

VD_OMNI FI.2019.0156 vom 3. Dezember 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-12-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0156

FR: VD_OMNI FI.2019.0156 du 3 décembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0156 del 3 dicembre 2020

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recourante n'a pas pu établir que ses frais professionnels effectifs étaient plus élevés que le forfait de 2'000 fr. retenu par l'autorité intimée pour la période fiscale 2016 (c. 5f). Elle n'a pas non plus apporté la preuve de frais supérieurs à ceux retenus par l'autorité intimée au titre des frais de perfectionnement et de formation pour une formation d'assistante en soins et santé communautaire (c. 5g). Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3000 francs; b. les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes; c. les autres frais indispensables à l'exercice de la profession; l'art. 33, al. 1, let. j, est réservé; d. ...

E. 2

Les frais professionnels mentionnés à l'alinéa 1, lettres a à c, sont estimés forfaitairement, sur la base de tarifs établis par le Département des finances; dans les cas de l'alinéa 1, lettres a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés. c) Selon l'art. 199 LIFD, le Conseil fédéral arrête les dispositions d'exécution de la présente loi. En référence à cette disposition, le Conseil fédéral a édicté l'ordonnance fédérale du 18 décembre 1991 sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118), autorisant le département en cause à arrêter les dispositions d'exécution notamment s'agissant de la déduction des frais professionnels de l'activité lucrative dépendante (art. 1 let. a). Sur la base de cette délégation de compétence, le Département fédéral des finances a édicté le 10 février 1993 l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1). Il en résulte en substance que le contribuable peut déduire les " dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui " (art. 1 al. 1), à l'exclusion des frais que l'employeur ou un tiers a pris à sa charge, des dépenses privées résultant de la situation professionnelle du contribuable (dépenses privées dites de représentation) et des frais d'entretien du contribuable et de sa famille (art. 1 al. 2). Les déductions forfaitaires sont fixées dans l'appendice à cette ordonnance (art. 3); si le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4). Sont pour le reste réputés autres frais professionnels les " dépenses indispensables à l'exercice de la profession " (notamment l'outillage professionnel, les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements

professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements ainsi que l'exécution de travaux pénibles; cf. art.

E. 7

al. 1). Selon l'appendice évoqué à l'art. 3 de cette ordonnance, les déductions forfaitaires à partir de la période fiscale 2016 sont de 3 % du salaire net, mais au minimum de 2'000 fr. et au maximum de 4'000 fr. par an, pour les autres frais professionnels. Le contribuable qui fait valoir des frais plus élevés que le montant forfaitaire s'agissant notamment des autres frais professionnels doit ainsi justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 de l'Ordonnance sur les frais professionnels; cf. ég. art. 26 al. 2 in fine LIFD et 30 al. 2 in fine LI). En matière fiscale en effet, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; TF 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5). d) Les hypothèses prévues par les art. 33 al. 1 let. j LIFD et 37 al. 1 let. I LI, réservées aux art. 26 al. 1 let. c LIFD respectivement 30 al. 1 let. c LI, concernent les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles. L'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (RO 2014 1105) a entraîné une modification de la réglementation en la matière. Les art. 26 al. 1 let. d et 34 let. b LIFD et les art. 30 al. 1 let. d et 38 let. b LI, dispositions cantonales correspondantes, ont été abrogés en faveur d'une déduction plafonnée tant des frais de formation que des frais de perfectionnement (voir FF 2011 2429). Désormais, à partir de la période fiscale 2016, il est prévu à l'art. 33 al. 1 let. j LIFD, de même qu'à l'art. 37 al. 1 let. I LI, que sont déduits du revenu les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12'000 fr. pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes: il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II (ch. 1), il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II (ch. 2). e) La circulaire n° 42 de l'Administration fédérale des contributions relative au traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles du 30 novembre 2017 (ci-après: la Circulaire AFC n° 42) précise que la délimitation schématique instaurée par l'art. 33 al. 1 let. j LIFD permet de porter en déduction tous les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, qu'ils soient liés à des formations du degré secondaire II (après l'obtention d'un premier diplôme de ce niveau) ou tertiaire, ou qu'ils soient liés à des formations en dehors du système éducatif formel. Par éducation formelle, on comprend généralement la formation et formation continue institutionnalisée, dans des institutions de formation étatiques (telles l'école, l'université, les institutions de formation professionnelles). Il s'agit d'un processus structuré, organisé hiérarchiquement et caractérisé par des objectifs d'enseignement clairs, des programmes d'enseignement, des cadres d'enseignement ainsi que par des certifications. D'après la Circulaire AFC n° 42, la formation professionnelle initiale de trois ou quatre ans aboutissant à un certificat fédéral de capacité (CFC) est considérée comme une formation de degré secondaire II. A son chiffre " 4.1 Généralités ", la Circulaire AFC n° 42 mentionne l'exemple suivant: "Une étudiante exerce une activité lucrative à temps partiel pour financer ses études universitaires. Elle assume personnellement les taxes d'inscription semestrielles et paye elle-même les livres

pour ses études. Ses parents la soutiennent en lui versant mensuellement un montant couvrant ses frais d'entretien. Cette étudiante a le droit de déduire de ses revenus, jusqu'à concurrence du montant maximal, les dépenses liées à ses études (par ex. les taxes d'inscription semestrielles et les coûts d'acquisition des livres) à titre de frais de formation et de formation continue. Les parents n'ont quant à eux pas le droit de porter en déduction les frais de formation et de formation continue de leur fille. En revanche, ils peuvent demander la déduction pour enfant ou pour personne à charge." La Circulaire AFC n° 42 précise en outre, à son chiffre " 4.2 Déduction générale ", que la déduction des frais de formation et formation continue au sens de l'art. 33 al. 1 let. j LIFD constitue une déduction générale permettant de prendre en compte, jusqu'à concurrence de 12'000 fr., les frais que le contribuable a effectivement payés. Il ne s'agit pas d'une déduction forfaitaire. A son chiffre " 4.3 Plafond de la déduction ", la Circulaire AFC n° 42 explique que les éventuels autres frais qui concernent directement ou indirectement la formation (notamment les frais liés aux trajets entre le domicile ou le lieu de travail et le lieu de formation continue) ne peuvent être portés en déduction que dans la limite du plafond annuel de la déduction, dans la mesure où ces coûts s'avèrent effectivement nécessaires. Les frais " non nécessaires " s'apparentent à des frais de maintien du train de vie privée et ne donnent donc pas droit à la déduction. Le cas échéant, il sera procédé à une répartition des frais dont la déduction a été demandée. f) En l'espèce, s'agissant de la déduction des " autres frais professionnels " (code 160) pour la période fiscale 2016, correspondant aux " autres frais indispensables à l'exercice de la profession " au sens des art. 26 al. 1 let. c LIFD et 30 al. 1 let. LI, l'autorité intimée a confirmé le montant de 2'000 fr. retenu par l'office d'impôt, à savoir le montant minimal déductible de façon forfaitaire selon l'appendice à l'Ordonnance sur les frais professionnels (voir consid. 5c supra). La recourante maintient que l'autorité intimée n'a pas retenu l'ensemble des frais qu'elle a annoncés à ce titre dans sa déclaration fiscale et dans les justificatifs qu'elle a produits ultérieurement. aa) La recourante a produit plusieurs copies de ticket de caisse sur lesquels figurent en grande partie des produits alimentaires et dans une moindre mesure – ce qui semble être – des fournitures de bureau. D'après la loi, les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation (cf. art. 115 LIFD et 162 al. 1 LI). On relèvera, à ce sujet, que le ticket de caisse produit par la recourante, sur lequel ne figure aucune date et aucun nom de magasin, en grande partie illisible et dont les indications " portes documents " et " 5.90 €" ont été ajoutées à la main, n'est pas un justificatif apte à prouver les dépenses de la recourante durant la période fiscale 2016. Il en va de même du ticket de caisse qui mentionne des fournitures de bureau et la date du 6 janvier 2017, ces achats effectués en 2017 ne concernant pas la période fiscale 2016. Enfin, le ticket de caisse sur lequel figure l'indication " SAC A MAIN FEMME " et l'ajout à la main " sac école " n'est pas non plus apte à prouver une dépense de la recourante durant la période fiscale 2016: aucune date n'est mentionnée ou n'est visible sur ce ticket. D'une manière générale, on relèvera qu'il est impossible de faire le lien entre la recourante et les tickets de caisse qu'elle a produits, son nom ne figurant sur aucun des documents en question. bb) La recourante se borne par ailleurs à indiquer dans ses écritures que les justificatifs de paiement de ses frais ont toujours été à la disposition de l'autorité, mais que celle-ci ne les a pas demandés. Elle relève d'autre part qu'en raison de ses nombreuses dépenses, il était impossible de garder tous les tickets de caisse et que sur beaucoup d'entre eux, notamment les tickets de parking, l'encre s'est partiellement effacée. On rappellera, en premier lieu, que selon les règles générales du fardeau de la preuve, il appartient au contribuable de prouver les faits qui

diminuent la dette ou la suppriment (voir consid. 5c supra). C'est donc bien la recourante, qui fait valoir des frais plus élevés que le montant forfaitaire, qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve de ces frais. On précisera également que la recourante a été entendue par l'office d'impôt le 21 mars 2019 et que l'ACI lui a demandé le 11 juillet 2019 si elle souhaitait être entendue, demande à laquelle la recourante n'a pas répondu. La recourante aurait ainsi eu l'occasion de transmettre à l'autorité intimée les justificatifs de paiement auxquels elle se réfère dans ses écritures. La recourante, qui doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment et supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve, comme cela a été rappelé ci-dessus, ne peut pas se contenter, comme seules explications, d'indiquer que les justificatifs de paiement de ses frais ont toujours été à la disposition de l'autorité, mais que celle-ci ne les a pas demandés, ou, encore, qu'il lui était impossible de conserver tous les justificatifs de paiement. cc) Quoi qu'il en soit, en examinant les tickets de caisse lisibles comportant au moins une date et la description d'un produit non alimentaire, et en supposant que ces tickets concernent des achats effectués par la recourante, il est impossible de faire le lien entre, d'une part, le matériel de bureau qui figure sur ces tickets, comme des effaceurs, des cartouches, des stylos, et des dossiers de classement, pour n'en citer que quelques-uns et, d'autre part, l'activité professionnelle (apprentissage) de la recourante. En effet, ce matériel de bureau aurait très bien pu être utilisé par la recourante en dehors de son apprentissage. La recourante n'a d'ailleurs ni allégué ni démontré qu'il existe un lien entre le matériel de bureau dont elle demande la déduction et son apprentissage, alors que c'est elle qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve. Elle n'a pas non plus prétendu que son employeur n'aurait pas mis à sa disposition le matériel de bureau dont elle demande la déduction des frais au titre des " autres frais professionnels ". On relèvera également à ce sujet que le certificat de salaire de la recourante pour l'année 2016 indique sous chiffre 13.2.3 un montant de 400 fr. à titre de remboursement de frais forfaitaire. Au demeurant, la recourante ne peut raisonnablement pas prétendre à une déduction au titre des " autres frais professionnels " pour l'achat intitulé " SAC WEEKEND " qui figure sur le ticket de caisse du 15 octobre 2016. Au vu du salaire net de 60'450 fr. 55 qui figure sous chiffre 11 du certificat de salaire de la recourante pour l'année 2016, l'autorité intimée a estimé que la recourante peut prétendre à une déduction forfaitaire, au titre des " autres frais professionnels ", de 2'000 fr. au minimum, ce qui ne prête pas le flanc à la critique. D'autre part, la recourante n'a pas pu établir que ses frais professionnels effectifs étaient plus élevés que le forfait de 2'000 fr. C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a retenu une déduction forfaitaire de 2'000 fr. au titre des " autres frais professionnels " (code 160). Mal fondés, les griefs de la recourante doivent être rejetés. g) S'agissant de la déduction des frais de perfectionnement et de formation (code 618) pour la période fiscale 2016, l'autorité intimée a confirmé le montant de 626 fr. retenu par l'office d'impôt. Quant à la recourante, elle a revendiqué une déduction d'un montant de 8'000 fr. aa) Il n'est en l'espèce pas contesté que la recourante remplit une des conditions alternatives des art. 33 al. 1 let. j LIFD et 37 al. 1 let. 1 LI. bb) On rappellera, en premier lieu, que la déduction des frais de formation et formation continue au sens des dispositions précitées permet de prendre en compte, jusqu'à concurrence de 12'000 fr., les frais que le contribuable a effectivement payés (voir consid 5e supra). Il ne s'agit pas d'une déduction forfaitaire. De plus, la règle sur le fardeau de la preuve évoquée plus haut s'applique de manière identique (voir consid. 5c supra). En l'occurrence, la recourante a transmis la copie de plusieurs étiquettes de livres, sur lesquelles figure un code-barres, le nom d'une librairie ou d'un

magasin, un prix, et parfois un titre d'ouvrage, étant précisé que les dates qui sont mentionnées sur ces étiquettes, lorsqu'elles y figurent, ce qui n'est pas toujours le cas, ne correspondent pas à la date d'achat des ouvrages, mais à la date d'impression des étiquettes par la librairie ou le magasin. D'une manière générale, les étiquettes de livres qui ont été transmises par la recourante ne permettent pas de prouver que ces livres ont été achetés durant la période fiscale 2016, ni d'ailleurs qu'ils ont été achetés par la recourante. En définitive, les documents en question ne sont pas aptes à prouver des dépenses que la recourante aurait eues durant la période fiscale 2016 (cf. également art. 115 LIFD et 162 al. 1 LI). cc) La quittance de La Poste du 25 novembre 2016 sur laquelle figure l'indication " 365 JOURS POUR EVEILLER LES " est le seul justificatif d'achat, de ce qui semble correspondre à un livre, qui comporte une date. Il est cependant impossible de faire le lien entre le titre précité, qui semble être un livre de développement personnel, et la formation d'assistante en soins et santé communautaire suivie par la recourante à *****. La recourante n'a pas apporté la moindre explication à ce sujet. Or, au même titre que l'achat de cartouches ou de stylos (voir consid. 5f supra), la recourante pourrait très bien utiliser le livre en question en dehors de sa formation d'assistante en soins et santé communautaire. Comme évoqué plus haut (voir consid. 5e supra), les frais " non nécessaires " s'apparentent à des frais de maintien du train de vie privée et ne donnent donc pas droit à la déduction. On relèvera également que la facture n° 432 de ***** du 11 août 2016 de 626 fr. englobe déjà des livres obligatoires, dont un support didactique, un manuel de formation, et des photocopiés. La recourante n'a ni allégué ni démontré que les livres obligatoires inclus dans la facture précitée étaient insuffisants pour suivre sa formation et qu'elle devait en acquérir d'autres. dd) La recourante indique en outre, à l'appui de son recours, avoir eu des frais de " déplacements importants à hauteur de plus de 300km lors de semaines blocs ". On ne trouve cependant aucune trace dans les documents qu'elle a transmis de justificatifs qui permettraient d'attester de tels frais de déplacement. Le seul justificatif concernant des frais de déplacement qu'elle a produit est une quittance des Transports publics de la région lausannoise du 3 mai 2016 pour un abonnement de parcours " Lausanne EARA – MMM Crissier " d'un montant de 51 fr. Le Tribunal de céans n'est cependant pas en mesure de faire le lien entre cette quittance et la formation suivie par la recourante. Cette dernière n'a du reste apporté aucune explication à ce sujet. Comme évoqué ci-dessus (voir consid. 5c supra), le fardeau de la preuve des faits qui diminuent la dette ou la suppriment est à la charge de la recourante. Elle ne peut donc pas se contenter d'arguer que l'absence de lien entre ses dépenses et sa formation n'a pas été établie par l'autorité. Il lui appartenait au contraire de démontrer ce lien, ce qu'elle n'a pas fait. Au demeurant, on relèvera encore que la recourante a perçu un montant forfaitaire mensuel de 80 fr. à titre de remboursement de frais professionnels au sens de l'art. 14 de la loi cantonale vaudoise du 9 juin 2009 sur la formation professionnelle (LVLFP; BLV 413.01). Au vu de ce qui précède, la recourante n'a pas apporté la preuve de frais effectifs supplémentaires au titre des frais de perfectionnement et de formation (code 618) pour la période fiscale 2016. Par conséquent, la déduction de 626 fr. retenue par l'autorité intimée, correspondant à la facture n° 432 de ***** du 11 août 2016, doit être confirmée. Mal fondés, les griefs de la recourante doivent être rejetés. 6. a) Ainsi, c'est à juste titre que l'autorité intimée a arrêté le revenu imposable de la recourante, pour l'année de taxation 2016 à 38'100 fr. pour l'ICC, sa fortune imposable, à zéro franc et son revenu imposable pour l'IFD, à 48'000 fr. b) Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée, tant s'agissant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt

cantonal et communal. La recourante, qui succombe, supportera un émolument de justice (art. 49 al. 1 et 91 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 et 91 LPA-VD).

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