Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.400/2006 /ajp

Arrêt du 17 avril 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X._____,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, case postale 351, 1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

Objet
Impôt fédéral direct de la période fiscale 1998 et
1999/2000 (taxation intermédiaire),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 21 septembre 2005.

Faits :
A.
X._____ et Y._____ sont domiciliés à B._____. X._____, né en 1938, est médecin spécialisé en radiologie et a exercé de 1969 à 2003. Il est à la retraite depuis juin 2004.

Il a exploité un institut de radiologie en raison individuelle de 1980 à 1995 dans le canton de Berne. Parallèlement, il a travaillé dans divers hôpitaux. De 1985 au début 1995, il a essentiellement collaboré avec la clinique H._____ dans le canton de Fribourg. Puis, lors des périodes déterminantes dans le présent cas, il a exercé dans les hôpitaux suivants situés dans différents cantons:

- du 1er février 1995 au 31 mai 1995 à l'institut E._____ SA;
- du 1er février 1995 au 31 juillet 1997 au Centre d'imagerie médicale (ci-après: CIMED);
- du 1er octobre 1995 au 31 décembre 1995 à l'institut D._____ AG;
- du 1er mars 1997 au 30 septembre 1997 à l'hôpital régional de F._____;
- du 1er janvier 1998 au 30 août 2000 à l'hôpital du district de L._____ (ci-après: l'hôpital de L._____ );
- du 1er septembre 2000 au 30 juin 2004 à l'hôpital du M._____.

X._____ tenait une comptabilité dans laquelle il portait comme recettes le bénéfice de son institut ainsi que les revenus provenant de son activité auprès de ces différents établissements.
B.
Dans sa déclaration d'impôt 1997/1998, X._____ a mentionné, sur la base de son compte de pertes et profits, un revenu provenant de l'activité lucrative indépendante de 40'421 fr. pour 1995 et de 13'304 fr. pour 1996.

Aucun revenu provenant d'une activité lucrative dépendante n'y figurait. Par décision de taxation du 19 août 1998, la Commission d'impôt de district de la commune de B._____ (ci-après: la Commission d'impôt), pour ladite période fiscale, a fixé le revenu moyen de l'activité lucrative indépendante à 59'945 fr., ce revenu n'étant pas imposable dans le canton du Valais, du moment que l'activité lucrative indépendante n'y était pas exercée. Le revenu imposable dans ledit canton du Valais était nul.

Dans sa déclaration d'impôt 1999/2000, X._____ a indiqué 6'847 fr. pour 1997 et 201 fr. pour 1998 comme revenu de l'activité lucrative indépendante, ainsi que 51'180 fr. pour 1997 et 124'667 fr. pour 1998 en tant que revenu d'une activité dépendante exercée auprès de l'hôpital régional de F._____ et de celui de L._____. Un montant de 120'000 fr. provenant de ce dernier hôpital était également porté comme revenu dans les comptes 1998.

C.

Par décision de taxation du 30 août 2000, la Commission d'impôt a procédé à une taxation intermédiaire au 1er janvier 1998 fondée sur un début d'activité lucrative dépendante. Le revenu de l'activité lucrative indépendante était fixé à 59'945 fr. et celui de l'activité dépendante à l'hôpital de L._____ à 244'667 fr. Le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct se montait à 211'434 fr. Il était de 223'145 fr. pour l'impôt cantonal et communal, dont 169'503 fr. imposable dans le canton du Valais, le revenu de l'activité lucrative indépendante étant imposable à Fribourg.

Pour la période fiscale 1999/2000, la décision de taxation du 30 août 2000 n'a retenu aucun revenu de l'activité indépendante et a fixé le revenu de l'activité dépendante à 244'667 fr. Le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct s'élevait à 171'739 fr. et celui pour l'impôt cantonal et communal à 179'713 fr.

L'autorité de taxation a maintenu ces taxations par décision sur réclamation du 22 janvier 2002.

D.

Par décision du 21 septembre 2005, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission cantonale de recours) a partiellement admis le recours de X._____. Elle a fixé le revenu imposable en matière d'impôt fédéral direct à 127'339 fr. pour la période fiscale allant du 1er janvier au 31 décembre 1998 et à 147'389 fr. pour la période de taxation 1999/2000. Le revenu imposable pour les impôts cantonaux et communaux a été arrêté à 139'049 fr. pour 1998 et à 155'363 fr. pour 1999/2000. Ladite Commission a considéré en substance que l'activité de X._____ auprès de l'hôpital de L._____ débutée le 1er janvier 1998 était une activité dépendante: il avait conclu un contrat de travail et non un contrat de mandat; en outre, il avait le statut d'employé au regard des assurances sociales. Il y avait dès lors lieu de procéder à une taxation intermédiaire à la date susmentionnée. La Commission cantonale de recours n'a pas tenu compte, dans la taxation intermédiaire, du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante de 59'945 fr. Elle n'a, en outre, accepté qu'une partie des frais professionnels comptabilisés par le recourant.

E.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la taxation intermédiaire 1998, de lui reconnaître le statut d'indépendant et, partant, de le taxer pour la période 1999/2000 conformément à la déclaration d'impôt déposée ainsi que de constater que la Commission cantonale de recours a violé l'art. 29 al. 1 Cst. Il invoque une violation du droit fédéral, ainsi que des principes de la célérité, de la bonne foi et du droit d'être entendu.

La Commission cantonale de recours et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours sous suite de frais. Le Service des contributions renvoie à ses observations du 22 juillet 2002 déposées devant la Commission cantonale de recours et propose également le rejet du recours sous suite de frais.

F.

Le 4 avril 2007, X._____ a produit différentes pièces (des décisions de taxation du 14 décembre 2006 émanant du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg, ainsi que des décisions relatives à l'AVS et l'AI datées du 13 mars 2007) devant le Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 I 140 consid. 1.1 p. 142).
La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, p. 1242). L'arrêt attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (art. 132 al. 1 LTF).
1.2 Le présent recours n'est recevable qu'en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1998 et 1999/2000. En tant qu'il conclut à l'annulation de l'entier de la décision de la Commission cantonale de recours et porte également sur l'impôt cantonal, il est irrecevable car il n'est pas dirigé contre une décision de dernière instance cantonale fondée sur le droit fédéral.
1.3 Une décision en constatation n'est rendue que si, notamment, l'intérêt digne de protection du recourant ne peut pas être garanti par une décision formatrice (ATF 114 V 201 consid. 2c p. 203). Tel n'est pas le cas en l'espèce. Dès lors, le recours de droit administratif du recourant est irrecevable en tant qu'il demande la constatation de son statut d'indépendant.
1.4 Pour le surplus, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le recours de droit administratif est recevable au regard des art. 97 ss OJ, ainsi que de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.
2.
Le 4 avril 2007, le recourant a spontanément produit différentes pièces nouvelles. Déposées après le délai de recours sans qu'un nouvel échange d'écritures n'ait été ordonné, ces pièces ne sont pas recevables (cf. ATF 109 Ib 249 consid. 3c; 127 V 353 consid. 2).
3.
Le recourant reproche à la Commission cantonale de recours d'avoir considéré comme provisoire son activité auprès de l'hôpital régional de F._____ du 1er mars au 30 septembre 1997, respectivement d'en n'avoir pas tenu compte, lors de la taxation intermédiaire au 1er janvier 1998.

En réalité, l'intéressé critique non pas l'établissement des faits par l'autorité intimée mais l'accuse uniquement de n'avoir pas jugé décisifs certains éléments du dossier et de les avoir appréciés de façon erronée. Il s'en prend dès lors à l'appréciation juridique des faits et soulève ainsi une question de droit que le Tribunal fédéral revoit d'office et librement.
4.
Le recourant se plaint que l'autorité intimée a mis près de quatre ans pour statuer sur son recours, ce qui constituerait une violation du droit à une décision dans un délai raisonnable.
4.1 Dans la mesure où l'autorité intimée a rendu son arrêt, le grief de déni de justice formel est irrecevable, le recourant n'ayant pas d'intérêt actuel à la constatation d'un tel déni (art. 103 lettre a OJ; ATF 131 II 361 consid. 1.2 p. 365; 128 II 34 consid. 1b p. 36, 156 consid. 1c p. 159).
4.2 Quant au grief de retard injustifié, il doit de toute manière être rejeté. En effet, il ressort du dossier qu'au terme d'un second échange d'écritures, la cause n'était pas en état d'être jugée: la Commission cantonale de recours a dû demander différentes pièces au recourant par courrier du 12 mars 2003 puis, malgré « le volume des pièces transmises important », certains renseignements faisaient toujours défaut. De plus, le recourant a sollicité une prolongation de délai pour fournir les documents requis. Ce n'est que le 17 juin 2003, date de la transmission aux parties du courrier du 13 juin 2003 du recourant à la Commission cantonale de recours, que l'instruction a pris fin. Entre cette date et le prononcé de la décision attaquée, soit le 21 septembre 2005, un peu plus de 2 ans se sont écoulés, durée qui peut paraître excessive. Toutefois, d'une part, le nombre de pièces à examiner était élevé. D'autre part, à en juger d'après le dossier, le recourant n'est pas intervenu auprès de l'autorité intimée pour s'inquiéter de l'avancement de la procédure. Dès lors, en vertu du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst. et art. 9 Cst.), c'est en vain qu'il soulève le grief d'un retard injustifié une fois l'arrêt rendu (cf. ATF 125
V 373 consid. 2b/aa p. 375/376).
5.
5.1 Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces

promesses et assurances (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636; 130 I 26 consid. 8.1 p. 60).
5.2 Il ressort de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral qu'une taxation en matière d'impôts directs ne revêt l'autorité de chose jugée que pour la période fiscale concernée; sous réserve du principe de la bonne foi, les circonstances de faits et de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure. L'autorité de la chose jugée ne s'étend pas en principe aux motifs d'un arrêt, mais seulement au dispositif. Dès lors, les considérants, qui ne revêtent que la qualité de motifs, ne participent pas à l'autorité de la chose jugée, à l'inverse des éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net et capital imposables), du taux de l'impôt et de son montant (cf. art. 131 al. 1 LIFD; RDAF 2001 2 p. 261 ss consid. 1 b)bb) p. 262, 2A.192/2000, Archives 37 p. 67 ainsi que les arrêts et les auteurs cités).
5.3 Le recourant estime qu'en jugeant qu'il avait eu une activité indépendante jusqu'à la fin 1997 et une activité dépendante dès le 1er janvier 1998, alors qu'il exerçait toujours le même type de travail, l'autorité de taxation a violé le principe de la bonne foi.

Comme susmentionné, chaque période fiscale étant indépendante et les circonstances de faits et de droit pouvant être appréciées différemment d'une période à l'autre, ladite autorité pouvait réexaminer la qualification de l'activité du recourant. La qualification effectuée les années précédentes, qu'elle ait été juste ou erronée, ne liait pas le fisc dans l'examen des périodes en cause. En outre, le recourant ne prétend pas qu'une promesse lui aurait été faite quant à la qualification de son activité antérieure à 1998, qu'il déclarait lui-même comme indépendante, de sorte que le principe de la bonne foi n'a pas été violé et le grief doit être rejeté.
6.
6.1 Selon l'art. 45 lettre b LIFD, le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire en cas de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité ou d'un changement de profession.
6.2 Selon cette disposition, une taxation intermédiaire peut intervenir lorsque les bases de l'activité lucrative ont subi une modification non seulement durable, mais aussi essentielle (ATF 109 Ib 12; 101 Ib 403; la jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 96 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct [RO 56 2021], en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, conserve toute sa validité, cf. arrêt non publié du 8 mars 2000, 2A.552/1999 consid. 2a), soit que le montant du revenu total de l'activité se modifie de façon importante (ATF 110 Ib 317 consid. 2d), à la suite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession. Dès lors, 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'une activité dépendante à une activité indépendante ou inversement (voir ATF 115 Ib 8 consi 3b p. 11 et 4b p. 12, s'agissant du passage d'un poste de directeur général à celui de
chef d'un secteur de vente).
6.3 Pour qualifier une activité de dépendante ou d'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 (ATF 95 I 21 consid. 5b p. 24; 121 I 259 consid. 3c p. 263). 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 (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., p. 176 ss; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3e éd., §7, no 26 ss, p. 88 ss; Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, no 14 ad art. 18 LIFD p. 159). 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.

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 (Ernst Blumenstein/Peter Locher, op. cit., p. 175 ss; Xavier Oberson, op. cit., no 14 ss, p. 83 ss). 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.
6.4 Le 15 juillet 1997, le recourant a conclu un "contrat d'engagement" de durée indéterminée avec l'hôpital de L._____. Ce contrat est régi par "les dispositions du règlement de l'hôpital et, à défaut, par le règlement relatif à l'engagement des médecins-chefs de l'hôpital cantonal, à défaut par le Code des obligations". L'intéressé a été engagé en tant que médecin-chef du service de radiologie dès le 1er janvier 1998. Selon ce document, il disposait des collaborateurs nécessaires à la bonne marche du service et le secrétariat médical du dit service était assuré par l'administration de l'hôpital. L'intéressé avait droit à huit semaines d'absences payées pour vacances, service militaire et autres congrès. En l'absence d'un remplaçant dans l'institution, le recourant devait en proposer un à la direction. La rémunération du remplaçant était à la charge de l'hôpital. La rémunération était établie sur la base des instructions données par le Département de la Santé publique: le salaire annuel de l'intéressé était de 138'584 fr. pour son activité relative aux patients hospitalisés en chambre commune. Pour l'activité déployée pour des patients en division privée et en ambulatoire, il recevait une indemnité annuelle de 120'000 fr. Il
était assuré par l'hôpital pour son activité en chambre commune et ambulatoire contre les conséquences économiques de l'âge, de l'invalidité, du décès, de la maladie et des accidents conformément au statut du personnel. L'hôpital couvrait également la responsabilité civile du recourant pour toute son activité médicale.

Au vu de ce qui précède, il ne fait aucun doute que l'activité du recourant déployée auprès de l'hôpital de L._____ est à qualifier de dépendante: il ne supportait aucun risque économique. Sa rémunération était fixe et ne variait pas suivant le nombre de patients traités. Le certificat de salaire prouve que les cotisations aux différentes assurances sociales ont été prélevées. Le recourant était donc considéré comme un travailleur dépendant par lesdites assurances. Son affiliation à la Caisse de compensation des médecins, dentistes et vétérinaires n'est, à cet égard, pas relevante. Il ne disposait pas de cabinet propre à l'hôpital, il n'a pas engagé de fonds propres pour son travail et il ne ressort pas du contrat qu'il devait versé une quelconque indemnité à l'hôpital pour l'utilisation des locaux, matériel et personnel. S'il devait être remplacé par un médecin engagé pour l'occasion, la rémunération de celui-ci n'était pas à sa charge mais à celle de l'hôpital. Quant à l'indépendance personnelle invoquée par le recourant, elle est toute relative: il ne pouvait s'absenter plus de deux jours consécutivement et son contrat impliquait "une présence régulière dans son département". Ses absences autorisées étaient limitées à huit
semaines par année. De plus, les dates de ses vacances étaient, après proposition de sa part, arrêtées par la direction. Il n'était donc pas libre de s'absenter à sa guise.
6.5 Le recourant estime qu'il n'y a pas lieu de procéder à une taxation intermédiaire au 1er janvier 1998 car ses conditions de travail entre 1997 et 1998 pour les différentes institutions pour lesquelles il a travaillé pendant cette période n'ont pas changé: il n'utilisait pas son propre matériel et ne travaillait pas dans ses propres locaux, il n'a pas investi de capital propre, la facturation se faisait par et au nom des établissements, il était libre d'organiser son travail comme il l'entendait et était pleinement responsable des diagnostics qu'il posait. Ainsi, si l'activité à l'hôpital de L._____ doit être qualifiée de dépendante, il en allait de même de ses activités à l'hôpital régional de F._____ et au CIMED de 1995 à 1997. Dès lors, il n'y aurait pas eu de changement d'activité au sens de l'art. 45 LIFD.

Le recourant a exploité son institut de radiologie jusqu'en 1995 et exerçait ainsi clairement en tant qu'indépendant. A partir de 1995, il a accumulé différents postes, travaillant en parallèle auprès de différentes institutions. Il n'est pas exclu que l'activité déployée auprès de certains hôpitaux de 1995 à 1997 devait être qualifiée de dépendante. Toutefois, au vu du nombre et du caractère non durable de ces activités, le changement d'une activité lucrative indépendante à une activité lucrative dépendante s'est fait de façon progressive, sans qu'il apparaisse clairement définitif et délibérément décidé au cours des années 1995 à 1997. Le changement est devenu évident au début 1998 avec l'engagement auprès de l'hôpital de L._____. C'est à ce moment que l'activité dépendante du recourant est devenue prédominante et que le recourant a eu indiscutablement une modification durable et importante des bases de son activité au sens de l'art. 45 lettre b LIFD. C'est dès lors à bon droit que l'autorité fiscale a choisi le 1er janvier 1998 comme moment déterminant le passage de l'activité indépendante à celle dépendante et qu'une taxation intermédiaire pour début d'une activité lucrative indépendante a été effectuée à cette date.
7.

7.1 Selon l'art. 143 al. 1 LIFD, la Commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.
7.2 Contrairement à ce que soutient le recourant, il n'a pas subi de reformatio in pejus à la suite de la décision de la Commission cantonale de recours. Cette commission n'a, en effet, pas effectué de taxation intermédiaire pour la période du 1er janvier au 31décembre 1998 pour l'impôt fédéral direct puisque celle-ci l'avait déjà été par la Commission d'impôt. Elle a au contraire diminué le revenu imposable en le faisant passer de 211'434 fr. à 127'339 fr., puisqu'elle n'a pas tenu compte, dans la taxation intermédiaire, du revenu de 59'945 fr. provenant de l'activité indépendante. N'ayant pas subi de reformatio in pejus, la Commission cantonale de recours n'avait pas à entendre personnellement le recourant. Mal fondé, le grief doit être rejeté.
8.
Vu ce qui précède, le recours de droit administratif doit être rejeté.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Il n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 17 avril 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: