

# **VD\_OMNI FI.2009.0097 vom 13. Januar 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-01-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0097](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0097)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0097 du 13 janvier 2010

IT: VD\_OMNI FI.2009.0097 del 13 gennaio 2010

## **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts | Pour la taxation des revenus extraordinaires réalisés pendant la brèche de calcul découlant du passage de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando, l'art. 274 al. 1 LI prévoit l'application, à titre forfaitaire, du quotient familial pour les époux sans enfants (1,8). Cette solution, replacée dans le contexte d'ensemble de la taxation des revenus extraordinaires réalisés durant la brèche fiscale (assiette de l'impôt déterminée par les seuls revenus extraordinaires; exclusion des déductions sociales; application d'un taux réduit de 50%) tient compte, dans une large mesure, des principes de la progressivité et de la proportionnalité de l'impôt; de cette manière aussi, le principe de l'égalité de traitement est respecté, par rapport à un contribuable revendiquant un quotient familial de 3,3.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le litige a trait au calcul de l'impôt cantonal et communal supplémentaire pour la période 2001-2002bis, ainsi que, par contrecoup, celui de l'amende fixée pour la même période et pour le même impôt. L'impôt cantonal et communal supplémentaire pour la période 2003 n'est pas contesté, pas davantage que le montant des reprises effectuées.

### **E. 2**

Le recourant critique le calcul du rappel d'impôt concernant la période 2002. a) Le canton de Vaud est passé de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando pour les personnes physiques à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003. La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI, RSV 642.11) a été modifiée le 4 décembre 2001 dans ce but. Dans le système postnumerando, l'impôt est calculé après la fin de l'année fiscale sur la base des revenus effectivement réalisés. Dans la mesure où la déclaration d'impôt 2001-2002, la dernière avant le passage au nouveau système de taxation, était basée sur les revenus des années 1999 et 2000 et la suivante sur les revenus de l'année 2003, les revenus des années 2001 et 2002 n'ont pas été pris en compte à des fins de taxation. Le passage d'un système à l'autre a ainsi entraîné une brèche de calcul dont il a fallu corriger les effets pour éviter que des contribuables touchant des revenus exceptionnellement élevés en 2001 et 2002 uniquement ne soient favorisés en ce sens que ces revenus ne seraient jamais taxés. Les art. 271ss LI régissent les conséquences du passage de la taxation praenumerando à postnumerando. S'agissant des personnes physiques, ces règles s'appliquent aux contribuables assujettis à l'impôt pour la période fiscale 2001-2002 et au début de l'année 2003 (art. 272 LI). Tel était le cas du recourant. b) L'ACI a considéré les reprises effectuées pour l'année 2002 comme des revenus extraordinaires au sens de l'art. 273 LI. A teneur de cette disposition, les revenus extraordinaires réalisés durant les années 2001 et 2002 ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt

annuel entier perçu à la moitié du taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis (al. 1); sont en particulier considérés comme des revenus extraordinaires les revenus non périodiques de fortune tels les revenus provenant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant et les dividendes de substance, les prestations en capital, les gains de loterie et les revenus extraordinaires provenant de l'activité lucrative indépendante tels que les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de la fortune commerciale, les dissolutions de provisions et de réserves, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis; il en va de même des revenus inhabituellement élevés par rapport aux années antérieures à raison d'une modification de la politique salariale de l'entreprise (al. 2). Le droit fédéral a également prévu la prise en compte des revenus et charges extraordinaires intervenus durant les années précédant le changement de système (art. 69 al. 2 à 5 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID, RS 642.14). Afin d'éviter que les revenus extraordinaires obtenus durant les deux années précédant le changement de système n'échappent à l'impôt, l'art. 69 al. 2 LHID prévoit qu'ils feront l'objet d'une imposition distincte; la loi en a dressé une liste exemplative à l'al. 3: il s'agit des prestations en capital, des revenus non périodiques de fortune, des gains de loterie et des revenus extraordinaires provenant d'une activité indépendante. Dans la mesure où cette énumération n'était pas exhaustive, le législateur vaudois, à l'instar d'autres législateurs cantonaux, en a déduit qu'une certaine marge d'appréciation était laissée à l'autorité cantonale chargée d'appliquer la loi. A cet égard, le Tribunal fédéral a confirmé que la notion de revenu extraordinaire, reprise à l'art. 69 al. 3 LHID, était la même que celle de l'art. 218 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD, RS 642.11 (ATF 2A.439/2002 du 16 septembre 2003, consid. 1.2.1). Il est donc possible de se référer à l'art. 218 LIFD pour interpréter la notion de revenu extraordinaire, la réglementation et le but poursuivi étant identiques dans les deux lois (arrêt FI.2009.0029 du 13 mai 2009). En l'occurrence, les prestations qui ont fait l'objet des reprises n°1.04, 1.05 et 1.06 répondent à la définition des revenus extraordinaires au sens des art. 273 LI, 69 LHID et 218 LIFD. Ces revenus ont été réalisés en 2002; s'agissant de prestations appréciables en argent, ils présentent un caractère non périodique et sont liés à l'activité lucrative du recourant, en sa qualité d'associé de Y. \_\_\_\_\_.

c) A teneur de l'art. 274 al. 1 LI, les revenus extraordinaires réalisés durant une des années 2001 et 2002 sont cumulés et soumis ensemble à un impôt annuel; les prestations touchées par les époux vivant en ménage commun s'additionnent pour la détermination du taux d'imposition; le quotient familial des époux sans enfants leur est applicable. L'art. 43 LI, auquel renvoie l'art. 274 al. 1 LI, prévoit que le revenu déterminant pour le taux d'imposition correspond au revenu imposable du contribuable, divisé par le total de parts résultant de sa situation de famille (al. 1); selon l'al. 2 de cette disposition, pour les époux vivant en ménage commun, la part est de 1,8 (let. b); elle est augmentée de 0,5 pour chaque enfant mineur dont le contribuable assure l'entretien (let. d). Le taux applicable au recourant est de 3,3 (1,8 + 0,5 x 3), dès l'entrée en vigueur de la LI, le 1<sup>er</sup> janvier 2001. d) Le recourant reproche à l'ACI de lui avoir appliqué, pour la période 2002, le quotient familial de 1,8 et non point celui de 3,3 retenu normalement, notamment pour la période 2003. aa) Une norme viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer, ou omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire traite de manière différente ce qui est semblable et ce qui est

dissemblable de manière identique, relativement à une situation de fait importante (art. 8 al. 1 Cst.; 10 al. 1 Cst./VD; ATF 135 I 130 consid. 6.2 p. p. 137/138; 133 I 249 consid. 3.3 p. 254/255; 132 I 68 consid. 4.1 p. 74, 157 consid. 4.1 p. 162/163, et les arrêts cités). bb) La loi s'interprète pour elle-même, c'est-à-dire selon sa lettre, son esprit et son but, ainsi que selon les valeurs sur lesquelles elle repose, conformément à la méthode téléologique. Le juge s'appuiera sur la ratio legis, qu'il déterminera non pas d'après ses propres conceptions subjectives, mais à la lumière des intentions du législateur. Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat satisfaisant fondé sur la ratio legis. Si la prise en compte d'éléments historiques n'est pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même, mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (ATF 135 III 20 consid. 4.4 p. 23, 112 consid. 3.3.2 p. 116; 135 V 50 consid. 5.1 p. 53, 249 consid. 4.1 p. 252; 129 III 656 consid. 4.1 p. 657/658, et les arrêts cités). cc) Le libellé de l'art. 274 al. 1 LI, univoque, ne permet pas de comprendre, à lui seul, pour quelle raison le quotient familial utilisé pour le calcul de l'impôt est celui du couple sans enfants. Les travaux préparatoires de l'art. 274 LI n'apportent pas de réponse à la question. A l'origine de cette disposition se trouve l'exposé des motifs et projet de loi du Conseil d'Etat modifiant la LI (EMPL n°297, BGC 2001 p. 4868ss). Or, celui-ci ne dit rien au sujet du quotient familial. Cet aspect de l'art. 274 LI n'a donné lieu à aucune discussion lors des débats parlementaires (BGC 2001 p. 5015ss, 5059ss, 5761ss); le Grand Conseil a adopté l'art. 274 LI dans la version proposée par le Conseil d'Etat, sans coup férir (BGC 2001 p. 5063, 5769). Sous un angle systématique et téléologique, l'art. 274 al. 1 LI doit être replacé dans le contexte d'ensemble de la taxation des revenus extraordinaires réalisés pendant la brèche fiscale. L'assiette de l'impôt est déterminée par les seuls revenus extraordinaires, diminués des charges extraordinaires (art. 218 al. 2 LIFD; 273 al. 1 LI). Les déductions sociales sont exclues (art. 35 et 218 al. 2 LIFD; 274 al. 2 LI). En droit cantonal, l'impôt annuel est calculé sur la base du taux réduit de 50% (art. 273 al. 1 LI). En cela, le système légal tient compte, dans une large mesure, des principes de progressivité et de proportionnalité de l'impôt selon la capacité contributive (sur ces notions, cf. ATF 134 I 248, 133 I 206 consid. 6-8 p. 216-225). L'application, en droit cantonal, du quotient familial forfaitaire de 1,8 ne heurte pas ces principes, dès lors qu'il en est déjà largement tenu compte dans les autres éléments du calcul de l'impôt. De cette manière aussi, le principe de l'égalité de traitement entre contribuables est respecté. dd) Le recours est lors mal fondé.

### E. 3

Le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les faits sont mis à la charge du recourant; l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36).

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