

NE_GERICHTE CDP.2012.314 vom 19. September 2012

NE Tribunal cantonal, 2012-09-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2012.314_d20120919

FR: NE_GERICHTE CDP.2012.314 du 19 septembre 2012

IT: NE_GERICHTE CDP.2012.314 del 19 settembre 2012

Regeste

Déduction pour enfant majeur en formation. Revenu réalisé par l'enfant.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) L'article 123 al. 1 LIFD, ainsi que l'article 189 al. 1 LCdir au niveau cantonal, prévoient que l'autorité fiscale établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. L'obligation d'établir les faits implique que l'autorité doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue d'établir une taxation qui soit conforme à la vérité matérielle (Zweifel , in Zweifel/Athanas (éd.), Kommentar zum StHG, 2 ème édition, 2002, no 4 ad art. 123 LHID). b) En l'espèce, et quand bien même la recourante n'a pas la qualité pour recourir contre la décision de taxation - entrée en force - de sa fille, le Service intimé devait établir les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte pour elle-même. Pour parvenir à un tel résultat, l'autorité de taxation devait tenir compte d'une éventuelle erreur de taxation dont elle aurait connaissance et qui serait susceptible d'influencer la décision de taxation d'un tiers ou d'un autre membre de la famille. Il convient dès lors d'examiner le grief de la recourante relatif aux frais de déplacement de sa fille A. pour fixer le montant de son revenu imposable. On postule ce faisant que, les déductions revendiquées par celle-ci au titre de frais de transport étant admises, son revenu passerait en-dessous de la limite énoncée par l'intimé et qu'elle pourrait avoir été à la charge de la recourante pour l'année 2011.

E. 3

a) Selon l'article 26 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent déduire leurs frais professionnels de leur revenu imposable. Sont déductibles à ce titre notamment les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c). Les frais professionnels mentionnés aux let. a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant justifier des frais plus élevés dans les cas des let. a et c (al. 2). La réglementation de l'article 26 LIFD est complétée par l'Ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: Ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1) et par l'Appendice qui y est joint. Le droit cantonal connaît une réglementation similaire à l'article 29 de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir), précisée aux articles 24 ss du règlement général d'application de la loi sur les contributions directes du 1

er novembre 2000 (RELCdir). La doctrine et la jurisprudence ainsi que les dispositions d'application promulguées au niveau fédéral sont applicables sur le plan cantonal, à des fins d'harmonisation verticale (RJV 1986 p. 165 et arrêt de la CDP 16.08.2011 [CDP.2010.183] cons. 2b). b) De façon générale, toutes les dépenses qui sont nécessaires à l'obtention du revenu et qui ont un rapport de causalité directe avec lui (art. 1 al. 1 de l'Ordonnance sur les frais professionnels) constituent des frais professionnels au sens de l'article 26 LIFD. La notion de nécessité doit être interprétée ici largement. Le Tribunal fédéral n'exige pas que le contribuable n'ait pas pu acquérir le revenu du travail sans la dépense litigieuse. Sont plutôt considérées en général comme frais d'acquisition nécessaires, les dépenses dont on ne saurait exiger du contribuable qu'il abstienne ou les diminutions de fortune (dépenses ou frais) qui sont essentiellement provoquées ou rendues indispensables par la réalisation du revenu (définition dite causale des frais d'acquisition). L'on ne peut toutefois en conclure que l'ensemble des frais liés d'une manière ou d'une autre à la réalisation du revenu serait déductible de façon illimitée. Au contraire, ces frais doivent être provoqués ou causés essentiellement par des motifs professionnels ou dans un but de réalisation du revenu. Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu provenant d'une activité lucrative des frais d'entretien du contribuable, lesquels constituent des dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu mais à la satisfaction de besoins personnels et représentent alors une utilisation du revenu (cf. ATF 124 II 29 traduit in RDAF 1999 II 113 ss ainsi que les arrêts du TF du 12.05.2003 [2P.254/2002] in StE 2003 B. 22.3 n. 76, du 08.01.2010 [2C_440/2009] et les nombreuses références à la doctrine et à la jurisprudence). En l'occurrence, il est indéniable que les frais de déplacement sont liés à l'exercice de l'activité professionnelle de la fille de la recourante. En tant que tels, ils sont en principe déductibles. Reste à examiner si tel est bien le cas en l'espèce. c) Au sens de l'article 5 de l'Ordonnance sur les frais professionnels, le contribuable qui utilise les transports publics pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail peut déduire ses dépenses effectives. En cas d'utilisation d'un véhicule privé, il peut déduire les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics. Exceptionnellement, si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise un moyen de transports publics parce qu'il établit qu'il ne dispose d'aucun moyen de transports publics ou qu'il n'est pas en mesure de les utiliser, il peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'article 3 de l'Ordonnance sur les frais professionnels ou justifier de frais professionnels plus élevés (art. 5 al. 3 de l'Ordonnance sur les frais professionnels; sur le plan cantonal; cf. art. 27 RELCdir). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable est infirme ou en mauvaise santé, lorsque la prochaine station de transports publics se trouve très éloignée de son domicile ou de son lieu de travail, lorsque le début ou la fin de l'activité lucrative a lieu à des heures qui ne sont pas compatibles avec l'horaire des transports publics ou si le contribuable dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession (arrêt du TF du 26.11.2008 [2C_445/2008] cons. 5.3 in RDAF 2008 II, p. 528; Locher , Kommentar zum DBG, n. 11 ad art. 26 LIFD et les références citées). La notion de gain de temps substantiel - ou à l'inverse le temps qui est perdu - est également prise en considération comme critère pour savoir si l'utilisation des transports publics pourrait être exigée ou non (arrêt du Président de la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 02.03.2011 [607 2009-47/48] cons. 2c). La seule possibilité de réaliser un gain de temps ne permet toutefois pas à elle seule de déduire les coûts liés à l'usage d'un véhicule privé. Seul un gain de temps substantiel, grâce à l'utilisation d'un véhicule privé, peut être pris en considération (Locher , op.cit., n. 13 ad art. 26 LIFD et les références citées). A noter que ni le droit fédéral, ni le droit cantonal ne

traitent de la notion de "gain de temps" sous l'angle de " ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable " (" Zumutbarkeit "; arrêt du Tribunal administratif du canton de Lucerne du 15.12.2004 [LGVE 2004 II no 23] cons. 5b). Le Tribunal fédéral a toutefois jugé que si l'utilisation d'un véhicule privé permet de réaliser un gain de temps de plus d'une heure, on ne pouvait raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise les transports publics pour ses déplacements entre son domicile et son lieu de travail (arrêt du TF du 25.10.2011 [2C_343/2011] cons. 3.1).

E. 4

En l'espèce, la recourante fait valoir que sa fille utilise son véhicule pour se rendre de son domicile à St-Aubin à la gare de Neuchâtel, afin d'y prendre le train pour Bienne où elle effectue son apprentissage. Toutes ces localités sont reliées au réseau des transports publics. La fille de la recourante n'étant ni atteinte dans sa santé et ne dépendant pas d'un véhicule pour son apprentissage, elle ne peut déduire les frais pour son véhicule privé que si l'on ne peut raisonnablement exiger qu'elle utilise les transports publics. La gare de Gorgier St-Aubin se situe, d'après le site ViaMichelin (< <http://www.viamichelin.fr> >), à environ 10 minutes à pied du domicile de la famille X. D'après l'horaire CFF (consultable en ligne sur internet), les correspondances entre Gorgier St-Aubin (gare) et Bienne sont régulières dès 5h30 du matin et le trajet dure entre 1h et 1h23 selon l'heure de départ. Le temps d'attente en gare de Neuchâtel le plus défavorable se monte effectivement à 20 minutes, mais dans ce cas, la durée totale du trajet en train, y compris le temps d'attente à Neuchâtel, ne dure pas plus de 1h11. En conséquence, le trajet pour se rendre au travail par les transports publics se monte, dans le pire des cas, à environ 1h33, y compris la distance du domicile à la gare de Saint-Aubin. En comparaison, le trajet en voiture St-Aubin et la gare de Neuchâtel dure, toujours selon ViaMichelin, 20 minutes, en plus s'ajoute le trajet Neuchâtel / Bienne en train qui dure 16 (train direct) et 36 minutes (train régional). On peut ajouter environ 10 minutes pour mettre le véhicule au parking à Neuchâtel, de sorte que, avec l'usage de la voiture, 30 minutes au minimum seront nécessaires à la fille de la recourante pour prendre place dans le train à Neuchâtel. Le trajet en train jusqu'à Bienne de 16 à 36 minutes s'y ajoute, pour aboutir à une durée de transport de 46 minutes à 1h16. Pour le trajet mentionné par la recourante, qui implique en plus une attente de 20 minutes en gare de Neuchâtel, l'utilisation d'une voiture permet un gain de temps minime. Les horaires de retour ne sont pas connus, mais on notera que le trajet de Bienne à Saint-Aubin dure 1h12. La recourante fait valoir que les horaires de travail de sa fille, pour un pensum hebdomadaire de 42 heures, sont "défavorables" dans sa déclaration d'impôt, sans autre précision. Force est dès lors de se fonder sur l'horaire standard d'ouverture des bureaux, et il n'en ressort pas que l'utilisation d'un véhicule propre entraîne, pour la fille de la recourante, un gain de temps substantiel permettant d'admettre qu'elle peut renoncer à utiliser les transports publics. S'y ajoute le fait qu'il paraît surprenant qu'une apprentie, qui bénéficie d'un abonnement gratuit des transports publics remis par son employeur, choisisse de consacrer près de la moitié de ses revenus totaux à couvrir des frais de transport qui ne lui permettent pas de gagner beaucoup de temps.

E. 5

Le Tribunal fédéral, une partie de la doctrine ainsi que l'Administration fédérale des contributions considèrent que la déduction pour enfant ne peut être accordée que lorsque l'enfant majeur poursuivant une formation a effectivement besoin, dans une grande mesure, de la contribution d'entretien fournie par le détenteur de l'autorité parentale. Si, dans le

cadre de sa formation ou de ses études, l'enfant majeur obtient un revenu qui lui permet d'assurer son entretien de manière indépendante, la déduction pour enfant ne saurait dès lors être revendiquée (arrêt du TF du 29.05.2002 [2A.536/2001] , cons. 3.2.2; Jacques , Les frais liés à l'entretien de l'enfant: de quelques développements sur les allègements fiscaux en vigueur dès 2011, in: Archives 80, p. 217 ss, 247; Circulaire no 30 de l'Administration fédérale des contributions du 21.12.2010 concernant l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD, ch.10.3, p. 20). Se référant aux principes et à la jurisprudence exposés ci-dessus ainsi que sur les lignes directrices pour le calcul du minimum vital émises par la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg a ainsi retenu qu'une étudiante majeure qui réalisait un revenu net annuel d'environ 19'200 francs auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de 5'400 francs versée par son père n'était pas à la charge de sa mère (arrêt de la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 10.10.2003 [4F 02 154] , publié in RFJ 2003, p. 390, cons. 4b). Le Service des contributions fribourgeois a pris en considération la jurisprudence qui précède en affirmant dans ses Instructions générales que la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation était accordée si le revenu brut de celui-ci pour l'année concernée était inférieur à 18'000 francs. Les pratiques cantonales relatives au revenu annuel limite donnant droit à la déduction sociale pour enfant à charge demeurent toutefois divergentes (ainsi, par exemple : BE: CHF 24'000; AR: CHF 18'000; GE: CHF 15'333 (charge entière) ou CHF 23'000 (demi-charge); SG: CHF 15'000; AI: CHF 15'000; GR: CHF 14'000; JU: CHF 11'100; SO: CHF 11'000) . Dans le canton de Neuchâtel, le principe est énoncé dans la notice 2 des Instructions générales, intitulée "changements d'état civil, enfants et personnes nécessiteuses" (publiée sur internet à l'adresse < <http://www.ne.ch/neat/site/jsp/rubrique/rubrique.jsp?DocId=55703> >), laquelle prévoit que la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation n'est plus accordée si le revenu net réalisé par celui-ci, converti annuellement et avant déductions sociales, s'élève à 18'000 francs ou plus. En l'espèce, c'est donc le revenu net, soit le revenu imposable de la fille de la recourante qui doit être pris en considération. Cette dernière a poursuivi son apprentissage auprès de la Poste, pour un salaire annuel net de 11'084 francs tout en percevant une rente annuelle d'orphelin de 8'364 francs ainsi qu'une rente du 3^{ème} pilier B de 8'076 francs, représentant un revenu total net, après déduction des dépenses professionnelles liées à l'activité dépendante principale (CHF 3'200 de frais de repas et CHF 1'108 pour d'autres frais, les frais de déplacement de CHF 5'544 n'étant pas admis), des primes d'assurances (CHF 2'400) et des déductions sociales (CHF 2'000), de 6'308 francs. Son revenu imposable était dès lors de 18'800 francs. Dans ces conditions, la limite de revenu de 18'000 francs était atteinte. Ainsi qu'exposé ci-dessus, cette somme se tient dans des limites usuelles en Suisse, et on ne saurait la remettre en question. D. Le recours est mal fondé et doit être rejeté, pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct. La recourante qui succombe supportera les frais de procédure, compensés par son avance. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens.

E. 20

minutes en gare de Neuchâtel, l'utilisation d'une voiture permet un gain de temps minime. Les horaires de retour ne sont pas connus, mais on notera que le trajet de Bienne à Saint-Aubin dure 1h12. La recourante fait valoir que les horaires de travail de sa fille, pour un pensum hebdomadaire de 42 heures, sont "défavorables" dans sa déclaration d'impôt, sans autre précision. Force est dès lors de se fonder sur l'horaire standard d'ouverture des

bureaux, et il n'en ressort pas que l'utilisation d'un véhicule propre entraîne, pour la fille de la recourante, un gain de temps substantiel permettant d'admettre qu'elle peut renoncer à utiliser les transports publics. S'y ajoute le fait qu'il paraît surprenant qu'une apprentie, qui bénéficie d'un abonnement gratuit des transports publics remis par son employeur, choisisse de consacrer près de la moitié de ses revenus totaux à couvrir des frais de transport qui ne lui permettent pas de gagner beaucoup de temps.

5. Le Tribunal fédéral, une partie de la doctrine ainsi que l'Administration fédérale des contributions considèrent que la déduction pour enfant ne peut être accordée que lorsque l'enfant majeur poursuivant une formation a effectivement besoin, dans une grande mesure, de la contribution d'entretien fournie par le détenteur de l'autorité parentale. Si, dans le cadre de sa formation ou de ses études, l'enfant majeur obtient un revenu qui lui permet d'assurer son entretien de manière indépendante, la déduction pour enfant ne saurait dès lors être revendiquée (arrêt du TF du 29.05.2002 [2A.536/2001], cons. 3.2.2; Jacques, Les frais liés à l'entretien de l'enfant: de quelques développements sur les allègements fiscaux en vigueur dès 2011, in: Archives 80, p. 217 ss, 247; Circulaire no 30 de l'Administration fédérale des contributions du 21.12.2010 concernant l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD, ch.10.3, p. 20). Se référant aux principes et à la jurisprudence exposés ci-dessus ainsi que sur les lignes directrices pour le calcul du minimum vital émises par la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg a ainsi retenu qu'une étudiante majeure qui réalisait un revenu net annuel d'environ 19'200 francs auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de 5'400 francs versée par son père n'était pas à la charge de sa mère (arrêt de la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 10.10.2003 [4F 02 154], publié in RFJ 2003, p. 390, cons. 4b). Le Service des contributions fribourgeois a pris en considération la jurisprudence qui précède en affirmant dans ses Instructions générales que la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation était accordée si le revenu brut de celui-ci pour l'année concernée était inférieur à 18'000 francs. Les pratiques cantonales relatives au revenu annuel limite donnant droit à la déduction sociale pour enfant à charge demeurent toutefois divergentes (ainsi, par exemple : BE: CHF 24'000; AR: CHF 18'000; GE: CHF 15'333 (charge entière) ou CHF 23'000 (demi-charge); SG: CHF 15'000; AI: CHF 15'000; GR: CHF 14'000; JU: CHF 11'100; SO: CHF 11'000) . Dans le canton de Neuchâtel, le principe est énoncé dans la notice 2 des Instructions générales, intitulée "changements d'état civil, enfants et personnes nécessiteuses" (publiée sur internet à l'adresse <<http://www.ne.ch/neat/site/jsp/rubrique/rubrique.jsp?DocId=55703>>), laquelle prévoit que la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation n'est plus accordée si le revenu net réalisé par celui-ci, converti annuellement et avant déductions sociales, s'élève à 18'000 francs ou plus.

En l'espèce, c'est donc le revenu net, soit le revenu imposable de la fille de la recourante qui doit être pris en considération. Cette dernière a poursuivi son apprentissage auprès de la Poste, pour un salaire annuel net de 11'084 francs tout en percevant une rente annuelle d'orphelin de 8'364 francs ainsi qu'une rente du 3^{ème} pilier B de 8'076 francs, représentant un revenu total net, après déduction des dépenses professionnelles liées à l'activité dépendante principale (CHF 3'200 de frais de repas et CHF 1'108 pour d'autres frais, les frais de déplacement de CHF 5'544 n'étant pas admis), des primes d'assurances (CHF 2'400) et des déductions sociales (CHF 2'000), de 6'308 francs. Son revenu imposable était dès lors de 18'800 francs. Dans ces conditions, la limite de revenu de 18'000 francs était atteinte.

Ainsi qu'exposé ci-dessus, cette somme se tient dans des limites usuelles en Suisse, et on ne saurait la remettre en question.

D. Le recours est mal fondé et doit être rejeté, pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct. La recourante qui succombe supportera les frais de procédure, compensés par son avance. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours et confirme les décisions de taxation et la décision sur réclamation du 19 septembre 2012.

2. Met à la charge de la recourante les frais de procédure par 770 francs, montant compensé par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 31 octobre 2013

1 Sont déduits du revenu net:

a. 15800 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité

parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33, al. 1, let. c;

b. 25800 francs pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction;

cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est accordée selon la let. a;

c. 32400 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun.

2 Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable au début de la période fiscale (art. 40) ou de l'assujettissement.

3 .En cas d'assujettissement partiel, les déductions sociales sont accordées proportionnellement.

1. Nouvelle teneur selon l'art. 4 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

2. Nouvelle teneur selon l'art. 4 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

3. Introduite par le ch. I de la LF du 6 oct. 2006 (Mesures immédiates concernant l'imposition des couples mariés) (RO2007615; FF20064259). Nouvelle teneur selon l'art. 4 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

1 Sont déduits du revenu net:

a.1 6400 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent

l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33, al. 1, let. c;

b.26400 francs pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction;

cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est accordée selon la let. a;

c.32600 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun.

2 Les déductions sociales sont fixées d'après la situation existant à la fin de la période fiscale (art. 209) ou de l'assujettissement.

3 En cas d'assujettissement partiel, les déductions sociales sont accordées proportionnellement.

1. Nouvelle teneur selon l'art. 7 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

2. Nouvelle teneur selon l'art. 7 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

3. Introduite par le ch. I de la LF du 6 oct. 2006 (Mesures immédiates concernant l'imposition des couples mariés) (RO2007615; FF20064259). Nouvelle teneur selon l'art. 7 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

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