Urteilskopf

92 I 55

11. Arrêt du 26 mars 1966 dans la cause X. contre Commission vaudoise de recours en matière d'impôt.
Regeste (de):
Wehrsteuer. Art. 42 WStB.

1. Zwingender Charakter des Art. 105 WStB, wonach die Veranlagungsbehörde über die Einsprache des Steuerpflichtigen zu entscheiden hat (Erw.1).

2. Aufnahme der Erwerbstätigkeit. Fall einer verheirateten Frau, die im Betriebe einer öffentlichen Verwaltung zuerst teilweise, dann voll und schliesslich als Beamtin arbeitet (Erw. 2 und 3).

3. Weder die Wahl einer Angestellten zur Beamtin noch der Übergang von der teilweisen zur vollen Beschäftigung stellt einen Berufswechsel dar (Erw.4).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale. Art. 42 AIN.

1. Caractère impératif de l'art. 105 AIN, en vertu duquel l'autorité de taxation doit se prononcer sur la réclamation du contribuable (consid. 1).

2. Début de l'activité à but lucratif. Cas d'une femme mariée travaillant au service d'une administration publique, d'abord à temps partiel, puis à plein temps et enfin comme fonctionnaire (consid. 2 et 3).

3. La nomination d'une employée en qualité de fonctionnaire n'est pas un changement de profession, ni le fait de passer d'une occupation partielle au travail à plein temps (consid. 4).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale. Art. 42 DIN.

1. Carattere imperativo dell'art. 105 DIN, secondo il quale l'autorità di tassazione deve pronunciarsi sul reclamo del contribuente (consid. 1).

2. Inizio dell'attività lucrativa. Caso di una donna sposata che lavora al servizio d'una pubblica amministrazione, dapprima con orario ridotto, poi con orario pieno, ed infine in qualità di fun- zionario (consid. 2 e 3).

3. La nomina di un'impiegata alla qualità di funzionario o il passaggio da una occupazione parziale ad una occupazione ad orario pieno non costituiscono un mutamento della professione (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 55

A.- Dame X, épouse du recourant, a travaillé dès mars 1959 comme auxiliaire au service d'une administration

publique. Au début, son engagement était temporaire et elle était payée à l'heure. Son occupation augmenta progressivement et, dès 1962, dame X. était occupée à plein temps. Au 1er janvier 1963, elle a été nommée fonctionnaire avec traitement mensuel. Le temps d'occupation et le gain de dame X. se sont développés comme il suit au cours des années 1958 à 1963:

BGE 92 I 55 S. 56

1958 705 heures fr. 1727.–
1959 997 " " 2641.–
1960 1638 " " 4796.–
1961 1835 " " 6164.70*
1962 plein temps (env. 2100) " 8352.30
1963 plein temps (fonctionnaire) " 8684.–
y compris l'indemnité de vacances versée en 1962.

B.- Pour la 11e période (1961-62) de l'impôt de défense nationale, la Commission d'impôt du district taxa le recourant sur la base du revenu moyen de la période de calcul (1959-1960). En revanche, l'Administration cantonale des impôts établit une taxation intermédiaire à partir du 1er janvier 1962, en prenant pour base de calcul le revenu de l'année 1962. Elle motivait cette taxation comme il suit: "Modification durable du revenu de votre épouse ensuite du passage, le 1er janvier 1962, d'une activité accessoire à celui d'une activité régulière principale." Le contribuable adressa une réclamation, mais au lieu de prendre une décision sur la réclamation, conformément à l'art. 105 AIN, l'Administration cantonale envoya le dossier à la Commission cantonale de recours. Celle-ci entra en matière sur la réclamation comme s'il s'agissait d'un recours; elle annula la taxation et renvoya la cause à l'autorité de première instance pour nouvelle taxation, estimant que c'était dès le 1er janvier 1963 qu'une taxation intermédiaire se justifiait. "La situation de l'intéressée, dit-elle, toujours rétribuée à l'heure avec certaines améliorations, n'est devenue stable, voire définitive que dès le 1er janvier 1963, date de sa nomination comme employée, dans le cadre des fonctions publiques cantonales, à la suite d'une extension de ses responsabilités. Bien qu'une circonstance de cette nature n'ait pas une valeur absolument définitive en soi, elle se révèle cependant ici déterminante."

C.- X. a déposé un recours de droit administratif contre cette décision. Il demande que la Cour de céans annule celle-ci et principalement qu'elle dise qu'il n'y a pas lieu à taxation intermédiaire, subsidiairement qu'elle renvoie la cause à la Commission cantonale de recours pour nouvelle décision. L'Administration cantonale des impôts a recouru de son côté en concluant à l'annulation de la décision de la Commission cantonale de recours et au rétablissement de la taxation fixée

BGE 92 I 55 S. 57

par elle-même. Ce recours a été laissé en suspens jusqu'à la solution de la présente cause. La Commission cantonale de recours et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. Le recourant reproche à juste titre à l'autorité de taxation de ne s'être pas prononcée sur sa réclamation. Cette autorité aurait en effet dû observer la procédure prévue à l'art. 105 AIN, quand bien même dame X. travaillait à son service. On peut toutefois se dispenser d'examiner si cette informalité doit entraîner l'annulation de la décision attaquée, car le recours doit de toute façon être admis pour la raison de fond indiquée ci-après.

2. Lorsque le revenu s'est modifié de façon durable au cours de la période de calcul, l'art. 42 AIN prescrit que, dans certains cas qu'il précise, la taxation du contribuable se fera non pas d'après le revenu annuel moyen de la période de calcul (art. 41 al. 1 et 2 AIN), mais conformément à la règle exceptionnelle de l'art. 41 al. 4, appliquée par analogie. La modification durable du revenu qui est ainsi visée peut, selon le texte clair de la loi, consister soit dans une augmentation, soit dans une diminution. Il s'agit là d'un tempérament apporté au principe que le revenu de la période de calcul est assimilé au revenu de la période fiscale. 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, soit en plus, soit en moins (RO 79 I 357). Pour que le mode spécial de taxation de l'art. 41 al. 4 AIN soit applicable en vertu de l'art. 42, deux conditions sont donc nécessaires cumulativement; il faut que le revenu se soit modifié de façon durable et, en outre, que cette modification soit due à l'un ou à l'autre de ces cas particuliers prévus: début ou cessation d'une activité à but lucratif, changement de profession, dévolution pour cause de mort, divorce ou séparation prononcée par le juge. Les seuls cas qui peuvent entrer en considération en la présente espèce sont le début d'une activité à but lucratif et le changement de profession.

3. Les deux juridictions inférieures estiment que X. doit être imposé en vertu de l'art. 42 AIN, en raison du "début d'une activité à but lucratif" de son épouse. L'Administration

cantonale fixe ce début au 1er janvier 1962, lorsque dame X. a commencé à travailler à plein temps, tandis que la Commission cantonale de recours le voit au 1er janvier 1963, date de la nomination de l'employée en qualité de fonctionnaire. Toutes deux estiment que c'est à partir du moment où l'occupation a été définitive que l'on peut parler d'une activité à but lucratif. C'est donner à cette notion de "début", une interprétation qu'elle n'a ni dans la langue courante, ni dans la jurisprudence. Exercer une activité à but lucratif, c'est retirer un revenu d'une occupation. Or, dame X., qui est restée sans occupation hors de chez elle au début de son mariage, a recommencé à travailler pour des tiers en 1958. Au cours de ladite année, elle a gagné fr. 1727.– que la Recette du district lui a versés pour 705 heures de travail, soit à peu près un tiers d'une occupation normale (qui est de 2100 heures environ). Selon la jurisprudence (RO 81 I 233), on se trouve en présence d'une activité à but lucratif, dès que la prestation financière versée par l'employeur ne consiste pas simplement en argent de poche, mais revêt le caractère d'une rétribution pour le travail fourni. Le début de l'activité à but lucratif de dame X. se situe donc bien en 1958. Ce n'est pas ici le lieu d'examiner si cette modification du revenu du recourant avait en 1958 un caractère durable, deuxième condition nécessaire pour l'application de l'art. 42 AIN. Il suffit de constater que ni le 1er janvier 1962, ni le 1er janvier 1963, ne coïncidaient avec le "début de l'activité lucrative" de dame X.

4. Il reste à examiner si la modification de revenu causée par le passage de dame X. au travail à plein temps (1.1.62) ou par sa nomination en qualité de fonctionnaire (1.1.63) peut être considérée comme due à un "changement de profession". Le Tribunal fédéral a examiné déjà ce qu'il faut entendre par cette expression, dans le cadre de l'art. 42 AIN (RO 79 I 354; 81 I 233). Il ne se justifie pas de donner au terme profession (Beruf, professione) son sens le plus large et d'admettre comme changement de profession toute modification de l'emploi

occupé par le contribuable, c'est-à-dire déjà la simple augmentation ou diminution de traitement ou même le changement de place. Mais il ne faut pas non plus limiter le sens de l'expression "changement de profession" au cas où le contribuable, abandonnant l'état qui était d'abord le sien, en a pris un autre, par exemple au cas où un cultivateur devient gendarme, où un

cheminot devient représentant de commerce. On admettra donc qu'il y a changement de profession lorsque le genre ou le mode d'activité qu'exerce le contribuable se sera profondément modifié, soit que le contribuable ait embrassé un autre état, soit qu'à l'intérieur d'un même état sa condition ait fondamentalement changé. Le Tribunal fédéral a admis que tel était le cas, notamment lorsque, sans avoir pris un autre état, un travailleur passe d'une condition dépendante à une condition indépendante (RO 79 I 354) ou lorsque, d'exploitant individuel, il devient membre du conseil d'administration et directeur de l'entreprise transformée en société anonyme (RO 79 I 69). Il a en revanche refusé de voir un changement de profession dans le fait qu'un apprenti était devenu employé (RO 81 I 233). En l'espèce, la question se pose de savoir si l'épouse du recourant a changé de profession le 1er janvier 1963, lorsqu'elle a été nommée fonctionnaire au lieu d'être employée auxiliaire. On relèvera qu'elle n'a pas changé d'état à ce moment; au contraire, elle a continué à exercer exactement la même activité qu'auparavant. C'est son statut par rapport à son employeur qui a été modifié, dans ce sens que son engagement a été plus stable et qu'elle a été retribuée au mois au lieu de l'être à l'heure. Il ne s'agit pas là d'un changement fondamental dans le mode d'activité de dame X. Compte tenu de la jurisprudence exposée plus haut, on doit admettre que ces deux facteurs ne suffisent pas pour que l'on puisse admettre qu'il y a eu changement de profession. A plus forte raison, ne doit-on pas considérer que la modification intervenue le 1er janvier 1962 par le passage de l'occupation partielle au travail à plein temps, a été due à un changement de profession.

5. On doit dès lors considérer que, si le revenu du recourant s'est modifié de façon durable pendant la période de calcul, ce n'est pas en raison du début d'une activité lucrative ni en raison d'un changement de profession de son époux. Il suit de Ià que l'art. 42 AIN n'est pas applicable en l'espèce, et que la taxation pour la 11e période de l'impôt de défense nationale doit se faire sur le revenu de la période de calcul, et non selon la règle de l'art. 41 al. 4 AIN.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Admet le recours et annule la décision attaquée.