une modification essentielle. De façon générale, en cas de changement de profession, le montant global des revenus du sujet fiscal visé par la taxation intermédiaire doit s'être modifié d'au moins 20%; aussi, pour les contribuables mariés, il convient de se

baser sur la modification du revenu de l'époux qui a changé de profession, calculée par rapport au revenu que ce même époux réalisait auparavant (cf. Locher, ad 45 LIFD n° 9 et ss, pp. 969-970, références jurisprudentielles citées). Dans l'arrêt FI 2001.0010, déjà cité, le Tribunal administratif s'est référé à la pratique de l'ACI de considérer que les conditions permettant la notification d'une taxation intermédiaire étaient réunies lorsque le début ou le changement de profession entraîne une incidence de l'ordre de 20% sur le revenu de l'activité lucrative du contribuable, respectivement du couple; à partir de ce pourcentage, une modification sera alors considérée comme essentielle. Les modifications du revenu ne conduisent toutefois à une taxation intermédiaire que lorsqu'elles apparaissent en outre durables, selon toute probabilité (v. Locher, ad 45 LIFD, n° 6). L'Administration fédérale des contributions considère que cette condition est remplie lorsque ces modifications subsisteront vraisemblablement au moins deux ans (v. Archives 54, p. 445 et ss, not. 451).

d) Selon l'art. 70 al. 1 aLI, 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 aLI auquel renvoie l'art. 70 al. 1 aLI 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, on peut se référer aux art. 71 al. 3 et 4 aLI). Ainsi, la notification d'une taxation intermédiaire a pour conséquence que, pour l'assiette de l'impôt, deux périodes de taxation doivent être distinguées. Durant la première période, soit celle qui suit immédiatement l'événement déclenchant la taxation intermédiaire, période de calcul et période de taxation coïncident. Durant la seconde période, celle qui la suit, les éléments imposables durant la première période serviront de base au calcul de l'impôt (v. arrêt FI 2002.0028 du 21 juin 2004 confirmé par ATF 2P.199/2004 du 31 août 2005 ; arrêt FI 2001.0051 du 9 octobre 2001, confirmé par ATF 2A.483/2001 du 29 novembre 2002).

E. 2

De l'avis de l'autorité intimée, les trois conditions susrappelées étant réalisées dans le cas d'espèce, c'est à juste titre que la commission d'impôt a opéré une taxation intermédiaire avec effet au 1er novembre 1997. a) S'agissant tout d'abord de la première condition, on observe que B.X. _____ a repris en novembre 1997 une activité lucrative à raison de 40% d'un temps complet. En raison du taux à concurrence duquel elle s'exerce, cette activité à temps partiel ne saurait être considérée comme accessoire. Or, on a vu ci-dessus que l'existence d'un motif justifiant une taxation intermédiaire doit être appréciée de façon séparée pour chaque conjoint. Il reste à déterminer si cette nouvelle situation entraîne une modification essentielle du revenu du couple. Or, il résulte de cette comparaison que ce revenu, après la prise par B.X. _____ d'une activité lucrative, est passé en moyenne annuelle de 57'000 à 69'700 francs, subissant ainsi une augmentation de plus de 22%. Force est donc d'admettre que le produit de cette nouvelle activité influe dans une mesure essentielle sur la capacité contributive du couple. Dès lors, la seconde condition est

également réalisée en l'occurrence. En outre, il n'est pas allégué que la condition de durabilité de la nouvelle activité de B.X. _____ ferait défaut; du reste, l'autorité intimée a constaté sans être contredite que cette dernière, au 1^{er} janvier 2001 en tout cas, était toujours employée de 4***** (groupe dont 3***** fait partie) à 40%. b) C'est par conséquent à juste titre qu'une taxation intermédiaire a, d'office, été effectuée avec effet au 1^{er} novembre 1997. Au surplus, le calcul opéré par la commission d'impôt, ne prête guère, compte tenu des éléments recueillis et figurant au dossier, à la critique. Les recourants se plaignent sans doute de ce que l'autorité de taxation aurait refusé d'entrer en matière sur leur demande, lorsque B.X. _____ avait réduit de 100 à 50% son taux d'activité en 1993, après la naissance de leur premier enfant. On peut, certes, s'étonner de ce refus, puisqu'a priori, il n'est pas exclu que les conditions de la taxation intermédiaire eussent alors été réunies. Il reste que la taxation de la période 1993-1994 durant laquelle s'est produit au demeurant le fait générateur est aujourd'hui définitive et ne peut plus être attaquée, y compris par la voie de la révision dont les conditions (art. 107 aLI et 147 al. 1 LIFD) ne sont pas réunies en l'occurrence. Dès lors, ce motif ne peut être retenu à l'encontre de la décision attaquée.

E. 3

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Au surplus, les recourants succombant, il se justifie de mettre à leur charge l'entier de l'émolument d'arrêt.

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