

VD_OMNI FI.2008.0023 vom 13. August 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-08-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0023

FR: VD_OMNI FI.2008.0023 du 13 août 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0023 del 13 agosto 2008

Regeste

X. _____, Y. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant, administrateur président et délégué d'une société anonyme avec signature individuelle, réclame l'établissement d'une taxation intermédiaire pour la période fiscale 2001-2002 au motif qu'il a progressivement réduit son activité professionnelle pour le compte de la société à partir de 2001, ce qui serait corroboré par la diminution de ses revenus à compter de cette période. Au vu des revenus perçus par le recourant et des résultats de la société, ce motif de taxation intermédiaire n'est cependant pas réalisé en l'espèce. En effet, il apparaît que l'augmentation des salaires perçus en 1999 et en 2000 a été uniquement due à la réalisation d'une transaction visant à vendre une partie de l'activité de la société. Par ailleurs, le recourant conserve à ce jour sa position dirigeante, ce qui contredit son allégation selon laquelle il s'est retiré des affaires de la société. Les bases de l'activité lucrative du recourant n'ayant pas changé de manière durable et essentielle en 2001, celui-ci ne peut prétendre à l'établissement d'une taxation intermédiaire. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Les recourants ont requis leur audition par le tribunal de céans. a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (ci-après : Cst. ; RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 504 ; 126 I 15 ; 124 I 49 et les réf. cit.) En particulier, le droit de faire administrer des preuves suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428). L'autorité peut donc 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 proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429 et les arrêts cités ; 122 V 157 consid. 1d p. 162 ; 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). b) En l'espèce, l'audition des recourants s'avère inutile dès lors que le dossier est complet et permet au tribunal de céans de statuer. Les faits sont en effet établis et c'est une question de droit qu'il convient de trancher pour mettre fin au litige.

E. 2

Les recourants contestent la taxation de l'Office d'impôt établie en 2002 qui se fonde sur les revenus perçus par AX. _____ en 1999-2000. Les recourants estiment qu'à partir de 2001, AX. _____ a progressivement diminué l'activité déployée pour le compte de la société, ce qui constituerait un cas de taxation intermédiaire. a) Le droit fiscal suisse distingue la période de taxation, à savoir celle durant laquelle l'impôt est dû, de la période de calcul servant de base à l'établissement de l'impôt. Il connaît deux systèmes pour le calcul de l'impôt. Selon le système postnumerando, l'impôt dû pour une année correspond au revenu réalisé durant cette même année, de sorte que ces deux périodes coïncident. Selon le système praenumerando en revanche, l'impôt dû pour une année est fixé pendant cette même année, mais le montant d'impôt est évalué sur la base du revenu moyen réalisé durant la période précédente, laquelle comprend deux années (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse,

E. 3

ème édition, Bâle/Genève/Munich 2007, pp. 157 s. n. 290 ss; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2 ème édition, Lausanne 1998, pp. 465-466). Le système de l'imposition bisannuelle praenumerando repose sur la présomption que le revenu réalisé durant la période fiscale est identique à celui obtenu dans le courant de la période de calcul, de sorte que le principe de l'imposition selon la capacité contributive est en règle générale respecté malgré le décalage entre la période fiscale et la période de calcul (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4 ème édition, Berne 2002, p. 420). Le système d'imposition postnumerando correspond toutefois mieux au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique (ou contributive) en cas de modifications fréquentes des bases d'imposition (ATF 2A.419/2004 du 4 mars 2005 consid. 8.2). aa) La loi fédérale du 14 décembre 1999 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) instaure une période fiscale de deux ans avec imposition praenumerando, sur la base des éléments imposables des deux années antérieures (art. 40 LIFD), tout en laissant aux cantons la faculté d'adopter un système d'imposition annuelle postnumerando (art. 41 LIFD). Dans le canton de Vaud, le système d'imposition à été modifié par l'introduction de la taxation annuelle postnumerando à partir du 1 er janvier 2003 (art. 271 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; RSVD 641.11). Partant, jusqu'à la période de taxation 2001-2002, le revenu imposable était déterminé sur la base du revenu annuel moyen réalisé durant la période précédente. A partir de 2003 en revanche, le revenu imposable est celui réalisé durant l'année en cours. ab) Le passage du système praenumerando au système postnumerando a entraîné une brèche de calcul dans l'imposition puisque les revenus réalisés durant les années 2001-2002 et les déductions qui auraient pu être revendiquées durant cette période ne seront jamais pris en compte à des fins de taxation. Ceci ne pose pas de problème particulier dans la mesure où les revenus et déductions ne fluctuent pas ou peu entre les années précédent et suivant le changement. En revanche, les contribuables dont les revenus ont sensiblement diminué en 2001 et/ou 2002 avant d'augmenter à nouveau en 2003 peuvent se trouver désavantagés par cette brèche. Ces contribuables ne s'acquitteront en effet jamais de leurs impôts sur la base des revenus perçus en 2001-2002 puisqu'ils seront taxés en 2003 sur les revenus qu'ils ont réalisés en 2003 (cf. rapport du Conseil d'Etat du 7 octobre 2002, BGC novembre 2002, p. 3781). Il en va de même pour les revenus et déductions extraordinaires, à savoir ceux qui n'ont pas un caractère périodique. La personne qui perçoit un revenu exceptionnellement élevé en 2001-2002 serait ainsi favorisée, alors que celle qui aurait des déductions particulièrement

élevées à faire valoir durant cette même période serait désavantagée. ac) Si la situation du contribuable fait l'objet d'une modification durable et importante au cours de la période de taxation, l'art. 45 LIFD permet de procéder à une nouvelle taxation (taxation intermédiaire) afin d'éviter une distorsion entre sa charge fiscale et sa capacité contributive. Ainsi, lorsque les conditions objectives énumérées par l'art. 45 LIFD sont réalisées, parmi lesquelles figure notamment la 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, une taxation intermédiaire doit être faite au moment de la modification quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par la modification. L'énumération des motifs figurant à l'art. 45 LIFD est exhaustive (ATF 2A.419/2004 du 4 mars 2005 consid. 4.1). En matière d'impôts directs cantonaux et communaux, la taxation intermédiaire peut être justifiée en outre en raison d'une modification des bases de répartition intercantonale ou internationale (art. 17 let. d de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Selon la jurisprudence relative à l'art. 45 LIFD, qui vaut également pour l'art. 17 LHID, un motif de taxation intermédiaire ne peut être accepté qu'avec retenue. Les conditions qualitatives, temporelles et personnelles de la taxation intermédiaire doivent être cumulativement remplies. Ainsi, à elle seule, une diminution du revenu n'est pas suffisante pour justifier une taxation intermédiaire si l'une au moins des conditions objectives de l'art. 45 LIFD n'est pas réalisée (ATF 2C.63/2008 du 22 mai 2008 consid. 3.2; 2A.150/1998 du 12 avril 2000; Danielle Yersin/Yves Noël, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 9 ss ad art. 45 LIFD). Selon l'art. 45 LIFD, une taxation intermédiaire ne peut intervenir qu'en cas de divorce ou de séparation durable de droit ou de fait des époux (let. a), 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 (let. b) ou de dévolution pour cause de mort (let. c). Une taxation intermédiaire pour changement de profession ou cessation de l'activité lucrative suppose une modification structurelle profonde de la situation professionnelle dans son ensemble, de sorte que le maintien de la taxation ordinaire dans le cadre d'une période de taxation bisannuelle ne pourrait plus se justifier. Tel est notamment le cas lorsque le contribuable passe d'un domaine d'activité à un autre qui ne lui permet pas de tirer profit des connaissances acquises dans son activité précédente, ou lorsque son revenu se détermine et se développe selon des critères essentiellement différents. Le passage d'une activité dépendante à une activité indépendante ou inversement constitue lui aussi une modification structurelle profonde. En revanche, l'acquisition d'une position supérieure, la rétrogradation à un poste inférieur ou le changement d'activité dans la même profession ne sont pas considérés comme des cas de taxation intermédiaire (arrêt 2A.598/2006 du 12 mars 2007 consid. 4.2). Le passage à une activité à temps partiel ne constitue pas non plus un cas de taxation intermédiaire (ATF 2C.63/2008 du 22 mai 2008 consid. 3.2). De plus, la modification de la situation professionnelle doit être durable. En principe, il y a durabilité lorsque la modification subsiste au moins deux ans (ATF 2C.63/2008 du 22 mai 2008 consid. 3.2; 2A.486/2002 du 31 mars 2003 consid. 4.a). L'art. 80 LI dans sa teneur en vigueur du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2002 (Recueil annuel de la législation vaudoise 2000, p. 368) prévoit que le revenu et la fortune font l'objet d'une taxation intermédiaire notamment 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. La teneur de cette disposition étant semblable à celle des art. 45 LIFD et 17 LHID, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct garde toute sa valeur pour

les impôts cantonal et communal de la période fiscale 2001-2002. b) En l'espèce, les recourants allèguent que la diminution du salaire perçu par AX. _____ en 2001 est consécutive à une diminution de son activité au sein de la société. La diminution d'activité alléguée par les recourants peut sérieusement être mise en question. En effet, les revenus réalisés par AX. _____ à partir de 2001 n'ont pas diminué, mais sont équivalents à ceux perçus entre 1995 et 1998. Seules les années 1999 et 2000 ont vu son salaire augmenter. Cette augmentation a été expliquée par la vente d'une partie de l'activité de la société. Les recourants soutiennent que le salaire auquel AX. _____ pouvait prétendre entre 1995 et 1998 se situait dans la fourchette des salaires perçus en 1999 et 2000 et qu'il avait été revu à la baisse pour pallier des difficultés financières rencontrées par la société. Les recourants soutiennent dès lors que les salaires versés à AX. _____ à partir de 2001 ne peuvent être comparés aux salaires des années 1995 à 1998, lesquels auraient dû être plus élevés. En revanche les salaires versés dès 2001 reflétaient la réalité, à savoir la diminution de l'activité de AX. _____. Ce raisonnement ne peut être suivi. En effet, AX. _____ a perçu un salaire de 60'000 fr. entre 1995 et 1998, alors que la société réalisait un chiffre d'affaire se situant entre 20'277'070 fr. (en 1995) et 14'715'077 fr. (en 1998). En 1999 et en 2000, son salaire s'est élevé à 371'153 respectivement 400'048 fr. alors que le chiffre d'affaire de la société était de 11'567'059 respectivement 11'567'059 francs. Ensuite, le salaire de AX. _____ s'est de nouveau élevé à 60'000 fr. alors que le chiffre d'affaire se situait entre 5'632'826 fr. et 4'789'490 fr. entre 2001 et 2003. Ceci démontre que l'augmentation des salaires perçus en 1999 et 2000 a été uniquement due à la réalisation d'une transaction visant à vendre une partie de l'activité de la société. On ne peut dès lors en déduire que les salaires subséquents sont la conséquence d'une diminution d'activité. Par ailleurs, AX. _____ assume une fonction dirigeante de la société et dispose de la signature individuelle. A ce jour, il est inscrit au registre du commerce en qualité d'administrateur et conserve la qualité pour signer de manière individuelle. A l'heure actuelle, il reste la seule personne autorisée à engager la société de manière indépendante. A cet égard et contrairement aux allégations des recourants, on relèvera que jusqu'en 2007, AX. _____ était inscrit au registre du commerce en qualité d'administrateur président et délégué, ce qui confirme qu'il était bel et bien à la direction de la société. Il ne peut dès lors soutenir avoir mis fin à son activité avant 2007. En outre, en dépit de la baisse progressive et constante du chiffre d'affaire de la société, AX. _____ a continué à percevoir le même salaire depuis 2001. Ce n'est qu'en 2006 que son salaire a été diminué de moitié, signe probable d'une véritable fin d'activité. Cette fin d'activité interviendrait cependant quelques cinq ans après la période pour laquelle les recourants réclament une taxation intermédiaire. La diminution de l'activité de la société n'est pas contestée. Elle est corroborée par la réduction constante du chiffre d'affaire. Cette diminution a été prise en compte dans le cadre de la taxation de la société elle-même. Elle ne saurait toutefois justifier une modification de la taxation de l'un de ses employés, lequel a continué à percevoir un salaire fixé de manière indépendante du résultat des exercices annuels. Il découle de ce qui précède que l'on ne peut soutenir que les bases de l'activité lucrative pratiquée par AX. _____ aient changé de manière durable et essentielle en 2001. Partant, AX. _____ ne peut prétendre à l'établissement d'une taxation intermédiaire. Au vu de ce qui précède, les griefs élevés par les recourants apparaissent mal fondés. Le recours doit dès lors être rejeté aux frais des recourants qui n'ont pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administrative (LJPA; RSVD 173.36).

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