

VD_OMNI FI.1996.0006 vom 1. Mai 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-05-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0006

FR: VD_OMNI FI.1996.0006 du 1 mai 1996

IT: VD_OMNI FI.1996.0006 del 1 maggio 1996

Regeste

c/Service des affaires militaires | Non-réalisation des conditions pour une révision des taxes 1991 et 1992 entrées en force. Réclamation irrecevable pour tardiveté. Le régime de la taxe personnelle ne donne pas droit à une décision spéciale d'exonération ou de réduction de la taxe. Pour un chimiste, l'obtention du doctorat apparaît comme un perfectionnement, voire une spécialisation qui ne lui permet pas de bénéficier du régime de la taxe personnelle.

Erwägungen

E. 10

al. 3 lit. a LTEM ayant été supprimé dans la nouvelle loi, on relèvera que ce régime n'aurait de toute façon pu subsister au-delà du 31 décembre 1994, soit pour l'année d'assujettissement 1995, évoquée pour la première fois, dans l'ultime écriture du recourant, du 29 février 1996. 5. Au fond, le recourant fait valoir les mêmes moyens, à savoir que, de 1991 à 1994 et pour les années subséquentes, il n'est astreint, puisqu'il s'est consacré à sa formation professionnelle, qu'au paiement de la taxe personnelle. Par surabondance de moyens uniquement, le tribunal examinera cette dernière question. a) Dans sa teneur antérieure au 1er janvier 1995, la LTEM distinguait en effet la taxe sur la revenu de la taxe personnelle (art. 10 al. 1 LTEM). L'exercice d'une activité professionnelle entraînait l'obligation de payer la taxe sur le revenu (art. 10 al. 2 LTEM), de 3 francs par 100 francs, si elle était entière, de revenu net diminué du montant des déductions (art. 13 al. 1 LTEM). En revanche, celui qui, quel que soit son revenu, consacrait plus de six mois par année à sa formation professionnelle, ne devait que la taxe personnelle (art. 10 al. 3 LTEM), arrêtée à 120 fr. (art. 13 al. 2 LTEM). Introduite par la modification du 22 juin 1979, suite à l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 19 avril 1978 sur la formation professionnelle (LFPr), cette distinction avait pour but d'aligner la LTEM sur les dispositions de l'arrêté concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (devenu impôt fédéral direct), et d'éviter ainsi aux personnes assujetties de voir les libéralités, dont elles étaient gratifiées pour subvenir à leur entretien, soumises à la taxe, lors même qu'elles ont consacré la majeure partie de l'année d'assujettissement à leur formation professionnelle (cf FF 1978 II 943). Ainsi, l'assujetti était astreint soit à la taxe personnelle, soit à la taxe sur le revenu. On relèvera que le nouveau droit supprime la première (cf art. 13 LTEM nouveau). b) La LTEM ne définissait pas la formation professionnelle, notion utilisée notamment par le droit constitutionnel (art. 34ter al. 1 lit. g Cst. féd.). Dans un arrêt du 25 janvier 1985, dans la cause AFC c/ V. et TA GE, le Tribunal fédéral s'est toutefois référé à la LFPr, qui distingue la formation professionnelle de base, donnant l'habileté et les connaissances exigées pour l'exercice d'une profession (art. 6), du perfectionnement général des connaissances professionnelles, qui se poursuit au-delà du temps d'apprentissage, afin, notamment, de compléter et d'approfondir les connaissances (art. 50; cf, Borghi,

Commentaire de la Constitution fédérale, ad art. 34ter al. 1 lit. g, note 8, plus références citées). En résumé, pour ce dernier auteur, la formation professionnelle doit "assurer l'acquisition d'une méthode et de connaissances culturelles permettant de gérer la complexité du travail et d'en affronter et contrôler la mutabilité en tant que citoyen" (ibid., note 10). aa) Les conditions légales de l'art. 10 al. 3 LTEM doivent cependant être interprétées de manière stricte, le régime instauré par cette disposition dérogeant au principe général de la compensation des obligations militaires auxquelles sont astreints tous les appelés effectuant un service personnel, par la perception d'une taxe arrêtée en fonction du revenu imposable au titre de l'impôt fédéral direct (v. FF 1958 II 349 et ss, not. 377; ATF précité, publié in RDAF 1986 p. 99 et ss, not. 100-101). Le Tribunal fédéral a toutefois reconnu que, s'agissant des étudiants, la frontière entre les deux notions distinguées par la LFPr n'étaient pas toujours facile à tracer; d'une manière générale, il n'y a plus de formation professionnelle au sens de l'art. 10 al. 3 lit. a LTEM, "dès qu'il y a obtention d'un diplôme permettant d'exercer une profession" (ibid., p. 101). Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a ainsi confirmé qu'un avocat-stagiaire pouvait bénéficier de ce régime particulier, dans la mesure où la possession d'un brevet d'avocat était considérée, à Genève, comme du reste dans la plupart des cantons, comme une condition d'accès à la plupart des professions juridiques. Dans le domaine de l'assurance-chômage, le Tribunal fédéral des assurances a du reste confirmé, par arrêt du 25 mai 1993, que le stage d'avocat relevait, pour le titulaire d'une licence en droit, de la formation de base et qu'il ne s'agissait pas d'un perfectionnement professionnel (cf DTA 1993/1994 no 22 p. 162 et ss). bb) La continuation du régime exceptionnel de l'art. 10 al. 3 lit. a LTEM a en revanche été refusée à l'assujetti, lorsqu'après son stage d'avocat, il exerce, à l'université, une activité d'enseignement et de recherche sous la direction d'un professeur; ce faisant, l'assujetti complète sa formation scientifique et pédagogique, allant au-delà de la " formation professionnelle de base du juriste genevois" (RDAF 1986, précité, pp. 101-102). Le Tribunal fédéral a toutefois réservé, dans le même arrêt (consid. 4b), le cas où la rédaction d'une thèse - mais non l'assistantat - constitue, comme dans le canton de Vaud dans un passé récent, une condition pour entreprendre le stage d'avocat. Cette jurisprudence a été confirmée; d'abord par l'ATF du 19 décembre 1985, dans la cause St. c/ CCR BE, dans lequel le Tribunal fédéral a retenu que la formation professionnelle visée par l'art. 10 al. 3 lit. a LTEM ne s'étendait pas au-delà de l'obtention d'un certificat fédéral de capacité permettant l'exercice d'une activité au sein des entreprises de transports de la Confédération; puis par l'ATF du 19 juin 1987, dans la cause V. c/TA GE, dans lequel le Tribunal fédéral a étendu les considérations émises au sujet du stage d'avocat à Genève à "tous les cas où un tel stage est obligatoire pour avoir accès à la profession" , même si la formation professionnelle de base a été interrompue pour des raisons d'ordre personnel ou d'opportunité. Dans ses observations, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) cite du reste ces trois arrêts. c) A supposer que l'autorité intimée soit entrée en matière sur le fond, pour l'une ou l'autre des décisions de taxation, les considérations qui précèdent ne lui auraient de toute façon pas permis d'accorder à l'assujetti le bénéfice de la taxe personnelle. aa) De façon générale, la prise en considération d'une activité dans la formation de base dépend exclusivement de considérations objectives. Dans ses écritures, le recourant distingue, s'agissant de l'activité du chimiste dans le secteur privé, notamment dans l'industrie, l'ingénieur de vente pour l'opposer au chercheur, l'obtention du diplôme étant suffisante dans le premier cas, mais non dans le second. Ce faisant, il admet lui-même que l'obtention du diplôme lui permettrait déjà d'exercer une activité, sans doute moins gratifiante que celle qu'il prétend exercer dans

le futur, mais lucrative. Mais, surtout, le doctorat apparaît, à cet égard, comme une spécialisation, par opposition au diplôme, lequel constituerait alors la formation de base, au sens où les articles 6 LFPr et 10 al. 3 lit. a LTEM l'entendent, à l'image du brevet d'avocat pour l'exercice des professions juridiques, dans l'ATF du 25 janvier 1985 précité. Le recourant ne démontre dès lors pas qu'en rédigeant une thèse et en effectuant un assistantat à l'EPFL, il se consacre à sa formation professionnelle de base de chimiste. bb) Dans le domaine particulièrement exigeant de la recherche scientifique, à laquelle se voue le recourant, le doctorat est sans doute indispensable pour obtenir un poste académique; cela ne souffre guère de discussion. Toutefois, si l'on a vu que le diplôme entrainé dans la formation de base, il n'en va pas de même des grades suivants, qui apparaîtront plutôt comme un perfectionnement, voire une spécialisation du chimiste qui se destine à l'enseignement. Par surcroît, l'expérience enseigne que le début d'une carrière académique et l'obtention du poste auquel le recourant aspire sont généralement illusoire avant la quarantaine, ce qui aurait pour conséquence de prolonger d'autant la durée de la formation de base, puisque la poursuite des études et la pratique de l'assistantat sont généralement indispensables à l'obtention du doctorat, en tout cas dans la recherche scientifique. Le législateur n'a assurément pas voulu inclure cette situation exceptionnelle dans le champ d'application de l'art. 6 LFPr (dans le même sens, RDAF 1986, 102). Dans ces conditions, force est d'admettre que le recourant, titulaire d'un diplôme, suit en réalité un perfectionnement professionnel au sens de l'art. 50 al. 1 LFPr, dans le but d'étendre la formation qu'il a par ailleurs déjà acquise. d) A supposer enfin, ce que le recourant invoque expressément devant le Tribunal administratif, qu'une ou plusieurs décisions dans le sens contraire aient été, par le passé, prise par l'autorité compétente en faveur de candidats à un doctorat, assistants à l'université et que le recourant l'ait ignoré au cours de la procédure de taxation, celui-ci ne pourrait s'en prévaloir, les conditions de la violation du principe de l'égalité de traitement n'étant de toute façon pas remplies. En premier lieu, aucune indication ne permet au tribunal de retenir que la situation invoquée soit identique à celle du cas d'espèce (cf, sur cette question, Moor, op. cit., vol. I, Berne 1994, no 6.2.1.1). Par ailleurs, et surtout, le recourant ne peut bénéficier - ce qui doit d'ailleurs rester exceptionnel - de l'égalité dans l'illégalité (v. sur ce point, ibid. nos 4.1.1.4 et 6.2.4 et références citées); l'autorité intimée a en effet mis fin à sa pratique antérieure qui, apparemment, consistait à interpréter de façon beaucoup moins restrictive, contrairement à la jurisprudence du Tribunal fédéral citée, supra, b) bb), les conditions de l'art. 10 al. 3 lit. a LTEM dans la mesure où elles s'appliquent à l'ensemble des personnes immatriculées, sans égard au fait qu'elles devraient être considérées au regard de ces dernières dispositions comme étudiants, respectivement assistants. Or tel est bien le point décisif au regard de la jurisprudence (RDAF 1986, 99 ss, confirmé sur ce point par l'ATF V. invoqué par le recourant; il ne peut dès lors rien tirer, en définitive, de cet arrêt) et à considérer ainsi l'activité d'assistant-doctorant comme faisant partie de la formation professionnelle. 6. Le tribunal constate ainsi qu'il n'y a aucun motif de réviser les décisions de taxations entrées en force pour les années 1991, 1992 et 1993, et qu'aucune décision spéciale à teneur de l'art. 29 LTEM, dans le sens d'une réduction à la taxe personnelle, ne doit être prise pour les années 1993 et 1994; au surplus, le calcul des taxes déjà notifiées et dues par le recourant est parfaitement correct. Enfin, un émoulement judiciaire de 500 fr. sera mis à la charge du recourant, qui succombe.

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