

VD_OMNI FI.2009.0098 vom 6. Juli 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-07-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0098

FR: VD_OMNI FI.2009.0098 du 6 juillet 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0098 del 6 luglio 2010

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Distinction entre frais de perfectionnement et frais de formation. Le cours de préparation au brevet fédéral de diagnosticien en automobile répond aux exigences de la branche pour un mécanicien. Frais de perfectionnement déductibles. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours imparti par l'art. 200 LI (pour le droit fédéral voir l'art. 140 LIFD), le recours contre la décision sur réclamation rendue par l'ACI le 7 mars 2007 est intervenu en temps utile.

E. 2

a) Le litige porte tout d'abord sur la recevabilité de la réclamation déposée par le contribuable. L'ACI soutient, contrairement au recourant, que la réclamation est tardive et par conséquent irrecevable. Le litige porte subsidiairement sur le montant de la taxation d'office, à l'exclusion des amendes qui sont admises par le contribuable. b) A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la Cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (RDAF 2008 II 522, cons. 1.2; ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559 ; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

a) Droit fédéral: Selon l'art. 132 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification. Droit cantonal : Selon l'art. 186 al. 1 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), la réclamation en matière d'impôts directs cantonaux et communaux, s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée. Les délais de réclamation sont donc identiques en matière cantonale et fédérale. Les principes applicables en matière fédérale s'appliquent par analogie au droit cantonal. b) Les délais de réclamation et de recours sont péremptoires, ce qui signifie que le non-respect de ces derniers entraîne la perte du droit, contrairement aux délais d'ordre dont l'inobservation n'entraîne pas une telle sanction, mais peut avoir des conséquences sur la question de l'émolument ou des dépens (voir sur ce point, Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2ème éd., Berne 2002, n° 2.2.6.7). En outre, les délais légaux ne peuvent être prolongés (art. 166 al. 1 er LI; art. 119 LIFD). S'il s'agit d'un acte émanant d'une autorité, le fardeau de la preuve de la notification et de sa date incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 122 I

97, consid. 3b p. 100). L'autorité supporte ainsi les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification, ou sa date, sont contestées, et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, comme cela peut se présenter lors de la notification d'un acte sous pli simple, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 103 V 63 consid. 2a p. 65) (FI 2009.0050 du 29 novembre 2007). Lorsque la notification se fait par pli ordinaire, l'envoi ne fait pas preuve de sa réception par son destinataire, ni de la date de celle-ci (ATF 85 II 187 ; ATF 105 III 43; ATF 5D.173/2008 du 20 février 2009). Toutefois, en l'absence d'envoi recommandé, la preuve de la notification d'un acte peut résulter de l'ensemble des circonstances, en particulier de la correspondance échangée ou de l'absence de protestation de la part d'une personne qui reçoit des rappels (ATF 105 III 43 consid. 3 ; RDAF 1980 pp. 170 s.; arrêt du 25 janvier 2000 du Tribunal administratif, FI 1997/0041 consid.2c; arrêt du 21 juin 1993 du Tribunal administratif, FI 1993/017, consid. 4 ; Yves Donzallaz, La notification en droit interne suisse, Staempfli, Berne 2002, pp. 581-582, n. 1231; Jean-Marc Rivier, loc. cit., p. 343; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, p. 167).

E. 4

En l'espèce, l'autorité intimée soutient avoir adressé au contribuable, la décision de taxation définitive pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2007 dans un courrier ordinaire du 12 décembre 2008. Elle ne dispose pas de preuve attestant que le destinataire l'a reçue dans le délai usuel à compter de cette date. L'incertitude qui découle de cette absence de preuve doit profiter au contribuable, lequel nie avoir reçu la décision précitée avant le mois de janvier. Le dossier de la cause ne révèle pas d'indices démontrant que le contribuable a reçu la taxation au mois de décembre. Dès lors, il convient de se référer aux déclarations du contribuable selon lesquelles la taxation ne lui est parvenue qu'au mois de janvier, moins de 30 jours avant le dépôt de sa réclamation. La réclamation du contribuable a donc été interjetée à temps, dans les délais prévus par les art. 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI.

E. 5

a) L'art. 186 al. 2 LI (pour le droit fédéral voir les art. 132 al. 3 LIFD et 48 al. 2 LHID) précise que la réclamation peut être formée uniquement pour le motif que la taxation d'office est manifestement inexacte. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a rappelé que le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables. Il lui appartient toutefois de prouver l'inexactitude de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (cf. ATF 2C.710/2007 du 20 février 2008; ATF du 19 juillet 2007, 2C.44/2007; ATF du 19 juin 2002, 2A.442/2001, 2.2., réf. citées, à savoir FF 1983 III 1 ss, 221; RDAF 2000 II 41 cons. 2b p. 43; ATF 123 II 552, cons. 4c p. 557; Archives de droit fiscal 67 p. 409 cons. 3a p. 413; ATF du 4 juin 2002, 2A.37/2002). Lorsque la taxation d'office a lieu en raison du fait que le contribuable n'a pas satisfait à son devoir de collaboration dans la procédure de taxation, la preuve que la taxation est inexacte va par conséquent en tout premier lieu consister à remédier aux actes de collaboration manqués (par ex. remettre la déclaration d'impôt). Ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Cette preuve doit en outre être complète, de simples preuves partielles ne suffisent pas. Ce n'est que lorsque toute incertitude relativement à l'état des faits est dissipée que le devoir d'investigation de

l'autorité renaît et que cette dernière doit adapter, le cas échéant, la taxation d'office à l'état de fait réel (RDAF 2005 II 564, cons. 5.1). Voilà le sens qu'il convient de donner à la 1^{re} phrase des art. 132, al. 3 LIFD et 48, al. 2 LHID, et par analogie à l'art. 186 al. 1 LI, en vertu de laquelle une réclamation peut être déposée contre une taxation d'office uniquement lorsqu'elle est manifestement inexacte. b) En l'espèce, le contribuable a rempli les conditions de collaboration après la taxation d'office, en remplissant dûment sa déclaration avec en annexe son certificat de salaire et le justificatif du montant dont il requiert la déduction. Compte tenu de ces éléments, la réclamation répond aux conditions de forme posée par la loi et doit être examinée sur le fond.

E. 6

Le contribuable admet expressément le bien-fondé des amendes. Il ne conteste que le refus de déduire ses frais de 4'000 fr. en 2007 pour la préparation au brevet fédéral de diagnosticien d'automobiles. a) Tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal, les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits à titre de frais d'acquisition du revenu (art. 26 al.1 let. d LIFD; art. 30 al. 1 let. d LI). En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 34 let. b LIFD; art. 38 let. b LI). La distinction entre frais de perfectionnement ("Weiterbildungskosten"), d'une part, et frais de formation ("Ausbildungskosten"), d'autre part, est délicate. Ces notions coexistaient déjà dans l'ancienne réglementation de l'impôt pour la défense nationale et la doctrine relevait les difficultés d'interprétation (cf. notamment Jean-Marc Barilier, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, thèse Lausanne 1970, p. 99). La jurisprudence et une circulaire de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) apportent les précisions suivantes: Selon la circulaire de l'AFC n° 26 du 22 septembre 1995, les frais de formation sont ceux qui sont indispensables pour acquérir les capacités et connaissances nécessaires à l'exercice d'une profession – par exemple l'apprentissage, l'école de commerce, la maturité, les études, etc. Font en revanche partie des frais de perfectionnement ceux qui permettent au contribuable de garder un certain niveau de connaissances dans la profession choisie ou de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession. En font aussi partie les frais pour rafraîchir ou revoir des notions déjà apprises (p. ex. les cours de répétition ou de perfectionnement propres à la branche, les séminaires, congrès, etc.). Sont également déductibles les dépenses permettant de s'adapter à l'évolution de la profession apprise et exercée (curieusement, la circulaire cite ici pour exemples l'employé de commerce devenant comptable ou expert-comptable diplômé, ou encore le peintre en bâtiment obtenant la maîtrise fédérale). En définitive, pour déterminer si les frais supportés sont des frais de perfectionnement déductibles, il faut examiner s'ils sont en rapport direct et objectif avec la profession exercée. On peut, dans ce cadre, faire la distinction entre les frais destinés à une promotion professionnelle, déductibles pour autant qu'ils permettent au contribuable de mieux exercer sa profession actuelle ou de mieux répondre aux exigences de celle-ci, et les frais "d'ascension professionnelle", non déductibles car consentis en vue d'une nouvelle formation entreprise afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie de la profession actuelle. Les critères de distinction ne sont cependant pas aisés à manier (Jean-Blaise Eckert, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, édité par D. Yersin et Y. Noël, Bâle 2008, ad art. 26 n° 46 ss). La doctrine note cependant que le Tribunal fédéral a opté pour une interprétation restrictive de la notion de frais de perfectionnement (Yves Noël, Commentaire LIFD, ad art. 34 n. 9). Pour que des frais de perfectionnement puissent être

reconnus comme déductibles, il convient d'examiner si les dépenses sont utiles pour l'obtention du revenu et restent dans le cadre usuel tel qu'il peut être généralement admis. C'est surtout l'amélioration des connaissances pour l'exercice de la même profession qui fait partie de ce cadre. En revanche, les frais d'une formation continue engagés afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie sans équivoque de la profession actuelle, ne constituent pas des frais de perfectionnement déductibles (ATF 124 II 29 consid. 3a et 3d; arrêts 2A.623/2004 et 2A.671/2004 du 6 juillet 2005, consid. 2.2, avec références; ég. Revue fiscale 2004 p. 451 consid. 2.1). b) Le cours de préparation au brevet fédéral de diagnosticien d'automobiles, dont il est question dans la présente cause est une formation ou un perfectionnement répondant aux exigences actuelles de la branche automobile. Il s'agit d'un cours qui permet d'apprendre à lire et d'interpréter correctement des documents d'atelier dans le domaine mécanique, électrique et électronique. Il permet l'acquisition de connaissance dans le conseil à la clientèle, en offrant au contribuable le moyen de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession. Il est incontestablement en rapport direct et objectif avec sa profession de mécanicien et lui permettra d'améliorer l'exercice de son métier. Il ne lui garantira pas à priori d'acquérir une véritable ascension professionnelle, et moins encore une position professionnelle supérieure qui se différencie de sa profession actuelle. Considérant ces éléments, les frais relatifs au cours de préparation au brevet fédéral de diagnosticien d'automobiles (4'000 fr.) doivent être déduits du revenu. La décision de taxation doit être annulée et renvoyée à l'autorité de taxation pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.

E. 7

Compte tenu de l'issue du litige, il est statué sans frais (art. 49 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36). Le contribuable ayant prolongé la procédure en se laissant taxer d'office, supportera lui-même les frais qu'il a subis pour cette procédure. Considérant par ailleurs qu'il n'a pas été assisté d'un mandataire, aucun dépens ne lui est alloué.

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