

**61. Arrêt du 18 septembre 1953 dans la cause Administration fédérale des contributions contre Chabot et Commission genevoise de recours.**

*Impôt pour la défense nationale, art. 42 AIN.*

1. Notion du changement de profession.
2. Calcul du revenu imposable.

*Wehrsteuer; Art. 42 WStB.*

1. Begriff des Berufswechsels.
2. Berechnung des steuerbaren Einkommens.

*Imposta per la difesa nazionale; art. 42 DIN.*

1. Nozione del mutamento della professione.
2. Computo del reddito imponibile.

A. — Chabot, qui avait jusqu'alors travaillé comme ouvrier ramoneur, s'est installé à son compte comme maître ramoneur, le 30 septembre 1950. Pour la 6<sup>e</sup> période de l'impôt pour la défense nationale, qui comprend les années fiscales 1951 et 1952, l'autorité genevoise de taxation, appliquant l'art. 42 AIN, a fixé le revenu imposable de Chabot en partant du produit du travail réalisé pendant les trois derniers mois de la période de calcul (octobre à décembre 1950) et en calculant ce revenu pour une année. Ce calcul aboutit à une somme supérieure à celle que le contribuable avait déclarée.

Chabot recourut contre cette taxation. Il alléguait qu'il n'avait pas changé de profession, que l'art. 42 AIN ne lui était donc pas applicable et que, par conséquent, son revenu imposable devait être fixé sur la base du gain qu'il avait effectivement réalisé pendant la période de calcul et non pas en comptant pour une année le gain qu'il avait réalisé au cours des trois mois pendant lesquels il avait travaillé comme maître ramoneur.

Le 10 février 1953, la Commission genevoise de recours de l'impôt pour la défense nationale admit le recours, en bref par les motifs suivants :

Le terme « changement de profession », en allemand « Berufswechsel » désigne le passage d'un état à un autre, par exemple le cas du mécanicien qui devient ingénieur ou

du cultivateur qui devient gendarme, et non pas le changement dans la profession, par exemple le cas du commis épicier qui devient patron épicier. Ce terme a été introduit dans le texte législatif par la Commission du Conseil national, qui l'a préféré, à cause précisément de sa clarté, à celui de « modification essentielle de l'activité lucrative ». Mais on n'a pas voulu par là modifier le but visé, qui était de permettre une rectification de la taxation lorsque le gain du contribuable avait sensiblement diminué par une modification essentielle de l'activité lucrative. Toutefois, lors du vote des Chambres fédérales, on a modifié cette interprétation en décidant que le nouvel art. 42 était valable aussi bien en cas de diminution qu'en cas d'augmentation du revenu. On ne peut dès lors que s'en tenir au texte légal, qui n'autorise une modification de la taxation que dans le cas d'un changement de profession. Le texte de l'art. 42 AIN est parfaitement clair. Il ne s'applique pas en l'espèce, car il n'y a pas eu changement de profession, mais seulement changement dans la profession.

B. — Contre cette décision, l'Administration fédérale des contributions a formé, en temps utile, un recours de droit administratif. Elle estime que l'art. 42 AIN est applicable en l'espèce. Son argumentation est, en résumé, la suivante :

Le nouveau texte de l'art. 42 AIN permet, dans un plus grand nombre de cas que l'ancien, de tenir compte, pour la taxation, d'une modification du revenu survenue au cours de la période de calcul. Que cette modification consiste dans une augmentation ou dans une diminution du revenu, peu importe ; l'art. 42 pourra s'appliquer dans l'un comme dans l'autre de ces cas. Dans l'usage courant, on désigne par le terme profession tantôt la formation professionnelle de base (agriculture, commerce, bâtiment, droit), tantôt la spécialisation ou la situation professionnelle (ouvrier, employé, manœuvre, contremaître, avocat, juge). Si, en interprétant l'art. 42 AIN, on se fondait sur le sens étroit du terme profession, il n'y aurait que de très rares

cas isolés auxquels cette disposition légale s'appliquerait. Or, la genèse de la loi révèle que l'on a voulu soumettre à l'art. 42, outre le début et la fin de l'activité lucrative, d'autres événements qui apportent un changement de la vie professionnelle et se répercutent sur le revenu. Une interprétation large de l'expression « changement de profession » se concilie avec ce but, visé par le législateur. Le passage d'une activité dépendante à une activité indépendante — ainsi lorsque l'ouvrier ramoneur devient maître ramoneur — est un des cas typiques où une modification de la vie professionnelle entraîne normalement une modification durable du revenu. C'est pourquoi, dans ses instructions pour l'application des art. 42 et 96 AIN (Archives de droit fiscal suisse, t. 19 pp. 441), la recourante a dit que ce passage doit être considéré comme un changement de profession.

C. — La Commission genevoise de recours se réfère aux motifs de la décision attaquée.

D. — L'intimé Chabot conclut au rejet pur et simple du recours, en résumé par les motifs suivants :

Dans le langage usuel, on dit que quelqu'un change de profession seulement s'il embrasse une autre carrière dans un secteur différent de l'activité économique ; ainsi l'avocat change de carrière en devenant juge, le ramoneur en devenant épicier, le journaliste en se faisant agent d'assurances. Mais ne changent pas de profession, l'avocat, collaborateur salarié d'une étude, qui ouvre son propre cabinet, ni l'ouvrier qui devient patron sans changer de branche. Il n'y a donc pas changement de profession chaque fois que l'on se trouve en présence d'une situation juridique modifiée à l'intérieur d'une même profession. Devant la Commission du Conseil national, les représentants de l'Administration fédérale des contributions avaient demandé qu'on évite de tomber dans des subtilités. Or cette administration y tombe précisément par l'interprétation qu'elle voudrait donner de l'art. 42 AIN. C'est à tort qu'elle voudrait faire du changement de revenu un facteur distinctif du change-

ment de profession. Son recours n'est qu'une tentative de défendre les instructions erronées qu'elle avait données touchant l'application des art. 42 et 96 AIN. Enfin, la référence aux discussions parlementaires — qui ne sont du reste pas favorables à la thèse soutenue par la recourante — ne signifie rien, car, dès le moment où il entre en vigueur, le texte légal a sa valeur propre et se sépare de la volonté de l'organe législatif dont il émane (RO 56 II 74 s.).

*Considérant en droit :*

1. — 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, le classement 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 de l'assimilation du revenu de la période de calcul 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 réelle, soit en plus, soit en moins.

2. — L'art. 42 AIN prescrit en particulier que le mode de taxation spécial de l'art. 41 al. 4 s'appliquera lorsqu'au cours de la période de calcul, premièrement le contribuable aura changé de profession et que, secondement, en raison de ce changement, le revenu se sera modifié de façon durable.

La seconde de ces conditions est manifestement réalisée dans la présente espèce. Depuis que Chabot s'est établi comme patron ramoneur, c'est-à-dire depuis le mois d'octobre 1950, son gain a considérablement augmenté. Il ne conteste pas lui-même — et c'est à juste titre — qu'il

n'y ait là une modification de son revenu qui puisse être prise en considération du point de vue de l'art. 42 AIN ; il ne conteste pas non plus que cette modification soit durable et qu'elle soit une conséquence du changement qui s'est produit lorsqu'il s'est installé à son compte comme maître ramoneur.

3. — Reste à savoir si ce changement constitue un changement de profession au sens de l'art. 42. Chabot et la Commission genevoise de recours le contestent.

Selon Littré, la profession désigne aussi bien l'état que l'emploi et la condition d'une personne. D'après le Dictionnaire de l'Académie française, la profession se dit des différents états et emplois de la vie civile et militaire. L'état a surtout rapport au genre de vie, à l'occupation dont on fait profession ; la condition, au rang que l'on tient dans les diverses branches de l'économie ; l'emploi est la fonction, la place que l'on occupe (Littré). On voit que le mot « profession » peut désigner des choses fort diverses ; il en va de même des termes « Beruf » et « professione », que l'on trouve dans les textes allemand et italien de la loi. Le mot peut avoir un sens tout à fait général et désigner l'activité principale à laquelle une personne se livre dans une branche donnée. Dans ce sens, on dira qu'un homme exerce la profession de médecin, de cultivateur, de charpentier, de commerçant, sans préciser en aucune manière quel est son rang dans le corps professionnel désigné, ni surtout s'il exerce sa profession d'une manière dépendante, en tant qu'employé, ou d'une manière indépendante, en tant qu'entrepreneur, par exemple. Mais on peut tout aussi bien donner au terme profession un sens beaucoup plus précis en disant que tel individu exerce la profession de médecin comme fonctionnaire, par exemple, d'ouvrier agricole, de maître-charpentier, d'employé de commerce, ce qui indique chaque fois, avec plus ou moins de netteté, si la personne considérée est simplement employée dans sa profession ou travaille d'une manière indépendante. Dans ce dernier sens, il y a changement de profession lorsqu'un

ouvrier ramoneur s'établit à son propre compte comme maître ramoneur, bien qu'il n'ait pas changé de branche. Mais cela ne découle pas nécessairement des termes de l'art. 42 AIN (« changement de profession », « Berufswechsel », « mutamento della professione »). Il faut donc, pour l'interprétation de ces termes, s'en tenir au sens qui paraît le plus raisonnable du point de vue pratique, dans le cadre du système de la loi, en tenant compte, mais dans la mesure déterminée par la jurisprudence (RO 78 I 29/30 et cit.), des travaux préparatoires et des discussions parlementaires.

On a vu plus haut que l'art. 42 AIN apportait certains tempéraments au principe qui assimile le revenu de la période de calcul au revenu de la période fiscale. Ce principe devant être maintenu comme tel, on n'a pu y apporter de tempéraments que dans des cas où son application aboutirait à des résultats choquants, la faculté contributive s'étant modifiée d'une façon durable pendant la période de calcul. Mais il ressort clairement du texte légal que le législateur n'a pas voulu faire une exception au principe dans tous les cas où une modification durable du revenu est survenue dans la période de calcul. Il a exigé en outre que cette modification découle de certaines circonstances qu'il a énumérées limitativement et au nombre desquelles il compte le changement de profession. Il s'ensuit qu'il ne se justifierait pas de donner à ce terme, dans l'interprétation de l'art. 42 AIN, 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 du traitement, la simple promotion ou même le changement de place : par exemple, il n'y aura pas changement de profession lorsqu'un caissier d'une banque devient fondé de pouvoir dans le même ou dans un autre établissement, lorsqu'un fonctionnaire, juriste de première classe, devient adjoint au chef de service. Cela porterait au principe rappelé plus haut une atteinte telle que son maintien même serait mis en

question. Mais il n'est pas nécessaire non plus de limiter le sens du terme « changement de profession » au cas où le contribuable, abandonnant l'état qui était tout d'abord le sien, en a pris un autre, par exemple au cas où un cultivateur devient gendarme, où un employé de bureau devient terrassier, où un cheminot devient représentant de commerce. Vu la rareté de ces cas, en Suisse, cela reviendrait à enlever presque toute portée pratique à la modification du texte légal dont il s'agit. On peut prendre le terme dans une acceptation un peu plus large, ce qui permettra des solutions plus équitables au point de vue fiscal, sans pour autant compromettre le principe lui-même, ni susciter des complications administratives disproportionnées. 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. Tel sera le cas, en général, lorsque, sans avoir pris un autre état, un travailleur passe d'une condition dépendante à une condition indépendante. Le Tribunal fédéral en avait du reste déjà jugé ainsi dans un arrêt du 13 mars 1953 (RO 79 I 69 consid. 2).

Si l'on se reporte aux travaux préparatoires concernant l'art. 42 révisé AIN, on voit que cette interprétation raisonnable de la loi n'est en rien contraire aux intentions du législateur. Lors de la discussion au sein de la Commission des finances du Conseil national, on a proposé d'ajouter « la modification essentielle de l'activité à but lucratif » au texte proposé par l'Administration fédérale des contributions, qui ne visait primitivement que le début et la cessation de l'activité à but lucratif, la dévolution pour cause de mort, le divorce ou la séparation des époux prononcée par le juge. Le conseiller national Eder, dont émanait la proposition, avait cité comme exemple d'une telle modification le cas du médecin qui renonçait à sa clientèle pour devenir assistant dans un hôpital, c'est-à-dire

précisément le cas du passage d'une activité professionnelle indépendante à une activité dépendante. Une forte majorité de la commission a fini par accepter d'insérer dans le texte non pas les termes « modification essentielle de l'activité à but lucratif », mais seulement l'expression « changement de profession », que le conseiller national Gemperli, qui l'a proposée, semble avoir tenue pour plus étroite. Mais on n'en a nullement discuté la portée réelle et personne, en particulier, n'a, même implicitement, exprimé l'avis qu'elle ne désignait que le passage d'un état à un autre et excluait l'exemple particulièrement visé par le conseiller national Eder, à savoir le passage d'une situation indépendante à une situation dépendante ou vice versa, alors que le contribuable est demeuré dans l'état qu'il avait tout d'abord embrassé.

Il y a du reste lieu de noter que, pour des raisons analogues, en matière de double imposition, le Tribunal fédéral a jugé que lorsqu'un contribuable transportait son domicile d'un canton dans un autre, le canton du nouveau domicile ne pouvait, même par le jeu de la fiction que constitue la période de calcul, l'imposer sur le revenu réalisé dans le canton de l'ancien domicile, lorsqu'il avait passé d'une position dépendante à une position indépendante ou vice versa (RO 50 I 114, consid. 2 ; 77 I 32 s.).

4. — Il suit de là que, pour la 6<sup>e</sup> période fiscale de l'impôt pour la défense nationale, Chabot doit être taxé selon la règle de l'art. 41 al. 4 AIN, appliquée par analogie, c'est-à-dire que l'impôt doit être calculé sur la base du revenu acquis après le changement de profession et calculé sur une année. Il est clair que, dans le cas normal tout au moins, le calcul se fera en multipliant par 365 le revenu quotidien moyen réalisé par le contribuable pendant la période de calcul dans l'exercice de sa nouvelle profession. Mais cette règle mathématique ne saurait être absolue. Elle n'est du reste nullement prescrite par la loi. Dans certains cas, elle aboutira à des résultats inéquitables et elle devra être adaptée aux circonstances (cf. l'interprétation ana-

logue de l'art. 58 al. 5 AIN, donnée par le Tribunal fédéral dans son arrêt M. et C<sup>ie</sup> S.A., du 7 juillet 1950, publié dans les Archives de droit fiscal suisse, t. 19, p. 214 s.).

En l'espèce, Chabot n'a exercé sa profession de maître ramoneur que pendant les trois derniers mois de la seconde année de calcul, c'est-à-dire pendant les mois d'octobre, novembre et décembre 1950. Or, il est certain que le revenu d'un maître ramoneur varie très sensiblement selon les périodes de l'année. Il sera plus élevé juste avant et pendant la saison froide qu'en été. Il ne serait donc pas équitable de calculer sur une année, comme l'avait fait l'autorité cantonale de taxation, le revenu réalisé par Chabot pendant les trois derniers mois de 1950. Dans son recours, l'Administration fédérale des contributions propose de tenir compte à la fois du revenu réalisé pendant les trois derniers mois de la période de calcul (octobre, novembre et décembre 1950) et du revenu de tout l'exercice 1951, puis de calculer le revenu annuel moyen sur ces bases. Ce système n'est pas satisfaisant non plus, car il prend en considération deux fois le dernier trimestre d'une année civile, une fois pour 1950 et une fois pour 1951, ce qui fausse le calcul, car précisément le revenu de ce trimestre sera particulièrement élevé. Il vaut mieux, dès lors, ne tenir compte que du revenu d'une année entière. On pourrait compter les douze mois allant du 1<sup>er</sup> octobre 1950 au 30 septembre 1951 ou, plus simplement encore, si cela correspond à l'exercice commercial de Chabot, les douze mois de l'année 1951. Ce dernier calcul serait pratiquement possible, dans la présente espèce, puisque cet exercice est actuellement déjà clos depuis plusieurs mois.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral*

Admet le recours, annule la décision attaquée et renvoie l'affaire à l'autorité cantonale pour que celle-ci prenne une nouvelle décision.

**62. Auszug aus dem Urteil vom 22. Dezember 1953 i. S. Steuer-  
verwaltung St. Gallen gegen G. und Steuer-Rekurskommission.**

*Wehrsteuer* : Bemessung des steuerbaren Liquidationsgewinns bei Auflösung eines Geschäftsbetriebes unter Übernahme von Sachwerten der Liquidationsmasse in das Privatvermögen.

*Impôt pour la défense nationale* : Fixation du bénéfice de liquidation imposable en cas de dissolution d'une entreprise avec transfert de certains biens dans la fortune privée.

*Imposta per la difesa nazionale* : Determinazione dell'utile di liquidazione imponibile nel caso di scioglimento d'un'azienda commerciale con trapasso di beni nel patrimonio privato.

A. — Der Beschwerdegegner war unbeschränkt haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft G. & Co. Kommanditärin mit Fr. 2000.— war seine Ehefrau.

Die Firma wurde aufgelöst. Die Geschäftsaktiven und Passiven wurden in eine neu gegründete Aktiengesellschaft eingebracht, ausgenommen die Geschäftsliegenschaft und die darauf eingetragenen Hypotheken. Diese gingen laut Grundbucheintragung in das Privatvermögen des unbeschränkt haftenden Teilhabers der Kommanditgesellschaft über. Der Bilanzwert der Liegenschaft hatte zuletzt Fr. 203,000.— betragen. Dem Erwerber wurden die Grundpfandschulden im Betrage von Fr. 257,000.— überbunden. Eine Aufzahlung war nicht zu leisten. Für die Eintragung im Grundbuch wurde als « Kaufsumme » der Betrag von Fr. 257,000.— verkündet. Gestützt hierauf hat das Steueramt der Stadt St. Gallen den Steuerwert der Liegenschaft auf Fr. 257,000.— festgesetzt.

B. — Bei Bemessung des der Wehrsteuer unterliegenden Liquidationsgewinns hat die Veranlagungsbehörde den Verkehrswert der Liegenschaft mit Fr. 287,000.— eingesetzt. Dieser Ansatz entspricht der neuen st. gallischen Grundsteuerschätzung (Art. 29 u. 31 st. gallische VO vom 6. Oktober/17. November 1944 über die amtlichen Grundsteuereinschätzungen). Sie wird eingeführt, wenn die Neuschätzung der Grundstücke in der Gemeinde St. Gallen abgeschlossen ist.