

# **VD\_OMNI FI.2008.0079 vom 4. September 2009**

VD Tribunal cantonal, 2009-09-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2008.0079](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0079)

FR: VD\_OMNI FI.2008.0079 du 4 septembre 2009

IT: VD\_OMNI FI.2008.0079 del 4 settembre 2009

## **Regeste**

X c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district d'Yverdon | Le recourant, qui exerçait une activité lucrative indépendante jusqu'au 31 décembre 1996 (médecin-chef), et qui, par la suite, devient l'employé d'une SA qu'il a fondé avec un autre actionnaire, est en droit d'obtenir une taxation intermédiaire pour changement d'activité professionnelle, les autres conditions permettant d'effectuer une taxation intermédiaire étant en outre réunies (condition quantitative et condition temporelle). Admission du recours et renvoi à l'autorité intimée pour qu'elle fixe la date de la taxation intermédiaire.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile et en la forme, devant une autorité compétente pour en connaître, le présent recours est recevable (art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 3 de l'Arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (AVFLID, RSV 658.11.1 et art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]).

### **E. 2**

Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### **E. 3**

Le recourant prétend qu'il est en droit d'obtenir une taxation intermédiaire au 1<sup>er</sup> janvier 1997 en raison de son changement de profession, soit son passage d'une activité professionnelle indépendante à une activité professionnelle dépendante. Il allègue en outre que l'autorité intimée a violé le principe de célérité en rendant sa décision sur réclamation plus de 7 ans après le dépôt de la réclamation et le principe de l'égalité de traitement en lui refusant une taxation intermédiaire alors qu'elle l'avait accordée à un de ses confrères, le Dr G.\_\_\_\_\_, qui avait tout d'abord exercé une activité indépendante de médecin orthopédiste auprès de l'Hôpital de zone d'I\*\*\*\*\* puis était devenu employé de la société H.\_\_\_\_\_ SA qu'il avait fondée.

### **E. 4**

Il convient d'examiner en premier lieu les griefs du recourant ayant trait à une violation de droits constitutionnels du citoyen. aa) L'art. 29 al. 1 Cst stipule 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. A l'instar de l'art. 6 CEDH, article cependant inapplicable au présent cas qui porte sur des obligations de droit public et non sur une "contestation sur des droits et obligations à caractère civil" (ATF 2P.19/2005 du 11 novembre 2005, consid. 2), l'art. 29 al. 1 Cst consacre le principe de la célérité, autrement dit prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire ainsi que toutes les autres circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF C 15/05 du 23 mars 2006, consid. 1.2 et réf. citées). Le caractère raisonnable de la durée de la procédure s'apprécie en fonction des circonstances particulières de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale. Entre autres critères sont notamment déterminants le degré de complexité de l'affaire, l'enjeu que revêt le litige pour l'intéressé ainsi que le comportement de ce dernier et celui des autorités compétentes. A cet égard, il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Cette obligation s'apprécie toutefois avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative. On ne saurait par ailleurs reprocher à une autorité quelques temps morts; ceux-ci sont inévitables dans une procédure. Une organisation déficiente ou une surcharge structurelle ne peuvent cependant justifier la lenteur excessive d'une procédure; il appartient en effet à l'Etat d'organiser ses juridictions de manière à garantir aux citoyens une administration de la justice conforme aux règles (ATF C 15/05 précité, consid. 1.3 et réf. citées). La sanction du dépassement du délai raisonnable et adéquat consiste d'abord dans la constatation de la violation du principe de célérité, qui constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime. Cette constatation peut également jouer un rôle sur la répartition des frais et dépens, dans l'optique d'une réparation morale (ATF C 15/05 précité, consid. 1.4 et réf. citées). ab) En l'espèce, on peut certes se demander pour quelle raison l'autorité intimée a mis plus de sept ans pour rendre sa décision sur réclamation. Le recourant n'a lui interpellé l'autorité intimée sur le sort de sa réclamation que près de cinq ans après son dépôt. Le fait que l'on doive apprécier avec moins de rigueur l'obligation du recourant de faire ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence en matière administrative ne permet pas, dans le cas présent, de retenir que seule l'autorité intimée est en faute. En effet, le recourant était assisté d'une fiduciaire habituée à traiter avec l'autorité intimée. Attendre près de cinq ans pour interpellier l'autorité n'est dès lors pas excusable. Il s'ensuit que le manque de rigueur du recourant empêche de retenir une violation du principe de célérité dans le cas présent. Ce moyen du recourant doit donc être rejeté. ba) L'art. 8 Cst garantit l'égalité de traitement dans et devant la loi. Une décision viole le principe de l'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 1P.707/2004 du 8 juin 2005, consid. 2.1). L'inapplication ou la fausse application de la loi dans un cas particulier n'attribue en principe pas à l'administré le droit d'être traité par la suite illégalement. En effet, selon la jurisprudence, le principe de la

légalité de l'activité administrative (cf. art. 5 al. 1 Cst) prévaut sur celui de l'égalité de traitement (ATF 1P.707/2004 précité, consid. 2.1 et réf. citées). En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement, lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question; le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (ATF 2P.16/2005 du 9 août 2005, consid. 7.1 et réf. citées). bb) En l'espèce, le recourant prétend que l'autorité intimée aurait accordé une taxation intermédiaire à l'un de ses confrères, travaillant en qualité d'indépendant auprès de l'Hôpital de zone d'I\*\*\*\*\* et qui est ensuite devenu employé de sa propre société, ce qui constitue une situation identique à la sienne, de sorte que, pour respecter l'égalité de traitement, l'autorité intimée aurait dû lui accorder la taxation intermédiaire litigieuse. L'autorité intimée allègue en revanche que le cas exposé par le recourant est en réalité la situation inverse, le confrère en question étant devenu indépendant après avoir exercé pendant longtemps une activité dépendante en tant qu'employé de sa propre société. L'autorité intimée invoque en outre que l'octroi d'une taxation intermédiaire à ce confrère était une erreur d'appréciation et que le recourant ne peut s'en prévaloir. Selon elle, il n'est pas établi qu'elle a par la suite persisté dans son erreur et octroyé contra legem des taxations intermédiaires à des administrés se trouvant dans une situation identique à celle du recourant. En réalité, il importe peu, dans le cas présent, de savoir quelle version des faits présentée est correcte, les situations comparées pour vérifier s'il y a une inégalité de traitement, ne devant pas être en tous points identiques, mais seulement similaires en ce qui concerne les éléments de fait pertinents, ce qui paraît réalisé en l'espèce. De toute manière, la jurisprudence a clairement précisé que la fausse application de la loi dans un cas particulier ne donne pas droit à l'administré d'être par la suite traité illégalement. L'on ne voit ainsi pas en quoi le recourant pourrait prétendre à l'égalité dans l'illégalité, surtout qu'il n'est pas du tout établi que l'autorité intimée a ou a eu la volonté de persévérer dans une fausse application de la loi par la suite. Il n'est d'ailleurs pas démontré que l'autorité intimée a mal appliqué la loi dans d'autres cas que celui de ce confrère, ce qui ne laisse pas entrevoir de pratique constamment fautive en la matière. Il s'ensuit que cet autre moyen du recourant doit lui aussi être rejeté.

## **E. 5**

Reste à examiner la question principale soulevée par le présent recours, soit celle de procéder ou non à une taxation intermédiaire des revenus du recourant dès le 1<sup>er</sup> janvier 1997. a) Le recours portant sur la période fiscale 1997-1998, ce sont donc les dispositions légales en vigueur à ce moment-là qui doivent être appliquées. Ainsi, en matière d'impôts cantonal et communal, la question est régie par l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI), notamment son art. 70, abrogée par l'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 de l'actuelle LI, comme mentionné ci-dessus (cf. considérant 1). En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, cette question ne se pose en revanche pas, la LIFD étant déjà en vigueur lors de la période fiscale litigieuse. b) L'art. 45 LIFD stipule que le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire dans trois cas: en cas de divorce ou de séparation durable de droit ou de fait des époux (a), 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 (b) ou en cas de dévolution pour cause de mort (c). Quant à l'art. 70 al. 1 aLI, il avait la teneur suivante: " Art. 70.- Si les bases

d'imposition d'une personne physique se sont modifiées de façon durable au cours de la période de taxation en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative, d'un changement de profession, d'une dévolution pour cause de mort, d'une séparation durable des époux au sens de l'article 9, alinéa 2 ou d'une modification des bases de répartition intercantonale ou internationale des éléments imposables, une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de cette période quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par la modification. Le revenu se détermine d'après l'article 71, alinéa 3, et la fortune d'après son état au moment où se produit la modification." Cet article ayant la même teneur que l'art. 45 LIFD ou encore que l'art. 17 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), il s'interprète à la lumière de ceux-ci (ATF 2A.598/2006 du 12 mars 2007, consid. 5.1, par analogie). Pour rappel, le canton de Vaud, tout comme le droit fédéral, connaissait jusqu'au 31 décembre 2002 un système d'imposition d'après le revenu présumé, système dit *praenumerando*. Selon ce système, la taxation se faisait tous les deux ans et, pour cette durée, sur la base du revenu annuel moyen des deux années civiles qui précédaient la période fiscale. Ce système reposait sur la présomption que le revenu acquis au cours de la période précédente (période de calcul ou d'évaluation) était de même nature et de même importance que celui acquis pendant la période fiscale ou de taxation, soit la période sur laquelle l'impôt était dû (Ryser/Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 1994, pp. 335-336; Venezia, *Imposition dans le temps du revenu des personnes physiques*, in *l'Expert-comptable suisse* 1993, pp. 367 et ss; TA FI.2002.0084 du 5 mai 2003, consid. 2a, FI.2003.0017 du 25 septembre 2003, consid. 2a). En instituant la possibilité d'une taxation intermédiaire, l'art. 45 LIFD, tout comme l'art. 70 aLI, prévoit une dérogation importante au principe général de l'imposition bisannuelle. En effet, 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. 417). 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 (arrêt du Tribunal fédéral, non publié, dans la cause M. D. c/CCRI VD et ACI, du 1er octobre 1992, consid. 3b; ATF du 5 septembre 1990, in *Archives de droit fiscal suisse* [ci-après: *Archives*] 60, 186, consid. 2a). Toutefois, la taxation intermédiaire ne peut tenir compte de toutes les variations du revenu et doit rester l'exception (Commentaire Romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Marc Bugnon, n. 2 ad. art. 45 LIFD, p. 600). Ainsi, les motifs pouvant conduire à une taxation intermédiaire sont exhaustivement énumérés dans la loi et ne doivent pas être interprétés de manière extensive (Circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 17 décembre 1985 concernant les Instructions pour l'application des articles 42 et 96 [taxation intermédiaire] de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct in *Archives* n° 54, pp 444 et ss). Pour pouvoir procéder à une taxation intermédiaire, trois conditions doivent être cumulativement réunies: 1) un des motifs de taxation intermédiaire limitativement énumérés dans les lois fiscales doit être réalisé (condition qualitative). 2) la modification du revenu, pour pouvoir être prises en considération, doit durer un certain laps de temps minimum, soit consister en un

changement durable (condition temporelle). 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. 4a). 3) la modification du revenu doit revêtir une certaine ampleur, soit être notable (condition quantitative). Il peut cependant être fait abstraction de cette condition lorsque l'on se trouve en présence d'un changement radical et profond de l'activité exercée, notamment en cas de passage d'une activité lucrative dépendante à indépendante et vice versa (ATF 101 Ib 398 consid. 2b i. f.). A ces trois conditions, il faut également ajouter une condition personnelle selon laquelle, non seulement le contribuable, mais aussi les personnes qu'il représente dans leurs obligations fiscales, doivent remplir les conditions citées ci-dessus pour que l'autorité fiscale procède à une taxation intermédiaire (Bugnon, op. cit., n. 9 ad. art. 45 LIFD, p. 601 et réf. citées). Un des motifs, qui une fois réalisé permet d'envisager une taxation intermédiaire, est celui du changement de profession. Selon la jurisprudence, une taxation intermédiaire pour changement de profession 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 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 (ATF 2A.598/2006 précité, consid. 4.1 et réf. citées). c) En l'espèce, le recourant soutient que son cas relève du changement de profession en ce sens qu'au 1<sup>er</sup> janvier 1997, il est passé d'une activité indépendante à une activité dépendante en devenant un employé de l'entreprise qu'il avait créée avec deux autres actionnaires. L'autorité intimée conteste cette opinion et s'en prend dans sa réponse à la qualification de l'activité lucrative exercée par le recourant avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997. Elle considère qu'il n'exerçait pas à cette époque-là une activité indépendante, mais bien une activité dépendante, de sorte qu'il n'y a pas de changement de profession au 1<sup>er</sup> janvier 1997. Compte tenu de l'incidence de la qualification apportée à l'activité lucrative exercée par le recourant avant et après le 1<sup>er</sup> janvier 1997, il convient d'examiner cette question préalablement. da) Pour qualifier une activité de dépendante ou indépendante du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche. Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie – reconnaissable de l'extérieur – et à ses propres risques et profits. La qualification fiscale de l'activité se détermine selon les circonstances du cas particulier; c'est toujours l'impression d'ensemble que donne l'activité qui est déterminante (ATF 2A.400/2006 du 17 avril 2007, consid. 6.3 et réf. citées). La condition des personnes qui exercent une activité dépendante est réglée dans la plupart des cas, sur le plan du droit privé, par les dispositions sur le contrat de travail (art. 319 ss CO), tandis que c'est généralement le contrat d'entreprise (art. 363 ss CO) ou de mandat (art. 394 ss CO) qui régit les relations entre les personnes exerçant une profession libérale indépendante et leurs clients. La nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) ou la qualification des revenus qui en découlent pour les

assurances sociales ne sont pas à vrai dire déterminantes sous l'angle du droit fiscal. Elles constituent néanmoins des indices (ATF 2A.400/2006 précité et réf. citées) db) En l'espèce, l'instruction du recours n'a pas permis d'établir par pièces quelles étaient les conditions qui régissaient la situation du recourant avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997, ce dernier n'ayant pas été en mesure de produire le cahier des charges en vigueur avant cette date en raison du temps écoulé depuis lors, ce dont on ne peut lui tenir rigueur. Le recourant a néanmoins expliqué en audience qu'avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997, il était considéré comme un indépendant mandaté pour faire fonctionner le service de médecine interne de l'hôpital. Son revenu était fonction de son activité, soit des honoraires encaissés. Il devait d'ailleurs s'acquitter de ses charges sociales et gérait seul l'encaissement des honoraires liés à ses patients privés, mais reçus dans le cabinet mis à sa disposition par l'hôpital. Au vu de ce qui précède, il est difficile de qualifier de manière certaine l'activité du recourant jusqu'à la fin de l'année 1996. Il résulte cependant des décomptes du "pool des honoraires" qu'aucune déduction sociale n'était à la charge de l'hôpital, le recourant devant s'en acquitter seul. Selon ses explications en audience, il assumait également personnellement le recouvrement des créances d'honoraires impayées, même en ce qui concerne les honoraires de son activité hospitalière. On peut ainsi admettre que le recourant exerçait son activité à ses propres risques et profits que ce soit en tant que chef de service ou en traitant une clientèle privée. En ce qui concerne en revanche son organisation de travail, elle n'est pas déterminable. Il est faux de se baser, comme le fait l'autorité intimée, sur le cahier des charges de 1997 pour dire que l'organisation du travail du recourant avant cette période n'était pas librement choisie. Aucun élément au dossier ne le démontre et rien ne permet d'affirmer le contraire. D'ailleurs, on peut se demander si les modifications apportées au statut des médecins-chefs et qui ont conduit le recourant à créer Z. \_\_\_\_\_ SA n'ont pas porté notamment sur l'organisation du travail de ces praticiens. Compte tenu de cela, on peut vraisemblablement admettre que le recourant exerçait avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 une activité lucrative indépendante. Cela dit, il n'est pour le surplus pas contesté qu'après le 1<sup>er</sup> janvier 1997, le recourant a exercé une activité lucrative dépendante. Les pièces au dossier vont d'ailleurs dans ce sens: le recourant percevait un véritable salaire, dont on déduisait les charges sociales, et la responsabilité du recouvrement des honoraires impayés ne lui appartenait plus, la société provisionnant à cet effet. Dès lors, conformément à la jurisprudence précitée, on se trouve en présence d'une modification structurelle profonde de l'activité professionnelle du recourant qui justifie d'examiner plus avant si les autres conditions d'une taxation intermédiaire sont remplies. e) En ce qui concerne la condition quantitative, il ne fait aucune doute qu'elle est réalisée de par le simple fait que l'on se trouve en présence du passage d'une activité lucrative indépendante à une activité lucrative dépendante (cf. ATF 101Ib 398 précité). Quant à la condition temporelle, il convient également d'admettre qu'elle est réalisée, le recourant ayant exercé son activité dépendante de 1997 à fin 2000, soit pendant quatre ans, et dès lors, au-delà des deux ans imposés par la jurisprudence pour parler de durabilité. Il s'ensuit que c'est à tort que l'autorité intimée a refusé une taxation intermédiaire au recourant. Son recours doit dès lors être admis. Compte tenu de la jurisprudence constante en la matière, qui veut que les professions libérales, qui ne sont pas liées à une activité commerciale, comme celle du recourant, ne donnent pas lieu à une inscription obligatoire au registre du commerce et ainsi, n'ont pas l'obligation de tenir une comptabilité commerciale conformément aux règles du code des obligations (ATF 106 Ib 311 consid. 3c; 130 III 707 consid. 4), et, au vu des pièces produites, il s'avère que le recourant tenait avant 1997 une comptabilité sommaire basée sur les encaissements. En

cela, il n'est pas certain qu'au 31 décembre 1996, il avait encaissé tous les honoraires qui lui étaient dû. Pour ce motif, il pourrait s'avérer nécessaire de différer la date de la taxation intermédiaire; il convient donc d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour qu'elle en fixe la date d'entrée en force.

#### **E. 6**

En conclusion, le recours doit être admis et la décision attaquée annulée, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelles instruction et décision dans le sens des considérants qui précèdent. Le recourant obtenant gain de cause, les frais du présent arrêt seront laissé à la charge de l'état. Il a en revanche droit à des dépens, arrêtés à 1'000 fr. , à la charge de l'autorité intimée.

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