

## **BGE 148 II 504**

Bundesgericht (BGE), 2008-01-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_148\\_II\\_504](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_148_II_504)

FR: ATF 148 II 504

IT: DTF 148 II 504

### **Regeste**

Regeste Art. 16 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 DBG; Art. 327a Abs. 1 OR; Spesenreglement für Unternehmen (Kreisschreiben Nr. 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz in der Fassung vom 18. Januar 2008); Genehmigung durch die Steuerbehörde des Sitzkantons; Grundsatz von Treu und Glauben. Die Auslagen, die der Arbeitgeber in Anwendung eines von der Steuerbehörde des Sitzkantons genehmigten Spesenreglements pauschal erstattet, müssen von der Veranlagungsbehörde, auch eines anderen Kantons, vorbehaltlos akzeptiert werden. Die Veranlagungsbehörde kann daher nicht prüfen, ob die erhaltene Pauschalentschädigung den effektiven Auslagen des Arbeitnehmers entspricht, sondern nur, ob der erstattete Betrag mit der im Spesenreglement vorgesehenen Entschädigung übereinstimmt (E. 5).

Regeste Art. 16 al. 1 et art. 17 al. 1 LIFD; art. 327a al. 1 CO; règlement des remboursements de frais pour les entreprises (circulaire n° 25 de la Conférence suisse des impôts dans sa version du 18 janvier 2008); agrément par l'autorité fiscale du canton du siège; principe de la bonne foi. Les frais remboursés par l'employeur, sur une base forfaitaire, en application d'un règlement des remboursements des frais agréé par l'autorité fiscale du canton du siège doivent être acceptés sans réserve par l'autorité de taxation, y compris d'un autre canton. Cette dernière ne peut donc pas vérifier l'adéquation entre l'allocation forfaitaire perçue et les frais effectivement engagés par le travailleur, mais uniquement si le montant remboursé correspond à celui de l'allocation prévue par le règlement des frais (consid. 5).

Regesto Art. 16 cpv. 1 e art. 17 cpv. 1 LIFD; art. 327a cpv. 1 CO; regolamento relativo ai rimborsi spese per le imprese (circolare n° 25 della Conferenza svizzera delle imposte nella versione del 18 gennaio 2008); approvazione da parte dell'autorità fiscale del Cantone di sede; principio della buona fede. Le spese rimborsate dal datore di lavoro su una base forfettaria, in applicazione di un regolamento relativo ai rimborsi spese approvato dall'autorità fiscale del Cantone di sede, devono essere accettate senza riserve dall'autorità di tassazione, compresa quella di un altro Cantone. Quest'ultima non può quindi verificare l'adeguatezza tra l'indennità forfettaria percepita e le spese effettivamente sostenute dal lavoratore, ma solo se il montante rimborsato corrisponde a quello dell'indennità prevista dal regolamento delle spese (consid. 5).

### **Erwägungen**

#### **E. 5**

Sur le fond, l'autorité recourante se plaint de la violation des art. 16 al. 1 et 17 al. 1 LIFD (RS 642.11). Elle reproche en substance au Tribunal cantonal d'avoir considéré qu'elle était liée par le règlement des frais de l'employeur de l'intimé 1, tel qu'agréé par le fisc genevois, de sorte qu'elle ne pouvait pas vérifier l'adéquation de l'indemnité forfaitaire allouée à

l'intéressé en remboursement de ses frais de déplacement professionnels avec les dépenses effectivement encourues par celui-ci. Selon la recourante, le règlement des frais agréé devrait être traité comme un ruling fiscal, en ce que ce dernier ne lie l'autorité fiscale que si l'état de BGE 148 II 504 S. 507 fait qui y est anticipé correspond à celui qui, par la suite, fait l'objet de la taxation.

### **E. 5.1**

Selon l' art. 16 al. 1 LIFD , l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. A teneur de l' art. 17 al. 1 LIFD , sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante (qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public), y compris les revenus accessoires constituant des avantages appréciables en argent.

#### **E. 5.1.1**

En vertu du droit du travail, l'employeur est tenu de rembourser au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail (cf. art. 327a al. 1 CO [RS 220], qui s'applique par analogie aux rapports de travail de droit public; cf. RICHNER ET AL., in Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n° 46 ad art. 17 LIFD ; cf. également arrêt 2C\_316/2020 du 20 octobre 2020 consid. 3.2.1). Tel est le cas lorsque l'employé effectue, au nom et sur ordre de son employeur, des trajets avec son véhicule privé entre son lieu de travail et le lieu d'exécution de la mission ("trajet d'intervention" ou "Einsatzweg"), mais non pas lorsqu'il effectue des trajets avec son véhicule privé entre son domicile et son lieu de travail ("trajet professionnel" ou "Berufsweg"; cf. arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.1; AURÉLIEN WITZIG, in Commentaire romand, Code des obligations, vol. I, 3e éd. 2021, n° 2 ad art. 327a CO ; RICHNER ET AL., op. cit., n° 50 ad art. 17 LIFD ).

#### **E. 5.1.2**

Le droit fiscal ne connaît pas de notion autonome de frais. Selon le principe de l'unité de l'ordre juridique, qui revêt une certaine importance en droit fiscal ( ATF 144 II 273 consid. 2.2.7 et les arrêts cités), il faut se référer au droit du travail, qui s'avère être le droit le plus spécifique à cet égard (arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.1). En droit fiscal également, seuls sont donc considérés comme des frais remboursables ceux qui sont liés à une intervention concrète de l'employé au nom et sur ordre de l'employeur dans le cadre de son activité professionnelle. Il en va ainsi des frais d'utilisation du véhicule pour un "déplacement professionnel" au sens des ch. 49 du Guide du certificat de salaire et 2.4 de la circulaire n° 25 de la Conférence suisse des impôts "Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif" du 18 janvier 2008 (ci-après: circulaire n° 25 [remplacée le 13 décembre 2021 par le Règlement-Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif; art. 105 al. 2 LTF ]), déplacement qui doit être BGE 148 II 504 S. 508 compris comme celui d'un "trajet d'intervention" au sens du droit du travail.

#### **E. 5.1.3**

Conformément à la jurisprudence, le remboursement des frais d'intervention par l'employeur ne constitue pas un revenu d'une activité lucrative dépendante, dans la mesure où il indemnise les dépenses effectivement engagées par l'employé dans l'intérêt de son employeur. Il n'est donc pas imposable au sens de l' art. 17 LIFD , car il n'y a pas d'accroissement de fortune nette (cf. arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.4 et les arrêts et la référence cités; cf. REGULA SUTER, Arbeitsrecht und Steuern, in Fachhandbuch

Arbeitsrecht, Portmann/von Kaenel [éd.], 2018, n. 19.65 p. 793; KNÜSEL/ SUTER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n° 21 ad art. 17 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [ci-après: Kommentar DBG], vol. I, 2e éd. 2015, n° 24 ad art. 17 LIFD ). Si le remboursement des frais dépasse toutefois les dépenses effectives de l'employé, ce qui peut en particulier se produire lorsqu'il est effectué de manière forfaitaire, alors la partie excédentaire du remboursement doit être considérée comme un revenu accessoire imposable au sens de l' art. 17 al. 1 LIFD (cf. arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.5 et les nombreux arrêts cités). Tel n'est cependant pas le cas lorsque le remboursement forfaitaire des frais intervient en application d'un règlement des frais agréé par l'autorité fiscale (cf. arrêts 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.5; 2C\_214/2014 du 7 août 2014 consid. 3.2.3; 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 3.2; SUTER, op. cit., n. 19.68 p. 794; RICHNER ET AL., op. cit., n os 32 et 53 ad art. 17 LIFD ; KNÜSEL/SUTER, op. cit., n° 21 ad art. 17 LIFD ; LOCHER, Kommentar DBG, op. cit., n° 24 ad art. 17 LIFD ). Dans un tel cas, comme le souligne à juste titre la doctrine, la question de l'adéquation entre les frais forfaitaires perçus et les frais effectivement engagés par l'employé ne se pose pas, car celle-ci a été réglée à l'avance entre l'employeur pour tous ses collaborateurs d'une part et l'autorité fiscale d'autre part (cf. SUTER, op. cit., n. 19.68 p. 794). Lors de la taxation de l'employé, l'autorité fiscale ne peut donc pas examiner l'adéquation précitée, mais peut uniquement vérifier si le montant des frais versés correspond au montant des frais forfaitaires prévu par le règlement des frais et indiqué comme tel dans le certificat de salaire de l'intéressé (cf. MADELEINE SIMONEK ET AL., Unternehmensrecht, 3 e éd. 2021, n. 6 p. 306; SUTER, op. cit., n. 19.68 p. 794; LOCHER, Kommentar DBG, op. cit., n° 64 ad BGE 148 II 504 S. 509 Einführung zu art. 122 ss. LIFD; KNÜSEL/SUTER, op. cit., n° 22 ad art. 17 LIFD ; cf. aussi ch. 54 du Guide du certificat de salaire["Lors de l'imposition de l'employé, la vérification portera uniquement sur la conformité des allocations versées avec celles prévues par le règlement"]). En d'autres termes, les frais payés sur la base d'un règlement des remboursements de frais agréé, en particulier les frais forfaitaires, doivent être acceptés sans réserve par l'autorité fiscale lors de la taxation individuelle de chaque employé (cf.SUTER, op. cit., n. 19.68 p. 794). Ce qui précède vaut également lorsque l'autorité de taxation n'est pas celle qui a accepté le règlement des frais de l'employeur. L'agrément par l'autorité fiscale du canton du siège de l'employeur est en effet en principe reconnu par tous les cantons et lie ceux-ci; il s'agit là d'un cas d'application du principe de la bonne foi (cf. RICHNER ET AL., op. cit., n° 53 ad art. 17 LIFD ; LOCHER, Kommentar DBG, op. cit., n° 64 ad Einführung zu art. 122 ss LIFD ). La circulaire n° 25 le stipule au demeurant clairement (cf. chap. 1: "Les administrations fiscales cantonales reconnaissent les règlements de remboursements de frais agréés par le canton du siège d'une société (...). En conséquence, une société a exclusivement besoin de l'agrément du canton de son siège"). Il en va de même du Guide du certificat de salaire (ch. 54: "L'agrément délivré par le canton du siège porte à la fois sur les remboursements de frais effectifs et sur les allocations forfaitaires pour frais. Une fois l'agrément obtenu, l'employeur n'a plus qu'à déclarer les allocations forfaitaires pour frais dans les certificats de salaire (...). Le règlement des remboursements de frais agréé par le canton du siège est reconnu par tous les cantons"). Il ressort de ce qui précède que l'agrément du règlement des frais par le canton du siège a pour conséquence que tous les autres cantons s'y conforment (cf. LOCHER, Kommentar DBG, op. cit., n° 64 ad Einführung zu art. 122 ss LIFD et les références citées).

## E. 5.2

En l'occurrence, il ressort des constatations cantonales dénuées d'arbitraire (cf. consid. 3.2 non publié), qui lient le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), que le règlement des frais de l'employeur de l'intimé 1 a été agréé par le fisc genevois. Ce dernier, en tant qu'autorité fiscale du canton du siège de l'employeur, était compétent pour délivrer un tel agrément, ce que l'autorité recourante ne remet pas en cause. Dans ces circonstances, cette dernière est, comme on l'a vu (cf. supra consid. 5.1.3), liée par le règlement et ne pouvait, lors de la taxation de l'intéressé, que vérifier la conformité de BGE 148 II 504 S. 510 l'allocation forfaitaire versée avec celle prévue par le règlement. Un contrôle de l'adéquation entre les frais remboursés et les frais effectivement engagés par l'intéressé ne lui était dès lors pas possible. Il s'imposait au demeurant d'autant moins que les règlements de remboursement de frais ont pour but d'uniformiser et de faciliter la déclaration, par l'employeur, des allocations pour frais des employés qui exercent une activité pour son compte. Admettre, dans ces circonstances, que l'autorité de taxation puisse, a posteriori et au cas par cas, vérifier l'adéquation d'un remboursement forfaitaire des frais agréé au préalable par l'autorité fiscale compétente et visant justement à éviter à l'employé d'avoir à démontrer l'effectivité de frais qu'il a engagés dans l'intérêt de son employeur, reviendrait à faire perdre toute utilité audit agrément.

### **E. 5.3**

Pour le reste, en ce que l'autorité recourante considère que les règlements de frais agréés ne devraient, à l'instar des rulings fiscaux (sur cette notion, cf. arrêt 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les arrêts cités), avoir des conséquences fiscales que si l'état de fait qui a été envisagé correspond à celui qui est par la suite soumis à taxation, on se limitera à observer que, dès l'instant où il a été constaté, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), que le règlement des frais de l'employeur prévoyait une allocation forfaitaire pour frais de déplacement professionnels de 18'000 fr. et qu'une telle somme a été versée à l'intimé lors des périodes fiscales litigieuses, l'état de fait soumis à taxation correspond à celui décrit dans ledit règlement. Comme indiqué ci-avant, un tel règlement exclut par nature une approche individualisée (cf. supra consid. 5.1.3 et 5.2 in fine).

### **E. 5.4**

En définitive, dans la mesure où l'indemnité forfaitaire litigieuse a été versée à l'intimé 1 en application d'un règlement des frais agréé par l'autorité fiscale compétente pour ce faire, c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a retenu que celle-ci devait être considérée comme un remboursement des frais d'intervention ne constituant pas un revenu imposable de l'intéressé selon l' art. 17 al. 1 LIFD , quand bien même ce forfait dépasserait-il les frais effectifs de l'intéressé. Le grief de violation des art. 16 et 17 LIFD doit partant être rejeté.

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