

# **VD\_OMNI FI.2007.0072 vom 21. November 2007**

VD Tribunal cantonal, 2007-11-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0072](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0072)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0072 du 21 novembre 2007

IT: VD\_OMNI FI.2007.0072 del 21 novembre 2007

## **Regeste**

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recourante exerce une activité indépendante d'avocate depuis 1999 à tout le moins. Elle a débuté une activité salariée à 50 % auprès de l'Etat de Vaud le 1er décembre 2000. Il n'y a pas eu de taxation intermédiaire à ce moment. Ce revenu n'a pas été annualisé dans la taxation pour les années 1999-2000. L'administration fiscale a considéré que cette activité salariée constituait un revenu extraordinaire pendant la brèche fiscale. L'activité salariée de la recourante est une activité accessoire. Elle ne doit toutefois pas être considéré comme un revenu extraordinaire au sens de l'art. 273 LI. La recourante n'a par ailleurs pas bénéficié d'une modification des conditions de rémunération de son activité salariée. Recours admis.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Déposé dans le délai de 30 jours de l'art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI; RSV 642.11), le recours l'est en temps utile. Il satisfait par ailleurs aux exigences de forme posées par ce même article, de sorte qu'il est recevable à la forme.

### **E. 2**

Le canton de Vaud est passé de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando pour les personnes physiques à partir du 1 er janvier 2003. Ainsi, la loi sur les impôts directs cantonaux a été modifiée le

### **E. 4**

Reste dès lors à déterminer dans quelle mesure les revenus tirés de l'activité salariale de la recourante constituent des revenus extraordinaires au sens de l'art. 273 LI. La lecture de cette disposition ne permet pas de savoir dans quelle mesure un revenu d'activité salariale sur une certaine période, touché pendant la période de la brèche fiscale en plus d'une activité indépendante, constitue un revenu extraordinaire. L'art. 273 al. 2 in fine mentionne, en ce qui concerne les activités dépendantes, uniquement le cas de revenus inhabituellement élevés par rapport aux années antérieures en raison d'une modification de la politique salariale de l'entreprise. La recourante soutient que le caractère extraordinaire du revenu ne peut qu'être le résultat d'un gain particulièrement élevé d'une activité salariale. L'autorité intimée, en revanche, se fonde sur la circulaire no 6 de la Division principale de l'impôt fédéral direct du 20 août 1999, laissant sous-entendre que le seul fait que les revenus de l'activité dépendante de la recourante ont été touchés presque que pendant la période de la brèche fiscale suffit à considérer ces revenus comme extraordinaires. Un revenu n'est toutefois pas extraordinaire du seul fait que son montant dépasse d'un certain pourcentage les recettes de même nature acquises au cours des années précédant la brèche de calcul

(Jean-Blaise Paschoud, Le passage de la taxation annuelle ou bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* selon la procédure prévue à l'art. 69 LHID, in Archives de droit suisse, vol. 68, p. 609, 618). Certes, dans un arrêt du 21 janvier 2004, le Tribunal fédéral a estimé qu'un revenu d'une activité indépendante cinq fois plus élevé que la moyenne des cinq dernières années devait être qualifié de revenu extraordinaire au sens de l'art. 69 LHID (ATF 2P.181/2003 du 21 janvier 2004). Toutefois, il n'a pas jugé nécessaire d'établir une limite à partir de laquelle des revenus devaient être qualifiés d'extraordinaires (par exemple deux fois, trois fois ou cinq fois le revenu de la période fiscale précédente; ATF 2P.181/2003 précité, consid. 3.2). Cette situation ne concerne toutefois que des revenus exceptionnels obtenus d'une activité indépendante par l'avocat, soit une fluctuation dans l'importance de revenus provenant de la même source. Or, la situation de la recourante est différente en ce sens que les revenus objets de la décision entreprise découlent d'une activité dépendante accessoire. Le législateur fédéral n'a pas énuméré exhaustivement les revenus extraordinaires visés par l'art. 69 LHID. Cela n'autorise toutefois pas un canton à étendre la notion de revenu extraordinaire au-delà de ce que prévoit cette disposition. Il ne pourrait donc pas qualifier d'extraordinaire un revenu ordinaire au sens de cet article, même si ce revenu était considéré comme extraordinaire dans le cadre de l'application du système *praenumerando* (Paschoud, op. cit. p. 616). D'après la doctrine, si une variation des revenus ordinaires pendant la période fiscale précédant le changement implique une augmentation des revenus ordinaires, la surprise est heureuse pour le contribuable (Paschoud, op. cit., p. 617). En d'autres termes, une variation du revenu ordinaire à la hausse, pour autant qu'elle ne satisfait pas aux exigences posées par l'art. 69 LHID, respectivement 273 LI, n'aura pas d'incidence sur la taxation du contribuable, et n'appliquera pas une taxation séparée, sauf si on peut y voir un revenu inhabituellement élevé par rapport aux années précédentes en raison d'une modification de la politique salariale de l'entreprise. Il ressort de ce qui précède que la prise d'une activité dépendante pendant la brèche fiscale ne peut être considérée comme un revenu extraordinaire pour une personne qui exerce, d'une manière générale, une activité indépendante. Seul le cas d'une augmentation significative des revenus ordinaires pendant la brèche fiscale a été prise en compte par le législateur et justifie une taxation séparée. Or, l'accumulation d'un revenu ordinaire dépendant avec un revenu ordinaire indépendant ne saurait, à lui seul, justifier une taxation séparée. Pour le surplus, la recourante n'a pas bénéficié d'une modification des conditions de rémunération de son activité salariée, de sorte que les conditions posées par la circulaire no 6 relative à l'impôt fédéral direct ne sont également pas remplies. Certes, la circulaire no 6 de l'AFC mentionne que le caractère extraordinaire d'un revenu peut résulter d'un changement dans l'aménagement de la source de revenu. Toutefois, les exemples mentionnés par la circulaire laisse clairement apparaître que les situations visés par cette directive sont celles dans lesquelles une modification des sources de rémunération d'une même activité est intervenue, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence. En définitive, les revenus de l'activité accessoire de la recourante qui tombent dans la brèche fiscale ne doivent pas être considérés comme extraordinaires.

## **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. L'arrêt sera dès lors rendu sans frais. La recourante, qui n'a pas agi par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel n'a toutefois pas droit à des dépens.

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