

## **VD\_OMNI FI.2007.0139 vom 14. März 2008**

VD Tribunal cantonal, 2008-03-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0139](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0139)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0139 du 14 mars 2008

IT: VD\_OMNI FI.2007.0139 del 14 marzo 2008

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_, Y. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuables venant d'un autre canton et emménageant en cours d'année dans le canton, alors que l'épouse exerce une activité accessoire. La prise par celle-ci d'une activité principale durable l'année suivante génère la notification d'une taxation intermédiaire, pour l'impôt cantonal et communal uniquement dans la mesure où ce début d'activité entraîne une augmentation de plus de 30% du revenu annuel du couple par rapport à ce qu'il était auparavant. En revanche, cette situation est sans effet pour l'IFD, puisque l'épouse a interrompu cette activité principale durant neuf mois et demi, alors que le couple était assujéti dans un autre canton. En outre, seul le revenu de l'activité principale entre dans la base de calcul de la taxation intermédiaire. Le revenu de l'activité accessoire, qui ne peut être requalifié, n'a pas à être pris en nouvelle situation.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Les recourants ont requis du magistrat instructeur que l'ACI soit invitée à se déterminer sur une série de questions ayant trait à la fois au refus de procéder à une taxation intermédiaire suite à l'interruption par AX. \_\_\_\_\_ de toute activité lucrative en 1997 et au retard mis à statuer. Il n'est pas nécessaire de donner suite à ces réquisitions. Le droit d'être entendu, certes garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (v., notamment, ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429 et la jurisprudence citée). Or, le dossier et les pièces produites renferment tous les éléments permettant à la Cour de rendre son arrêt, de sorte que les réquisitions d'instruction formulées par les recourants n'apporteraient rien à cet égard qui puisse modifier son opinion.

#### **E. 2**

Les recourants font valoir pour l'essentiel que le droit des autorités fiscales de procéder à la taxation des périodes 1998 (octobre à décembre) et 1999-2000 serait désormais frappé par la prescription, ce que conteste en revanche l'autorité intimée. a) S'agissant tout d'abord de l'impôt cantonal et communal, la matière est régie par la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, donc applicable jusqu'à la période de taxation 1999-2000 y comprise. Pour ce qui est de l'impôt fédéral, s'applique la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. b) Hormis des exceptions non réalisées en l'espèce, le droit de taxer se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation, pour ce qui est de l'impôt cantonal et communal (art. 98a al. 1 aLI), par cinq ans

pour ce qui est de l'impôt fédéral (art. 120 al. 1 LIFD). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 98a al. 2 let. a aLI ; art. 120 al. 2 let. a LIFD). Elle est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (art. 98a al. 3 aLI; art. 120 al. 3 let. a LIFD). En outre, elle est acquise, dans tous les cas, douze (art. 98a al. 4 aLI), respectivement quinze (art. 120 al. 4 LIFD) ans après la fin de la période de taxation. Les créances d'impôt, pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation (art. 121 al. 1 LIFD) et, dans tous les cas, dans les dix ans (art. 121 al. 3 LIFD). Les motifs de suspension et d'interruption de la prescription régissant le droit de taxer, s'appliquent par analogie (cf. le renvoi que fait l'art. 121 al. 2 LIFD à l'art. 120 al. 2 et 3 de la même loi). Pour ce qui est de l'impôt cantonal et communal, la matière est régie par l'art. 118 aLI, aux termes duquel les créances fiscales se prescrivent par cinq ans dès l'entrée en force de la décision qui les fonde (al. 1). L'al. 2 renvoie par ailleurs, s'agissant de la suspension et de l'interruption de la prescription, à l'art. 98a al. 2 et 3 aLI; la prescription est toutefois acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la décision est devenue exécutoire. La prescription est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (98a al. 3 aLI; un nouveau délai commence à courir dès l'interruption, selon la dernière phrase de cet alinéa). Par ailleurs, la prescription ne court pas ou elle est suspendue pendant la durée des procédures de réclamation ou de recours (même disposition, al. 2 let. a). c) Les décisions attaquées dans le cas d'espèce ont trait aux périodes de taxation 1997-1998 et 1999-2000. Elles ont été rendues le 14 février 2001, alors que le droit de taxer n'était pas encore prescrit, et frappées de réclamation le 18 suivant. Le délai de prescription est depuis lors suspendu. Même si elle a quelque peu tardé à le faire, ce que l'on peut regretter, l'ACI n'était pas déchu du droit de statuer le 11 octobre 2007, comme les recourants le soutiennent et ceci, tant sous l'angle de l'impôt cantonal et communal que sous celui de l'impôt fédéral direct ; dans les deux cas en effet, la prescription absolue n'est pas encore atteinte. Quant aux créances d'impôt, leurs délais de prescription n'ont pas commencé à courir, puisque les décisions de taxation qui les fondent, frappées successivement de réclamation puis de recours, ne sont pas encore entrées en force. La prescription du droit de percevoir l'impôt n'est ainsi pas acquise (cf. dans ce sens, ATF 2P.185/2A.429/2006 du 27 novembre 2006, consid. 3.1; 2A.719/2004 du 11 mai 2005, consid. 3; arrêts FI.2003.0022 du 14 juin 2007; FI.2006.0028 du 8 septembre 2006; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006; FI.2004.0007 du 3 avril 2006). d) Dans une optique voisine, les recourants se plaignent sans doute du retard mis par l'autorité intimée à statuer sur leur réclamation. On rappelle à cet égard que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable (art. 29 al. 1 Cst.). Le caractère raisonnable du délai s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et l'ensemble des circonstances (ATF 131 V 407 consid. 1.1 p. 409; 125 V 188 consid. 2a p. 191/192; 117 Ia 193 consid. 1c p. 197, et les arrêts cités). De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que la constatation d'un déni de justice est subordonnée à l'existence d'un intérêt actuel pour le recourant. Cet intérêt actuel fait toutefois défaut dès le moment où l'autorité intimée a rendu son arrêt et le grief de déni de justice formel est alors irrecevable (ATF 2P.333/2005 consid. 3; 1P.518/2004). En l'espèce, dès lors que la décision sur réclamation a été rendue, le grief de déni de justice formel invoqué s'avère irrecevable. Au surplus, la sanction du dépassement du délai raisonnable ou adéquat peut consister dans la constatation de la violation du principe de

célérité, qui constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime. En matière fiscale, cette constatation ne permet sans doute pas de faire obstacle à l'imposition ; elle peut néanmoins jouer un rôle sur la répartition des frais et dépens, dans l'optique d'une réparation morale (cf. ATF C 15/05 du 23 mars 2006; 130 I 333 consid. 5.3; 129 V 417 consid. 1.3 et les références). Six ans se sont écoulés en l'occurrence entre le dépôt de la réclamation et la proposition de règlement. Ce délai est à l'évidence trop long. L'autorité intimée n'invoque du reste aucune justification à l'appui d'un retard que l'on hésitera guère à qualifier d'excessif, ce d'autant plus que tous les éléments permettant à l'autorité de procéder à la taxation avaient été recueillis en amont. Cela dit, les recourants ne prétendent toutefois pas qu'ils auraient droit in casu à la constatation d'une éventuelle violation du principe de célérité, indépendamment du déni de justice formel. Il n'y a donc pas lieu de s'attarder plus longuement sur ce premier grief.

### **E. 3**

Les recourants ont formulé d'autres griefs durant la procédure de réclamation. On retire du contenu de leur recours, même si ces griefs ne sont pas expressément mentionnés, qu'ils reprennent ceux-ci à l'appui de leurs conclusions. Ainsi, les recourants se plaignent de ne pas avoir reçu de réponses à des questions portant sur la détermination des éléments imposables. Dès lors, il importe d'examiner ces différents griefs de manière successive. Les recourants contestent ainsi les conditions permettant la notification d'une taxation pour début d'assujettissement dans le canton au 1<sup>er</sup> octobre 1988. Les recourants font valoir que leur assujettissement dans le canton durant la période de taxation 1997-1998 aurait été en quelque sorte interrompu du 1<sup>er</sup> octobre 1997 au 30 septembre 1998, période durant laquelle ils ont habité le canton de Zurich. Or, cette interruption ne permettrait pas, selon eux, aux autorités fiscales vaudoises de considérer que leur retour dans le canton le du 1<sup>er</sup> octobre 1998 constitue un début d'assujettissement illimité. a) La règle applicable est celle de l'art. 7 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase, aLI, à teneur duquel l'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile dans le canton ou y commence son séjour au regard du droit fiscal, ou encore le jour où il y acquiert un élément imposable. Subséquemment, la fin de l'assujettissement est définie à l'alinéa 2 de la même disposition, dont il ressort que celui-ci prend fin le jour du décès du contribuable, de son départ du canton ou le jour de la disparition de l'élément imposable dans le canton. La notion d'assujettissement illimité se confond avec celle de domicile. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 3 al. 1 aLI). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (ibid., al. 2). En droit civil, le domicile est le lieu où une personne réside avec l'intention de s'y établir (art. 23 al. 1 CC). On rappelle que cette notion est composée de deux éléments: d'une part, subjectivement, la volonté de rester dans un endroit de façon durable et, d'autre part, objectivement, la manifestation de cette volonté par une résidence effective dans ce lieu (cf. notamment, sur ce point, Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid, *Das schweizerische Zivilgesetzbuch*, 11. Auflage, Zürich 1995, p. 84; Henri Deschenaux/Paul-Henri Steinauer, *Personnes physiques et tutelles*, 4<sup>ème</sup> édition, Berne 2001, n° 371, p. 115). Le domicile volontaire implique en outre que l'intéressé a effectivement l'intention de se fixer au lieu de sa résidence; cette intention doit être reconnaissable pour les tiers et au surplus, ressortir de circonstances extérieures objectives (v. Daniel Staehelin, in *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht*, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I, 2<sup>ème</sup> éd.,

Bâle/Genève/Munich 2002, ad art. 23, Nr. 5, p. 223). Cette intention doit impliquer la volonté manifestée de faire d'un lieu déterminé le centre de ses activités et de ses intérêts vitaux ("Mittelpunkt der Lebenbeziehungen" dans la doctrine germanophone); rien toutefois n'empêche de se constituer un domicile pour une durée d'emblée limitée (Deschenaux/Steinauer, n° 377). Il en va de même en droit fiscal (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 312; Archives de droit fiscal 41, p. 136 et ss, not. 141; TA, arrêts FI.1997.0010 du 28 décembre 1998; FI.1995.0063, déjà cité; FI.1991.0037 du 26 novembre 1996). La seule volonté de la personne de résider en un lieu déterminé n'est toutefois pas décisive pour établir le domicile fiscal; selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, seules comptent les circonstances, reconnaissables pour les tiers, permettant de déduire son intention (v. ATF 123 I 289; 113 Ia 466; 97 II 3). b) En l'espèce, la décision de l'autorité de taxation de considérer le retour des recourants dans le canton au 1<sup>er</sup> octobre 1998 comme un début d'assujettissement ne souffre d'aucune critique. Les recourants ont, certes, habité le canton jusqu'au 30 septembre 1997. Ils ont toutefois annoncé leur déménagement et leur installation dans le canton de Zurich depuis le 1<sup>er</sup> octobre 1997, AX.\_\_\_\_\_ y travaillant même depuis septembre 1997. Le courrier de ce dernier aux autorités fiscales vaudoises, du 25 novembre 1997, est à cet égard dénué de toute ambiguïté puisqu'il s'enquiert du règlement final de sa dette fiscale dans le canton. L'intention des recourants était bien de s'établir pour une certaine durée dans le canton de Zurich, avec pour conséquence que leur assujettissement fiscal dans le canton de Vaud a pris fin au 30 septembre 1997. Dès lors, il importe peu qu'une année plus tard, les recourants aient à nouveau déménagé et soient revenus s'établir dans le canton. L'essentiel est de constater qu'au 1<sup>er</sup> octobre 1998, les conditions du début d'assujettissement dans le canton de Vaud étaient réalisées.

#### **E. 4**

Cette situation, sans incidence s'agissant de l'impôt fédéral direct, implique en revanche certaines conséquences quant à l'assiette de l'impôt cantonal et communal, tant pour la période au cours de laquelle le début d'assujettissement est intervenu que pour la période suivante. a) L'aLI prévoyait l'imposition du revenu et de la fortune selon le système *praenumerando*. L'impôt était ainsi fixé au cours de la période de taxation, laquelle comprenait deux années fiscales, sur la base du revenu moyen des deux années de la période calcul (art. 71 al. 1 aLI). On présume ainsi que le revenu de chacune des années fiscales comprises dans la période de taxation est de même nature et de même importance que celui de la période de calcul (v. Rivier, op. cit., p. 467; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht I*, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 11 Nr. 15, pp. 258-259; cf. en outre Danielle Yersin, Les systèmes d'imposition *prae-* et *postnumerando* et la perception de l'impôt, in *Festschrift zum 70. Geburtstag Ferdinand Zuppinger*, Bern 1989, p. 89 et ss). b) Dans certaines situations toutefois, les conditions de l'assujettissement peuvent n'être réalisées qu'au cours de la période de calcul ou de taxation. Il en est ainsi, comme on le verra plus loin (consid. 5, *infra*), lorsque les conditions permettant la notification d'une taxation intermédiaire pour début ou cessation d'activité lucrative sont réalisées (art. 70 aLI) ou, comme en l'espèce, lorsque le contribuable prend domicile dans le canton et y est assujetti (art. 3 al. 1 aLI). Lorsqu'une situation de ce genre se présente, l'impôt est calculé conformément à l'art. 71 al. 3 aLI, lequel apporte une dérogation au principe consacré à l'alinéa premier; à teneur dudit alinéa en effet: "Si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées qu'au cours de la période de taxation ou qu'elles n'aient pas duré pendant toute la période de calcul, l'impôt se détermine sur la base du revenu ou du bénéfice acquis après

que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement, converti proportionnellement en un revenu annuel." Après une taxation intermédiaire, par renvoi de l'art. 71 al. 4 aLI, ou comme dans le cas d'espèce, après un début d'assujettissement, deux périodes doivent dès lors être distinguées, soit, d'une part, celle durant laquelle une taxation intermédiaire ou un début d'assujettissement sont intervenus, de sorte que période de calcul et période de taxation coïncident, d'autre part, celle qui la suit. Durant la première période, on applique le système de l'imposition immédiate postnumerando. L'impôt est alors déterminé sur la base non pas du revenu réalisé durant la période de calcul mais de celui acquis après que se sont réalisées, soit les nouvelles conditions découlant du motif de taxation intermédiaire, soit le début d'assujettissement dans le canton; le revenu pris en considération dans le calcul de l'impôt doit cependant être représentatif de ces nouvelles conditions (v. Archives 48, 56; 46, 339; cf. en outre Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 4, Nr. 16a, p. 43). Cela ne signifie toutefois pas qu'il faille s'en tenir au seul revenu réalisé l'année durant laquelle le changement déterminant s'est produit. Suivant la date à laquelle est intervenu ce changement, surtout lorsque ce dernier n'est pas suffisamment représentatif, on prendra également en considération, le cas échéant, le revenu réalisé l'année suivante de la période de taxation; le revenu nouvellement acquis, calculé sur une année, est alors déterminant pour la taxation (v. Archives 48, 56; cf. en outre, Ernst Känzig, Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, ad art. 41 AIFD, n° 12, p. 764, notamment exemple I, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 15 mois ; v. en outre, Marc Bugnon, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 46 LIFD, n° 16 ). La seconde période est, quant à elle, régie par le système prænumerando; le revenu réalisé durant la période précédente servira à déterminer les éléments imposables. On retiendra donc le revenu dès le début de l'assujettissement mais en prenant au moins le revenu d'une année (v. articles 71 al. 3 aLI et 15 al. 3 lit. b LHID). Cela a pour conséquence qu'un même revenu peut servir deux fois d'assiette de la taxation; la première fois dans le cadre de l'imposition immédiate, la fois suivante dans le cadre de l'imposition selon le système prænumerando (cf. Rivier, op. cit., p. 468; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main 1998, § 7, nos 203-204; Markus Reich, Die zeitliche Bemessung bei den natürlichen Personen, in Archives 61, p. 327 et ss, not. 330). Il faut cependant que l'espace de temps soit choisi de manière que le résultat auquel on aboutit soit représentatif de la capacité contributive du contribuable (v. arrêts FI.2000.0089 du 16 février 2001 et FI.2000.0065 du 20 décembre 2000; v. en outre, exemple II, cité par Känzig, ibid. p. 765, prise en compte comme base de calcul d'un revenu, annualisé, réalisé sur 27 mois, soit les 15 mois de la période précédente - exemple I - auxquels sont ajoutés les 12 mois suivants). c) En l'espèce, l'autorité de taxation a opéré cette distinction. Durant la première période, qui s'étend du 1<sup>er</sup> octobre au 31 décembre 1998, le revenu imposable des recourants a été arrêté à 57'900 francs. Dans ce montant a été pris en considération à juste titre, pour fixer l'assiette du revenu imposable des recourants dès leur assujettissement dans le canton en octobre 1998, le salaire de AX. \_\_\_\_\_ à l'EPFL de septembre à décembre 1998 (25'638 francs), annualisé sur douze mois (76'914 francs). Durant la seconde période, qui se confond avec la période de taxation 1999-2000, elle a également pris en considération en prænumerando ce dernier revenu. Ce montant est représentatif de la capacité contributive des recourants puisqu'il a servi de base de calcul de l'impôt sur une période totale de 27 mois. La décision attaquée sera donc confirmée sur ce point également. d) Sans doute, les recourants se plaignent de ce que l'entier des primes versées à l'institution de prévoyance individuelle (versement OPP 3) n'ait pas été admis à la

déduction durant l'année 1998. Cette conséquence est cependant inhérente au début d'assujettissement dans le canton. aa) Le sort des déductions suit nécessairement celui du revenu auquel elles sont attachées; ainsi, une charge ordinaire (c'est, notamment, le cas des cotisations au 2<sup>ème</sup> pilier) pourra être, durant la période concernée, annualisée dans le cadre de la déduction. Il importe d'opérer à cet égard une distinction entre le caractère ordinaire et extraordinaire d'une charge déductible. Sont en principe considérées comme charges ordinaires, les charges revenant chaque année ou tout au moins périodiquement. Les charges extraordinaires étant celles qui ne se produisent ni régulièrement ni de façon égale d'une période à l'autre ou qui sont uniques (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, pp. 435-436, réf. citée), comme, par exemple, le rachat d'années d'assurance dans le cadre du deuxième pilier (RDAF 2001 II 138). Lors d'un début d'assujettissement, la charge qualifiée d'ordinaire est d'emblée comprise dans la première période de calcul; elle est, par conséquent, prise en compte pour deux périodes de taxation (soit jusqu'à quatre ans dans le système *praenumerando* bisannuel). En revanche, une charge extraordinaire n'est jamais comprise dans la première période de taxation car elle serait déduite pendant plusieurs périodes, ce qui ne correspondrait pas à la véritable capacité contributive du contribuable. Un facteur extraordinaire ne doit donc être pris en compte qu'une seule fois et n'est ainsi déduit du revenu que lors de la période de taxation suivant celle d'arrivée dans le canton, soit pour une seule période de deux ans (v. ATF 2A.483/2001 du 29 novembre 2002, consid. 2.4). Dans leur pratique constante, les autorités fiscales vaudoises qualifient de charges extraordinaires les primes du troisième pilier A (cf. arrêts FI.2002.0028 du 21 juin 2004 ; FI.2001.0051 du 9 octobre 2001, références citées; FI 1997.0037 du 26 mars 2001; FI.1988.0032 du 9 juin 1994, publié in StE 1994 B 27.1 n° 18). En conséquence, les versements effectifs dans le cadre de la prévoyance individuelle et volontaire faits après l'arrivée dans le canton ne sont déduits que dans la période de taxation suivant celle d'arrivée dans le canton, soit, en l'espèce, pour la période de taxation 1999-2000. Dans l'ATF 2A.483/2001 précité, le Tribunal fédéral, confirmant ainsi l'arrêt FI.2001.0051 précité, a estimé que ce système ne trahissait pas l'esprit du droit fédéral relatif à la prévoyance professionnelle et était compatible avec celui-ci (consid. 2.7 ; v. dans le même sens, confirmant ce qui précède, ATF 2P.199/2004 du 31 août 2005). bb) Les recourants ont revendiqué en déduction 2'000 francs de primes au titre de versement OPP 3 durant l'année de calcul 1998. C'est à bon droit que l'autorité de taxation a refusé d'entrer en matière sur la déductibilité de cotisations versées alors que les recourants étaient domiciliés dans le canton de Zurich, soit 1'000 francs. L'autre moitié de cette prime a cependant été versée après le début d'assujettissement dans le canton au 1<sup>er</sup> octobre 1998. On a vu toutefois que ces cotisations ne peuvent, vu leur caractère extraordinaire, être prises en compte qu'une seule fois, soit en déduction du revenu imposable durant la période de taxation suivante, soit 1999-2000 et non en nouvelle situation, *postnumerando*, durant la période 1997-1998 au cours de laquelle l'assujettissement au 1<sup>er</sup> octobre 1998 dans le canton a débuté. C'est par conséquent à juste titre que cette prime a été prise en considération à raison de la moitié pour chaque année de la période de taxation 1999-2000 (v. sur ce point arrêt FI.2002.0028, confirmé par ATF 2P.199/2004, déjà cité). La décision attaquée ne prête dans ces conditions pas le flanc à la critique.

## E. 5

Les recourants contestent en outre le fait que BXY. \_\_\_\_\_ réalise les conditions d'une taxation intermédiaire au 15 avril 1999 (période de taxation 1999-2000). Ils se sont plaints dans le même temps de ce qu'aucune décision en ce sens n'avait été prise suite à la

demande que AX. \_\_\_\_\_ avait, pour sa part, faite le 9 mai 1997, en raison de l'interruption de son activité lucrative. Cette circonstance a des effets tant en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal qu'en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. a) 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. Ryser/Rolli, p. 415-416; 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. 464 et 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. Peter Locher, *Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel* 2001, ad art. 45 n° 1 ; Bugnon, *Commentaire romand*, ad art. 45, n° 1). Elle corrige ainsi certaines injustices liées au système d'imposition *praenumerando* (Rivier, op. cit., p. 469). 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, Rivier, *ibid.*). Dans ces conditions, l'énoncé des cas donnant lieu à une taxation intermédiaire doit être considéré comme exhaustif (Bugnon, op. cit., n° 5 ad art. 45 ; Locher, op. cit., n° 43 ad art. 45 ; Känzig, op. cit., ad art. 42 n° 2). b) La taxation intermédiaire peut être requise par le contribuable ou est effectuée d'office 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). Ainsi, 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, Bugnon, op. cit., ad art. 45 n° 18; Locher, op. cit., ad 45 nos 22 et ss et la jurisprudence citée). Le retour à la vie active (reprise d'une activité) est traitée de la même manière que le début d'une activité lucrative exercée à titre principal (Bugnon, *ibid.*, n° 19; Locher, *ibid.*, n° 23). 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. Bugnon, *ibid.*, n° 28; Locher, *ibid.* 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. Dans un arrêt FI.2005.0207 du 10 janvier 2006, le Tribunal administratif a confirmé que la reprise, par l'un des conjoints, d'une activité lucrative à raison de 40% d'un temps complet, entraînant, après comparaison, une augmentation de plus de 22% du revenu annuel du couple, était constitutive d'une taxation intermédiaire dans la mesure où son produit influait dans une mesure essentielle sur la capacité contributive du couple. Les modifications du revenu ne conduisent toutefois à une taxation intermédiaire que lorsqu'elles apparaissent en outre durables, selon toute probabilité (v. Locher, *ibid.*, n° 6). Les simples fluctuations du revenu ou une perte passagère restent sans effet sur la taxation encourus (Bugnon, *ibid.*, n° 25). L'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) considère que cette condition est remplie lorsque ces modifications subsisteront vraisemblablement au moins deux ans (v. Archives 54, p. 445 et ss, not. 451). Selon la circulaire de l'AFC précitée, il ne sera en règle générale pas procédé, en cas d'interruption de l'activité lucrative moins de deux ans durant ou de chômage complet durant moins d'une année, à une taxation intermédiaire. La jurisprudence a également eu l'occasion de confirmer cette pratique, en ce sens qu'à moins d'un chômage complet excédant une année, une taxation intermédiaire ne se justifie en principe pas (v. StE 1996 B 63.13, Nr. 48). De même, le début d'une période de chômage et

ses conséquences en matière de taxation fiscale font l'objet d'une circulaire édictée par l'ACI (circulaire n° 25 relative aux incidences fiscales du chômage). Il y est précisé qu'une taxation intermédiaire ne se justifie que lorsque la période de chômage dure une année ou davantage (chômage de longue durée). Le Tribunal administratif a confirmé, pour sa part, qu'une période de cinq mois de chômage n'était pas assez étendue pour justifier la notification d'une taxation intermédiaire (arrêt FI.1998.0045 du 6 mars 2001). 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 ; v. au surplus, Bugnon, Commentaire romand, ad 46 LIFD n° 16). Au surplus, on peut se référer mutatis mutandis au considérant 3b ci-dessus, puisque la notification d'une taxation intermédiaire a également pour conséquence que, pour l'assiette de l'impôt, deux périodes de taxation doivent être distinguées. e) aa) En confrontant les considérations qui précèdent au cas d'espèce, il appert d'emblée que l'interruption par AX. \_\_\_\_\_ durant quatre mois de toute activité lucrative durant l'année 1997 n'est pas une situation constitutive de taxation intermédiaire. En effet, cette circonstance, temporaire par définition, est dénuée de durabilité. C'est par conséquence à juste titre que l'autorité de taxation n'a pas donné suite à cette demande. bb) L'autorité intimée a considéré en revanche que la prise par BXY. \_\_\_\_\_ d'une activité lucrative à l'EPFL à compter du 15 avril 1999 était génératrice d'une taxation intermédiaire. Elle soutient que, depuis le nouvel assujettissement des recourants dans le canton à compter du 1<sup>er</sup> octobre 1998, cette circonstance aurait engendré une modification durable et essentielle des bases de la taxation des recourants, ce que ceux-ci contestent. BXY. \_\_\_\_\_ a travaillé jusqu'au 18 novembre 1997 à l'EPFL ; elle a réalisé cette année-là un salaire net de 28'516 francs. Elle n'a plus eu d'emploi jusqu'en septembre 1998, à compter duquel elle a pris une activité accessoire au sein de l'EIVD, qui lui rapporté 5'297 francs, net. A compter du 16 avril 1999, BXY. \_\_\_\_\_ a été engagée comme assistante à l'EPFL, à un taux d'activité de 40% ; elle a perçu en contrepartie des salaires nets de 20'021 francs en 1999 (sept mois et demi) et de 25'522 francs en 2000. Elle exerçait toujours cette activité en 2001 et en 2002. En parallèle, elle a poursuivi son activité d'enseignante auxiliaire à l'EIVD durant les années 1999 et 2000, ce qui lui rapporté 16'300, respectivement 20'582 francs, salaires net. Durant les années 2001 et 2002, elle a continué à exercer ce second emploi. L'autorité intimée se fonde sur le début d'assujettissement des recourants dans le canton de Vaud en octobre 1998 et constate que BXY. \_\_\_\_\_ n'avait aucune activité à cette époque. Elle perd de vue à cet égard que cette circonstance est sans incidence sur l'impôt fédéral direct. Pour apprécier s'il y a lieu de corriger la base de mesure de cet impôt, on doit tout d'abord relever que BXY. \_\_\_\_\_ n'a pas véritablement

cessé ses activités, puisqu'elle a interrompu celles-ci durant neuf mois et demi, soit du 19 novembre 1997 (fin de son premier contrat à l'EPFL) au 1<sup>er</sup> septembre 1998 (prise d'une activité accessoire d'enseignante à l'EIVD). Surtout, il n'est pas démontré que la prise par BXY. \_\_\_\_\_ d'une activité lucrative à 40% à l'EPFL à compter du 15 avril 1999 ait engendré une modification durable et essentielle des bases de la taxation des recourants au cours de la période de taxation (art. 45 lit. b LIFD). Dans ces conditions, en tant qu'elle a trait à la taxation de l'IFD durant la période 1999-2000, la décision attaquée, qui confirme la taxation définitive du 14 février 2001, ne peut être maintenue. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, cette décision sera également annulée. Au retour des recourants dans le canton en octobre 1998, BXY. \_\_\_\_\_ avait pris depuis un mois une activité accessoire à l'EIVD. Cette activité a du reste été admise en tant que telle, tant avant qu'après la période de taxation litigieuse. Depuis le 15 avril 1999, BXY. \_\_\_\_\_ travaille à titre principal comme assistante à l'EPFL, à un taux de 40%. Ce début d'activité principale a eu pour effet d'entraîner une augmentation de plus de 30% du revenu annuel du couple par rapport à ce qu'il était auparavant. A cela s'ajoute que BXY. \_\_\_\_\_ a continué à exercer cette activité principale, jusqu'en 2002 à tout le moins. Force est par conséquent d'admettre que cette nouvelle situation est constitutive d'une taxation intermédiaire dans la mesure où son produit influe dans une mesure essentielle et durable sur la capacité contributive des recourants. Il reste que l'autorité intimée, procédant à une sorte de fiction, a transformé en quelque sorte l'activité accessoire à l'EIVD en co-activité principale, alors que seule l'activité principale auprès de l'EPFL est constitutive de taxation intermédiaire pour début d'activité, soit l'adjonction d'un revenu annualisé de 28'154 francs. En revanche, le revenu provenant de l'activité accessoire ne peut pas être pris en nouvelle situation, ce dont l'autorité intimée devra tenir compte dans sa nouvelle décision. La taxation initiale de ce dernier revenu, soit 2'119 francs, doit donc être maintenue.

## **E. 6**

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis. La décision attaquée sera annulée en tant qu'elle a trait à la période de taxation 1999-2000, le dossier étant renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision et calcul de l'impôt, conformément au considérant qui précède. Dite décision sera confirmée pour le surplus. Au vu de l'issue de la procédure, les recourants, qui succombent sur la majeure partie de leurs griefs, supporteront un émolument réduit (art. 55 LJPA).

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