

NE_GERICHTE CDP.2011.7 vom 31. Dezember 2007

NE Tribunal cantonal, 2007-12-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.7_d20071231

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.7 du 31 décembre 2007

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.7 del 31 dicembre 2007

Regeste

Impôt sur le revenu. Déduction. Frais professionnels.

Erwägungen

E. 1

L'objet du litige est le refus de la déduction de frais professionnels pour l'impôt direct cantonal et communal et l'impôt fédéral direct 2007. La loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir) et de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD) sont applicables. Le Tribunal fiscal ayant été dissous avec effet au 31 décembre 2010 par la loi du 27 janvier 2010 portant adoption d'une nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise et adaptation de la législation cantonale à la réforme de la justice fédérale, la Cour de droit public du Tribunal cantonal est compétente pour traiter du présent recours (art. 216 al. 1 LCdir et 2 al. 1 de la loi d'introduction de la LIFD du 22.03.2000 dans leur teneur selon la nouvelle loi du 27.01.2010 , annexe 7).

E. 2

Atteints par la décision attaquée, les recourants ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 32, let. a de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27.06.1979 [LPJA]). Le recours satisfait aux conditions de forme prévues par la loi. Le délai de 30 jours (art. 216 al. 2 LCdir, 140 al. 1 LIFD) ainsi que les conditions de forme légales (art. 35 LPJA) étant respectés, le recours est recevable.

E. 3

En présence d'un litige touchant l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal, la jurisprudence du Tribunal fédéral n'exige plus que la motivation et le dispositif soient séparés pour chaque impôt, pour autant que la possibilité de procéder à une analyse commune, en raison du caractère harmonisé de la question soumise, soit clairement exprimée (jugements du Tribunal fédéral du 05.03.2009 [2C_721/2008] et [2C_722/2008] , cons. 1.3). L'interprétation d'une règle de droit cantonal harmonisé doit tenir compte de la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID) et des effets d'harmonisation horizontale et verticale voulus par le législateur, de sorte que la LIFD constitue un facteur d'interprétation important sans être obligatoire (dans ce sens RF 2004, p. 346 ss, cons. 6 et références citées et RF 2005, p. 122 ss).

E. 4

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'il soit unique ou périodique (art. 16 al. 1 LIFD), en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante (art. 7 al. 1 LHID). En matière d'impôt fédéral, tout comme pour l'impôt

direct cantonal et communal, le revenu imposable est un revenu net. Il s'obtient, dans un premier temps, en déduisant du revenu brut réalisé par le contribuable les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales autorisés par la loi (art. 25 à 33 LIFD; 9 al. 1 LHID; 28 à 36 LCdir). Dans un second temps, afin de calculer le revenu imposable, on défalque les déductions sociales (art. 35 LIFD; 9 al. 4 LHID; 38 LCdir; Oberson, *Droit fiscal suisse*, éd. Helbing & Lichtenhahn (3^{ème} éd.), Bâle 2007, §7, no 1, p. 80). Trois types de déductions peuvent être opérées sur le revenu brut : les frais d'acquisition de revenu (déductions organiques), qui prennent en compte les dépenses nécessaires à la réalisation du revenu imposable (telles que les frais professionnels, de perfectionnement, etc.; cf. art. 26 à 32 LIFD ; 28 à 35 LCdir), les déductions générales qui tiennent compte de certaines dépenses qui peuvent relever de l'entretien du contribuable ou de sa consommation (énumérées aux art. 33 et 33a LIFD; 36 LCdir) et les déductions sociales (art. 35 LIFD; 213 LIFD [système d'imposition postnumerando]; 38 et 39 LCdir) qui ont pour but d'adapter – de manière schématique – la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'article 127 al. 2 Cst. (Locher, *Kommentar zum DBG*, 1^{ère} partie, Therwil, Bâle 2001, ad art. 53 no. 1s; Locher, *Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten in Archives* 68, p. 375ss, 380; Richner/Frei/Kaufmann, *Handkommentar zum DBG*, Zurich 2003, ad art. 213 no. 6s; Bosshard/Bosshard/Lüdin, *Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht*, Zurich 2000, p. 63). Les frais d'acquisition du revenu sont des déductions organiques. Cette notion doit être interprétée à la lumière des principes de l'égalité de traitement et de la capacité contributive. Ainsi, même si, au regard de ces principes, les contribuables qui exercent une activité dépendante et ceux qui sont indépendants ne sont pas exactement dans la même situation, il faut admettre que le législateur a voulu assurer une déduction analogue de ces frais à ces deux catégories de contribuables (*Archives* 69, 872 = RDAF 2000 II 412; Yersin, *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Yersin & Noël édit. Bâle 2008, RP no 68, p. 32). Le revenu d'une activité lucrative indépendante étant également un revenu net, les contribuables indépendants peuvent selon l'article 27 LIFD et l'article 30 LCdir déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Un excédent de charges, à savoir un revenu négatif, peut être soit compensé avec d'autres revenus au cours de la même période fiscale, soit être reporté dans le temps jusqu'à ce qu'il puisse être compensé avec des bénéfices. Les critères de "justifiés par l'usage commercial ou professionnel" doivent se recouvrir avec les critères de frais d'acquisition d'une activité lucrative dépendante. Les frais d'acquisition sont en principe également déductibles lorsqu'un excédent de charge en résulte pour une catégorie déterminée de revenu. Selon le principe du revenu net, la totalité des revenus bruts constituent un pool dont peuvent être déduites toutes les charges liées à la réalisation des revenus. La formation de catégories de revenus, ou paniers, à l'intérieur desquels une compensation des produits et des charges doit prendre place, est contraire au principe de l'imposition du revenu net (Reich, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol I/1, StHG, 2^{ème} éd., Bâle 2002, no 25 ad art. 7, p. 104). Ceci implique qu'un surcroît de charge dans une catégorie de revenu (par exemple ceux du travail) peut être reporté au cours de la même période sur les revenus d'une autre catégorie et déduit de ceux-ci. Le Tribunal fédéral l'a expressément précisé concernant les frais immobiliers (ATF 133 II 287).

E. 5

Dans le présent cas, les recourants demandent que l'activité de l'épouse soit considérée comme indépendante. La loi ne définit pas la notion d'activité lucrative indépendante et celle-ci se détermine en fonction de différents critères développés par la jurisprudence, qu'il n'est pas nécessaire de reproduire ici, à mesure que la distinction entre activité lucrative indépendante ou dépendante n'est pas déterminante pour la prise en considération des frais générés par cette activité, qu'ils ressortissent au domaine des charges justifiées par l'usage commercial ou de frais d'acquisition du revenu. Les relations entre la recourante et la société W. SA présentent des éléments d'un contrat de travail et des éléments d'un emploi exercé à titre indépendante. Le service intimé a considéré que l'activité de la recourante n'était pas indépendante en se fondant sur l'ensemble des circonstances du cas. Cette qualification ne paraît pas a priori inexacte, mais on ne peut en inférer les conclusions qu'en tire l'autorité fiscale. Même si l'activité de la recourante avait un caractère dépendant, le montant des déductions qu'elle pouvait faire valoir ne se limitait pas aux revenus réalisés. Il était au contraire nécessaire d'examiner, sur l'ensemble des frais revendiqués, lesquels pouvaient être déduits au titre de frais d'acquisition du revenu, de frais de perfectionnement ou de reconversion professionnels, sans se limiter à un montant maximum. La démarche aurait été identique si l'activité pouvait être qualifiée d'indépendante, en ce qui concerne le caractère de frais commercialement justifiés des dépenses consenties. Cet examen du caractère déductible des charges invoquées implique une certaine marge d'appréciation, sur laquelle le service intimé est mieux à même de se déterminer que la Cour de droit public. Le dossier lui est donc renvoyé pour qu'il examine, selon le statut professionnel de la recourante, quels frais professionnels revendiqués en déduction correspondent à des frais d'acquisition du revenu ou des frais de reconversion ou de perfectionnement, cas échéant des charges justifiées par l'usage commercial.

E. 6

Le recours est admis. Il est statué sans frais et l'avance de frais est rétrocédée aux recourants (art. 47 al. 2 LPJA). Les recourants, obtenant gain de cause, n'étaient pas représentés par un mandataire et n'ont pas droit, dans la mesure où la cause ne présentait pas un niveau de difficulté particulier, à une allocation de dépens.

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