

VD_OMNI FI.2007.0018 vom 14. September 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-09-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0018

FR: VD_OMNI FI.2007.0018 du 14 septembre 2007

IT: VD_OMNI FI.2007.0018 del 14 settembre 2007

Regeste

X. c/Administration cantonale des impôts | Le recourant a exercé jusqu'au début de l'année 2002 l'activité d'appareilleur sanitaire à titre indépendant. Il a été atteint dans sa santé durant l'année 2001 et n'a réalisé pendant cette année qu'un revenu de 38 mille francs alors que l'année précédente, son revenu était de 119 mille francs. Le recours porte sur le refus de l'ACI de procéder à une taxation intermédiaire au début de l'année 2001. Pour les indépendants, la jurisprudence du TA relative à l'art. 70 aLi permettait de procéder à une taxation intermédiaire uniquement lorsque l'activité indépendante était devenue "pratiquement insignifiante". En d'autres termes, il fallait que les revenus retirés de cette activité n'excédaient pas le 10% de ceux réalisés auparavant. Or, tel n'est pas le cas en l'occurrence. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours de l'art. 200 de la Loi sur les impôts directs cantonaux (RSV 642.11, ci-après : LI), le recours, qui satisfait par ailleurs aux exigences de forme de cette même disposition, est recevable à la forme.

E. 2

Le recourant demande à l'autorité intimée de procéder à une taxation intermédiaire dans la brèche de calcul, afin que son revenu imposable pour la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2002 ne soit pas calculé sur la base des revenus réalisés durant les années 1999 et 2000. En raison d'un important problème de santé, le recourant a en effet vu son taux d'activité et ses revenus chuter en 2001.

E. 3

a) En droit fédéral, pour l'activité lucrative dépendante, l'art. 17 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) prévoit que sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et autres avantages appréciables en argent. L'art. 26 al. 1 LIFD énumère les frais professionnels qui peuvent être déduits, soit les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (lettre a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (lettre b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (lettre c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (lettre d). Il est précisé que les frais professionnels mentionnés au 1^{er} alinéa, lettres a à c, sont estimés forfaitairement; dans le cas du 1^{er} alinéa, lettres a et c, le

contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD). Pour l'activité lucrative indépendante, selon l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD); font notamment partie de ces frais les amortissements et provisions au sens des articles 28 et 29 LIFD et les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 lit. a et b LIFD). Le Tribunal fédéral a jugé qu'il résulte du texte même de l'art. 27 LIFD que des pertes ne sauraient être déduites qu'autant qu'elles se sont produites dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, soit d'une activité destinée à procurer un revenu à celui qui s'y livre. Les pertes consistent alors dans l'excédent des charges - soit de l'ensemble des dépenses engagées, conformément à l'usage commercial ou professionnel, en vue d'acquiescer ce revenu - reporté au compte de résultats d'un exercice déterminé sur les produits réalisés pendant la même période (ATF 2A.40/2003 du 12 septembre 2003 consid. 2.2). b) En droit cantonal, pour le produit de l'activité lucrative dépendante, l'art. 20 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux prévoit que sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent. L'art. 30 al. 1 LI précise que les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur (lettre a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (lettre b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (lettre c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (lettre d). Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, lettres a à c, sont estimés forfaitairement, sur la base de tarifs établis par le Département des finances, dans les cas de l'alinéa 1, lettres a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 30 al. 2 LI). Pour l'activité lucrative indépendante, l'art. 21 al. 1 LI dispose que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. L'art. 31 LI prévoit que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (al. 1) et que font notamment partie de ces frais les amortissements et les provisions au sens des articles 32 et 33 (lettre a), et les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (lettre b) (al. 2). c) Dans l'arrêt cité du 12 septembre 2003 (2A.40/2003 consid. 2.2 2^{ème} alinéa), le Tribunal fédéral a précisé que la notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer. De manière générale, on y englobe toute activité pour laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; 121 I 259 consid. 3c p. 263; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., p. 176; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, 9^e éd., Band I, ad § 14 no 37 p. 304;

Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2 e éd., no 26.33 p. 85 ss; Markus Reich in : Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, ad art. 18 no 14 p. 159). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; 122 II 446 consid. 3a p. 449; 112 IB 79 consid. 2a p. 81); les différentes caractéristiques de la notion d'activité lucrative indépendante ne doivent pas être examinées de manière isolée et peuvent se présenter avec une intensité variable (Markus Reich in : Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, ad art. 8 no 1 ss p. 128 ss). Quand bien même la notion d'activité lucrative, dans le cas normal, englobe bien les éléments mentionnés ci-dessus, ceci ne signifie pas qu'une activité pour laquelle certains éléments feraient défaut ne devrait plus, automatiquement, être considérée comme indépendante. Ainsi, par exemple, pour des professions libérales ou artistiques, l'engagement de capital peut être inexistant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis que l'on peut se trouver en présence d'une activité lucrative indépendante lorsque le contribuable n'apparaît pas sur le marché et qu'il n'y a pas d'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (ATF 122 II 446 consid. 5 p. 452 ss). En l'occurrence, il ne fait pas de doute que le recourant exerçait une activité indépendante durant l'année 2001. Cela ressort de sa déclaration d'impôt à l'appui de laquelle il a produit, pour l'année en question, un bilan avec un compte de pertes et profits qui laisse apparaître un résultat net d'exploitation de 38'453 francs. Par ailleurs, le recourant n'a annoncé la fin de son activité indépendante que pour le 31 décembre 2001. C'est en tous les cas la date qu'il a annoncé sur le formulaire de déclaration d'impôt en vue de l'impôt spécial sur les bénéfices en capital et les réévaluations comptables. C'est dès lors à juste titre que le recourant a été considéré comme exerçant une activité indépendante durant l'année 2001. d) S'agissant de la taxation intermédiaire, le droit fédéral prévoit à l'art. 45 lettre b LIFD que le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire en cas 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. En droit cantonal, l'art. 80 lettre b LI dispose que le revenu et la fortune font l'objet d'une taxation intermédiaire en cas 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. En tant qu'elle constitue une exception au principe, la taxation intermédiaire est subordonnée, d'une part à une modification durable des bases d'imposition, d'autre part à l'existence des circonstances ou événements particuliers énumérés par la loi de manière exhaustive (ATF 110 Ib 313; 109 Ib 313; RDAF 1990 29; 1982 429; 1977 393; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 469; Ernst Känzig, Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, ad art. 42 n° 2). En outre la modification du revenu imposable doit être non seulement durable, mais essentielle (ATF 109 Ib 12 et les arrêts cités). aa) Le canton de Vaud a passé en 2003 du système de la taxation bisannuelle postnumerando au système de la taxation annuelle praenumerando. La déclaration d'impôt 2001-2002, la dernière avant le passage au nouveau système de taxation, était basée sur les revenus 1999-2000, ce qui pouvait provoquer une brèche de calcul, en cas de variation importante des revenus réalisés au cours des années 2001 et 2002. Certains contribuables pouvaient se trouver désavantagés par cette brèche de calcul : 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. bb) Dans les dispositions transitoires et finales de la loi sur les impôts directs cantonaux (art. 271 à 277 LI), il a été 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. Ainsi, à teneur de l'art. 275 LI, les charges extraordinaires supportées pendant les années 2001 et 2002 sont déduites du revenu imposable afférent à la période fiscale 2001/2002 à condition que le contribuable soit assujéti à l'impôt dans le canton au 1er janvier 2003; les taxations déjà entrées en force sont révisées en faveur du contribuable conformément aux articles 203 et suivants. Le dépôt de la déclaration d'impôt vaut demande de révision (al. 1). Sont considérées comme des charges extraordinaires, les frais d'entretien d'immeubles, dans la mesure où ils excèdent chaque année le montant de la déduction forfaitaire, les cotisations de l'assuré versées à des institutions de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années de cotisations, les frais de maladie, d'accident, d'invalidité, de perfectionnement et de reconversion professionnels, dans la mesure où ils dépassent les frais déjà pris en compte (al. 2). Les déductions sont accordées sur la base de la date du paiement (al. 3). cc) En réponse notamment à trois interventions parlementaires et afin d'atténuer les conséquences de la brèche fiscale, le Conseil d'Etat a élaboré la Directive "Passage à la taxation annuelle" du 7 octobre 2002, dont on extrait les passages suivants: "(...) Cadre légal S'agissant d'une solution transitoire destinée à régler uniquement la problématique de la brèche fiscale 2001/2002 et afin de pouvoir agir le plus rapidement possible, le Conseil d'Etat décide de procéder par le biais d'une directive. Celle-ci aurait pu relever de l'Administration cantonale des impôts, comme ce fut déjà deux fois le cas dernièrement. Mais comme cette directive comprend des enjeux non seulement techniques mais également politiques, il apparaît préférable d'en faire remonter la responsabilité au Département des finances. Cette directive comprendra les mesures suivantes : I. Cessation temporaire d'activité Lorsqu'une interruption temporaire d'activité se produit dans la brèche fiscale, la situation est particulièrement pénalisante puisque la baisse du revenu qui en découle ne sera jamais prise en considération sur le plan fiscal. L'Administration cantonale des impôts a certes tenu compte de cette situation en réduisant le délai pour procéder à une taxation intermédiaire, sur demande du contribuable, de deux ans à une année. Le Département des finances décide de procéder à un assouplissement supplémentaire de cette règle en réduisant le délai à six mois. La condition relative à cette durée minimale doit être entièrement réalisée durant les années 2001/2002. Cette mesure présenterait l'avantage d'apporter un allégement en particulier à ceux qui interrompent leur activité professionnelle pour entreprendre une nouvelle formation. II. (...) III. Réduction du taux d'activité La réduction du taux d'activité présente certaines difficultés dans la mesure où les conséquences sont très différentes selon chaque cas. Seule la réduction du taux d'activité suivie d'une augmentation ultérieure a un caractère pénalisant en rapport avec la problématique de la brèche fiscale. Il est toutefois possible, sur le plan pratique, de déterminer rapidement si une augmentation va intervenir ou non, dans quel délai et dans quelle ampleur. Une solution à caractère schématique est donc inévitable, à l'instar de ce qu'ont fait les autres cantons. Il est important à cet égard de tenir compte de l'importance et de la durée de la réduction du taux d'activité. Rappelons que 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. En outre, de très nombreuses situations peuvent se produire (par exemple : réduction du taux

d'activité puis cessation temporaire, suite de périodes de chômage entrecoupées d'activité à temps partiel ou à plein temps, etc...). Au vu de la diversité de ces situations, le Département des finances décide qu'une taxation intermédiaire sera faite si le taux moyen d'activité, calculé sur les années 2001 et 2002, s'est réduit d'au moins 25 % (en valeur absolue, et non pas en valeur relative. Par exemple : passage 100 à 75 % ou de 80 à 55 %). Ce pourcentage est en adéquation avec celui déterminant pour la cessation temporaire d'activité et respecte le principe de matérialité. N'étant pas prévu par le droit fédéral, ce motif de taxation intermédiaire ne pourra s'appliquer qu'en faveur des contribuables. Cette mesure serait particulièrement destinée aux jeunes parents. Il est en effet fréquent que la survenue d'un enfant entraîne une diminution d'activité, temporaire ou non, de l'un ou des deux parents.

IV. (...) V. Autres cas De très nombreux cas peuvent se produire dans lesquels les revenus 2001/2002 sont plus faibles que ceux des années précédentes et suivantes. On peut citer la prise d'un emploi moins bien rémunéré, la cessation temporaire du versement d'une rente, une politique salariale moins favorable en raison de la marche des affaires, de moins bons résultats de l'activité indépendante, etc. Ces fluctuations ne peuvent pas bénéficier d'une taxation intermédiaire : une telle pratique n'entrerait pas dans le système légal.

VI. Procédure Les personnes répondant aux conditions d'octroi d'une taxation intermédiaire selon les présentes directives rempliront les rubriques consacrées à cet effet dans une annexe de la prochaine déclaration d'impôt, en 2003. Après contrôle, l'autorité fiscale procédera aux taxations intermédiaires demandées. Afin d'assurer une égalité de traitement, il sera donné une suite favorable aux demandes qui avaient fait l'objet d'une décision négative sur la base de la pratique en vigueur jusqu'ici, pour autant qu'elles concernent les revenus 2001/2002. Le Conseil d'Etat interviendra auprès de l'Administration fédérale des contributions afin d'obtenir qu'elle autorise que la taxation intermédiaire accordée en matière d'impôt cantonal et communal s'impose également en matière d'impôt fédéral direct. On peut néanmoins inférer un refus de l'Administration fédérale des contributions sur plusieurs points. (...) " Lors des débats devant le Grand Conseil, le conseiller d'Etat Pascal Broulis, chef du département des finances, a précisé s'agissant de la Directive : "Il est vrai qu'elle traite avant tout de la question des salariés et qu'elle ne parle pas des indépendants. (...) Il est vrai qu'elle touche surtout les familles et non les indépendants. Mais ce qui différencie les indépendants des salariés, c'est qu'ils peuvent faire de la planification fiscale, ce que ne peut aucunement faire un salarié. Je rappelle en outre que les indépendants, en cas de difficulté financière, pourront bénéficier des remises d'impôt, comme le prévoit la loi. (BGC, Octobre 2002, p. 3792 et 3793).

E. 4

Le recourant fait valoir qu'il a dû arrêter son activité professionnelle pour des raisons de santé et qu'on ne saurait dès lors lui reprocher d'avoir fait une planification fiscale, la baisse de son chiffre d'affaires étant due à des raisons médicales. On ne pourrait dès lors appliquer le critère retenu par l'ACI aux termes duquel seule une diminution de 90% du chiffre d'affaires permet d'obtenir une taxation intermédiaire. Le chiffre V des directives précitées mentionne toutefois que les fluctuations du revenu qui découlent de "moins bons résultats de l'activité indépendante" ne peuvent pas bénéficier d'une taxation intermédiaire. Seule une demande de remise est de nature à diminuer les difficultés financières rencontrées par des indépendants. Dès lors, à défaut de pouvoir invoquer l'application de la directive précitée, les indépendants sont soumis aux dispositions légales qui régissent de manière générale les cas dans lesquelles une taxation intermédiaire peut être accordée. a) Dans un arrêt rendu en application de l'art. 70 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI)

- disposition légale de l'ancien droit dont le contenu a été repris à l'art. 80 LI - le Tribunal administratif a rappelé que la taxation intermédiaire tendait à corriger une taxation antérieure en fonction de faits survenus en cours de période, afin de permettre dans les 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 sa charge fiscale et sa capacité contributive. Il a relevé que le contribuable de condition indépendante qui pouvait, contrairement au salarié, disposer librement de son temps et gérer sa force de travail à sa convenance, ne saurait prétendre à une taxation intermédiaire en cas de réduction de son taux d'activité, sauf à constater que l'activité était fortement diminuée, de manière durable et avec une modification essentielle du revenu, au point de pouvoir considérer qu'elle était devenue pratiquement insignifiante. Tel n'était le cas que si les revenus retirés de cette activité n'excédaient pas le 10 % de ceux réalisés auparavant, pratique dont le bien-fondé avait été confirmé par le Tribunal administratif (v. arrêt FI.1998.0039 du 5 avril 2002 consid. 2 b et d; voir également FI.2005.0183 du 9 août 2006). b) En l'espèce, les revenus de l'activité lucrative indépendante du recourant ont passé de 119'129 fr. à 38'453 fr. 70. Cette diminution, certes non négligeable, n'atteint toutefois pas la limite de 10% admise par l'autorité fiscale pour procéder à une taxation intermédiaire pour un contribuable indépendant. Certes, la fin d'une activité lucrative indépendante permet d'obtenir une taxation intermédiaire. La renonciation à une activité ne doit pas nécessairement être définitive mais elle doit avoir une certaine durée. L'abandon passager de l'activité n'est pas un motif de taxation intermédiaire. Le recourant soutient qu'il a droit à une taxation intermédiaire dès lors qu'il a été en incapacité de travail pour des raisons de maladie. C'est à partir de ce moment qu'on doit considérer la cessation de son activité professionnelle. Cet argument ne saurait être suivi pour deux raisons, d'une part, le recourant a expressément admis la taxation intermédiaire intervenue en début de l'année 2002 suite au fait qu'il a perdu son statut d'indépendant et qu'il est devenu un salarié dès cette date. Ainsi, il admet implicitement à tout le moins, que durant l'année 2001, son activité indépendante a continué et que l'arrêt de cette activité correspond au changement de l'année 2001-2002. Cet élément est également confirmé par la déclaration en vue d'un impôt spécial sur le bénéfice du capital remplie par le recourant, dans laquelle il a indiqué une cessation de son exploitation au 31 décembre 2001. D'autre part, le caractère éventuellement durable des modifications de la situation du contribuable ne saurait à lui seul justifier une taxation intermédiaire car la baisse du revenu ne saurait être assimilée en l'occurrence à un changement de profession ou à une cessation d'activité lucrative. Le recourant a en effet pu malgré son incapacité de travail générer un bénéfice d'exploitation durant l'année 2001, ce qui démontre que son activité a perduré pendant cette période. C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a refusé de procéder à une taxation intermédiaire comme l'a requis le recourant.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, aux frais de son auteur. Les frais de la cause sont arrêtés à 1'000 fr. (art. 2 al. 1 du Règlement sur les émoluments et les frais perçus par le Tribunal administratif du 24 juin 1998). Le recourant, qui succombe, n'a pas droit à des dépens.

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