

VD_OMNI FI.2007.0077 vom 17. März 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-03-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0077

FR: VD_OMNI FI.2007.0077 du 17 mars 2009

IT: VD_OMNI FI.2007.0077 del 17 marzo 2009

Regeste

A. _____, B. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Taxation intermédiaire pour chômage de longue durée. Directive du 7.10.2002 du Département des finances destinée à atténuer les effets de la brèche de calcul. En l'espèce, le recourant ne remplit pas les conditions formelles de la directive, puisqu'il ne peut se prévaloir d'une période de chômage de six mois consécutifs. Les instructions internes d'application de la directive envisagent toutefois des hypothèses qui, bien que ne répondant pas aux conditions formelles de l'application de la directive, méritent néanmoins de bénéficier d'un assouplissement des conditions de la taxation intermédiaire: l'interruption de l'activité lucrative sur une période totale de six mois (non consécutifs) ou la cessation temporaire de l'activité lucrative sur moins de six mois, combinée avec une réduction du taux d'activité, donnent aussi droit à une taxation intermédiaire, dès lors que le contribuable voit sa capacité contributive réduite d'au moins 25% sur deux ans (50% sur un an). Cela étant, on ne voit pas le motif pertinent qui justifierait le refus de la taxation intermédiaire au contribuable qui, comme les recourants, subit une réduction de revenu net supérieur à 25% sur deux ans. La différence de traitement à laquelle aboutit la décision attaquée conduit dès lors à un résultat qui contrevient au principe de l'égalité de traitement, sans que cette disparité soit justifiée par des motifs objectifs.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que l'autorité intimée a rejeté la demande de taxation intermédiaire pour chômage de longue durée des recourants.

E. 3

Réduction du taux d'activité: accorder une taxation intermédiaire pour toute réduction correspondant à 25% au minimum sur deux ans (ex. passer de 90% à 40% durant une année)

E. 4

En l'espèce, le recourant s'est trouvé au chômage le 1^{er} octobre 2000; il a perçu des indemnités de chômage d'octobre 2000 à avril 2001, en août 2001 et de mai à août 2002, soit durant douze mois, dont neuf pendant la période de la brèche de calcul. Les recourants

soutiennent que les conditions de l'application de la directive sont largement remplies, puisque AX._____ peut se prévaloir de trois mois de chômage de plus que le minimum requis de six mois. L'autorité intimée, pour sa part, refuse l'application de la directive, au motif que le contribuable ne s'est pas trouvé au chômage durant six mois "consécutifs" pendant la période de la brèche de calcul. a) Selon la jurisprudence rendue en application des art. 80 LI et 45 LIFD (arrêts FI.1998.0045 du 6 mars 2001 consid. 3b/bb; FI.1997.0134 du 29 décembre 1999 consid. 2; StE 1996 B 63.13 N. 48), une taxation intermédiaire ne se justifie que lorsque le chômage dure depuis douze mois au moins. Il faut comprendre que cette condition requiert un chômage de douze mois consécutifs (le Tribunal administratif recourt dans les arrêts précités à l'expression de "chômage complet"). Les différentes périodes de chômage ne sauraient ainsi être additionnées, comme le voudraient les recourants. La directive doit être interprétée dans le même sens. Hormis l'abaissement de douze à six mois de la durée minimum de chômage, elle n'a en effet pas modifié les conditions à remplir pour pouvoir bénéficier d'une taxation intermédiaire pour chômage de longue durée. Le recourant ne peut se prévaloir d'une période de chômage de douze ou même de six mois "consécutifs" ; il ne remplit dès lors pas les conditions formelles de l'application de la directive. Ces considérations justifient la décision du 31 mai 2007 de l'ACI, en tant qu'elle porte sur la période fiscale 1999-2000: dans le cadre de la taxation *praenumerando* bisannuelle de cette période, les conditions d'une taxation intermédiaire au 1^{er} octobre 2000 (date du début du chômage) n'étaient effectivement pas réalisées. Toutefois, ce point n'est pas l'objet du litige, circonscrit à la période de la brèche de calcul 2000-2001, régie par des dispositions particulières. b) Pour la période de la brèche fiscale des années 2000-2001, l'autorité intimée envisage dans les instructions internes d'application de la directive (ch. III bis, p. 13) des hypothèses – sous la rubrique "motif mixte" – qui, bien que ne répondant pas aux conditions formelles de l'application de la directive, méritent néanmoins de bénéficier d'un assouplissement des conditions de la taxation intermédiaire. On extrait de ces instructions internes le passage suivant: "En effet, d'après les conditions de la taxation intermédiaire pour "cessation temporaire d'activité", la personne qui interrompt son activité lucrative en 2001 et 2002 pendant par exemple une période totale de 6 mois sous la forme de deux congés non payés et non consécutifs (par ex., 2 fois 3 mois), n'a pas droit à une taxation intermédiaire pour le motif "cessation temporaire d'activité". Or, sa capacité contributive est autant diminuée que celle de la personne qui, elle, a opté pour un congé non payé d'une période de 6 mois consécutifs en 2001-2002. Un autre exemple de situation délicate est celui de la personne qui interrompt son activité lucrative en 2001-2002 durant une période inférieure à 6 mois consécutifs et qui réduit également pendant les années de la brèche, son taux d'activité à concurrence d'une moyenne inférieure à 25% sur deux ans. Bien que les conditions de taxations intermédiaires pour "cessation temporaire d'activité" et pour "réduction du taux d'activité" ne soient pas remplies, suivant l'intensité cumulée de ces événements (durée du congé non payé, ampleur de la diminution du taux d'activité et laps de temps pendant lequel la diminution du taux est effective), il apparaît nécessaire de trouver une solution. On rappelle à cet égard 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 2 ans (Ch. III. De la directive du 7 octobre 2002). Enfin, parmi les divers événements qui peuvent se succéder pendant les années de la brèche (congé non payé d'une durée inférieure à 6 mois consécutifs, réduction du taux d'activité n'atteignant pas 25% sur 2 ans), peut apparaître une ou plusieurs périodes de chômage indemnisé laquelle (lesquelles)

ne répond(ent) pas à la condition des 6 mois consécutifs. Dès lors que les indemnités de chômage correspondant en règle générale à 70%/80% du salaire, la diminution de capacité contributive découlant de la situation de chômage d'une durée de moins de 6 mois consécutifs est moindre que dans les deux exemples exposés ci-dessus. Cette considération explique l'appréciation plus sévère de la circonstance du chômage indemnisé dans le cadre de la taxation intermédiaire pour "motif mixte" (voir ci-après). Le principe de la taxation intermédiaire pour "motif mixte": En présence de plusieurs événements en 2001-2002 dont aucun ne remplit les conditions des taxations intermédiaires pour "cessation temporaire d'activité" ou pour "chômage" ou encore pour "réduction du taux d'activité", ou dont l'un au moins remplit les conditions de la TI, il convient d'analyser la situation sous l'angle de la taxation intermédiaire pour "réduction du taux d'activité" (soit baisse moyenne du taux de 25% sur 2 ans) en considérant que: - l'arrêt (ou les arrêts) d'activité non rémunéré équivaut à une réduction du taux d'activité à zéro, et que - la période (ou les périodes) de chômage indemnisé est comptée pour un taux d'activité à 100% dans la mesure où les allocations de chômage indemnisent la perte d'un emploi exercé à 100%. En d'autres termes, la période de chômage équivaut au 100% du taux antérieur d'activité que les allocations de chômage remplacent." Commentant ces exemples, les recourants critiquent l'argument invoqué par l'autorité intimée pour refuser un assouplissement des conditions de la taxation intermédiaire en cas de chômage indemnisé qui ne remplit pas la condition des six mois consécutifs. Il est vrai que l'argument ne vaut que pour autant que les indemnités de chômage couvrent effectivement les 70 ou 80% du salaire. Or, l'autorité intimée – comme le soulignent les recourants – a omis de tenir compte dans son raisonnement du plafonnement légal des indemnités de chômage qui peut aboutir à des situations où la diminution de la capacité contributive découlant de la situation de chômage du contribuable est plus élevée, voire sensiblement plus élevée, que dans les deux premiers exemples mentionnés dans les instructions internes. Dans le cas particulier, durant les années 1999/2000, le recourant a perçu un revenu net total, indemnité de départ non comprise, de 306'876 fr. (159'741 fr. [revenu d'activité lucrative pour l'année 1999: pièce 10] + 220'945 fr. [revenu d'activité lucrative pour l'année 2000: pièce 11] – 92'568 fr. [indemnité de départ: pièce 11] + 18'758 fr. [indemnités de chômage pour la période d'octobre à décembre 2000: pièce 4]), soit une moyenne mensuelle de 12'786 fr. 50; durant la période de brèche de calcul, le recourant a perçu un revenu net total de 192'389 fr. 20 (34'084 fr. [indemnités de chômage pour les mois de janvier à avril, puis août 2001: pièce 5] + 28'897 fr. [indemnités de chômage pour les mois de mai à août 2002: pièce 6] + 34'939 fr. [revenu d'activité lucrative pour la période de mai à juillet 2001: pièce 7] + 26'677 fr. 80 [revenu d'activité lucrative pour la période de septembre à décembre 2001: pièce 8] + 26'733 fr. 40 [revenu d'activité lucrative pour la période de janvier à avril 2002: pièce 9] + 41'058 fr. [revenu d'activité lucrative pour la période de septembre à décembre 2002: pièce 12]), soit une moyenne mensuelle de 8'016 fr. 20. Le recourant a ainsi vu son revenu mensuel net diminuer de 37% durant la brèche de calcul. Il s'est trouvé par conséquent dans une situation économique plus défavorable que celle, par exemple, du contribuable qui aurait interrompu son activité lucrative en 2001 et 2002 pendant une période totale de six mois en prenant deux congés non payés et non consécutifs (situation qui correspond économiquement à une diminution de capacité contributive de 25% sur deux ans) . Cette diminution de revenu est ici quelque peu corrigée par une légère hausse des gains de l'épouse (qui passent en moyenne par période de 48'994 fr. en 1999-2000 à 60'389 fr. en 2001-2002), mais en dépit de cette hausse, la diminution du revenu global des époux demeure néanmoins encore supérieure à 25%. c) La réduction du

taux d'activité correspondant à 25% sur deux ans – prévue par la directive comme l'une des situations qui requièrent une taxation intermédiaire (ch. 3 des mesures citées ci-dessus, consid. 3 e) – doit nécessairement s'accompagner d'une diminution correspondante du revenu réalisé. Seule cette acception entre dans la logique du système de la taxation intermédiaire, qui vise à corriger les effets d'une modification des bases de calcul des éléments du revenu ou de la fortune imposable (cf. art. 80 let. b, d et 81 al. 2 LI; art. 45 let. b et 46 al. 2 LIFD). Les exemples cités par les instructions internes pour illustrer les "motifs mixtes" qui justifient un assouplissement des conditions de la taxation intermédiaire mettent clairement en lumière le rapport qui doit exister entre réduction du taux d'activité (ou son interruption temporaire) et la diminution effective de la capacité contributive qui s'ensuit. En effet, l'interruption de l'activité lucrative sur une période totale de six mois (non consécutifs) ou la cessation temporaire de l'activité lucrative sur moins de six mois, combinée avec une réduction du taux d'activité, donne droit à une taxation intermédiaire, dès lors que le contribuable voit sa capacité contributive réduite d'au moins 25% sur deux ans. Cela étant, on ne voit pas le motif pertinent qui justifierait le refus de la taxation intermédiaire au contribuable qui, comme les recourants, subit une réduction de revenu net supérieur à 25% sur deux ans. La différence de traitement à laquelle aboutit la décision attaquée conduit dès lors à un résultat qui contrevient au principe de l'égalité de traitement, sans que cette disparité soit justifiée par des motifs objectifs. d) Fondées sur les instructions internes d'application de la directive du 7 octobre 2002 du Département des finances, les considérations développées ci-dessus valent pour l'impôt cantonal et communal. Elles ne s'appliquent pas en matière d'impôt fédéral direct; les instructions internes le précisent: les assouplissements aux règles de la taxation intermédiaire envisagés sous la rubrique "motif mixte" n'ont de portée qu'en droit cantonal et communal. Il s'ensuit qu'en matière d'impôt fédéral direct, les conditions d'une taxation intermédiaire ne sont pas réalisées dans la brèche de calcul 2001-2002, pas plus qu'elles ne l'étaient dans la période 1999-2000.

E. 5

En matière d'impôt cantonal et communal, les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée, en tant seulement qu'elle porte sur la période fiscale 2001-2002. Le dossier sera retourné à l'autorité intimée pour qu'elle procède à une taxation intermédiaire avec effet au 1^{er} janvier 2001. En matière d'impôt fédéral direct, le recours est rejeté. Vu l'issue du litige, l'émolument de justice réduit qui devrait être mis à la charge des recourants peut être compensé avec les dépens également réduits auxquels ils peuvent prétendre de la part de l'Etat. Les frais seront ainsi laissés à la charge de l'Etat, qui en contrepartie ne versera pas de dépens aux recourants.

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