

## VD\_OMNI FI.1991.0064 vom 5. November 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-11-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1991.0064](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0064)

FR: VD\_OMNI FI.1991.0064 du 5 novembre 1992

IT: VD\_OMNI FI.1991.0064 del 5 novembre 1992

### Regeste

c/ACI | Déductibilité du revenu des pertes subies par T. dans l'exercice de sa fonction de consul honoraire contraire à la CV; notion d'entreprise; caractère d'utilité publique de la dépense n'est pas un critère déterminant.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 05.11.1992 FI.1991.0064

c/ACI | Déductibilité du revenu des pertes subies par T. dans l'exercice de sa fonction de consul honoraire contraire à la CV; notion d'entreprise; caractère d'utilité publique de la dépense n'est pas un critère déterminant.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - \_\_\_\_\_ du 5 novembre 1992 sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_, à X. \_\_\_\_\_, contre la décision sur réclamation rendue le 27 septembre 1991 par l'Administration cantonale des impôts, en matière d'impôt cantonal et communal. \*\*\*\*\*

Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président J. Koelliker, assesseur J.-P. Kaeslin, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : \_\_\_\_\_ A. Jusqu'à sa retraite prise le 1er juin 1987, A. \_\_\_\_\_ a occupé le poste de directeur de vente auprès de l'entreprise B. \_\_\_\_\_ SA à Y. \_\_\_\_\_. Il continue à exercer, depuis cette date, la charge de consul honoraire de C. \_\_\_\_\_ pour les cantons de Vaud et du Valais qu'il a embrassée le 1er janvier 1986. A cet effet, il loue un bureau et emploie une secrétaire. Les charges, sous forme de salaires, de loyers et de frais d'administration, excèdent largement les recettes constituées essentiellement par les émoluments versés par les autorités de C. \_\_\_\_\_. B. Le 27 août 1987, A. \_\_\_\_\_ a déposé par l'intermédiaire de la fiduciaire Roger et François Guédon, à Lausanne, sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1987-1988. Il a notamment porté en déduction de son revenu un montant de Fr. 44'630.-- pour 1986 au titre de frais liés à sa charge de consul honoraire de C. \_\_\_\_\_. Parallèlement, il a déposé une demande de taxation intermédiaire en raison de la cessation de son activité lucrative pour cause de retraite. C. Par décision de taxation du 25 octobre 1988, la Commission d'impôt de Lausanne-District a notifié au recourant une taxation ordinaire pour la période courant du 1er janvier au 31 mai 1987 et une taxation intermédiaire pour la période courant du 1er juin 1987 au 31 décembre 1988. Dans le cadre de l'une et l'autre des taxations, elle a refusé d'admettre la déductibilité intégrale des frais liés à l'activité de consul du recourant et limité la déduction invoquée à ce titre jusqu'à concurrence des recettes effectivement perçues. D. Dans une lettre du 14 novembre 1988, A. \_\_\_\_\_ a sollicité un entretien avec les représentants de l'autorité fiscale en se réservant le droit de déposer un recours suivant l'issue de cette entrevue. Du procès-verbal de l'entretien que le recourant a eu avec les représentants de l'Administration cantonale des impôts, on retire les faits suivants:

l'activité de consul honoraire consiste notamment dans l'établissement de divers documents (passeports, cartes d'identité), dans le contrôle des rentes et des personnes astreintes à l'armée. En sus des défraiements de frais tels que timbres et notes de téléphones, A. \_\_\_\_\_ touche les émoluments fixés par le gouvernement C. \_\_\_\_\_ jusqu'à un plafond maximum à partir duquel le surplus est reversé à l'Etat de C. \_\_\_\_\_. L'entretien n'ayant pas abouti à une conciliation, la Commission d'impôt a traité la lettre du recourant comme une réclamation contre sa décision du 25 octobre 1988 et l'a transmise à l'Administration cantonale des impôts qui, par décision du 27 septembre 1991, l'a rejetée. E. A. \_\_\_\_\_ a recouru le 24 octobre 1991 contre cette décision en concluant à son annulation. Dans le délai imparti à cet effet, il a effectué l'avance de frais requise par Fr. 1'000.--. F. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 17 décembre 1991 en concluant au rejet du recours. G. Le Tribunal administratif a statué sans avoir fixé d'audience de débats. En droit : \_\_\_\_\_ 1. Est seule litigieuse la question de la déduction du revenu des frais occasionnés au recourant par sa charge de consul honoraire de C. \_\_\_\_\_ pour les cantons de Vaud et du Valais. a) L'art. 15 al. 1 lit b de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI) prévoit l'exonération de l'impôt sur le revenu des personnes qui jouissent de l'immunité fiscale en vertu de traités ou d'usages internationaux, dans les limites fixées par ces traités ou ces usages. Ce principe est conforme à la conception du droit suisse et à la jurisprudence constante relatives à la hiérarchie des normes selon lequel le droit international conventionnel prime le droit interne en matière fiscale également (ATF 106 Ib 400; StE 1992 A 24.21 No 4). C'est donc à la lumière de la Convention de Vienne du 24 avril 1963 sur les relations consulaires (RS 0.191.02), à laquelle tant la C. \_\_\_\_\_ que la Suisse ont adhéré, qu'il convient de trancher cette question. b) L'art. 66 de la convention précise que le fonctionnaire consul honoraire est exempt de tous impôts et taxes sur les indemnités et les émoluments qu'il reçoit de l'Etat d'envoi en raison de l'exercice des fonctions consulaires. A teneur de cette disposition, les fonctionnaires consulaires honoraires ne sont exonérés des impôts suisses que pour les indemnités et émoluments qu'ils reçoivent de l'Etat d'envoi en dédommagement de leur fonction. Pour le reste, ils sont soumis au droit commun de l'Etat de résidence (voir en ce sens E. Bourgnon, FJS no 245a, p. 11, et Gérard Ménetrey, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux, RDAF 1973, 248, selon lequel en l'absence d'une interdiction expresse figurant dans le texte conventionnel, la Suisse demeure libre d'appliquer son droit interne sans restriction). Les exonérations fiscales prévues par la convention pour les agents consulaires, voire pour les membres de leur famille ou de leur personnel, tout comme les exonérations prévues en faveur des agents du corps diplomatique, sont liées à la notion de souveraineté fiscale. En effet, conformément à la logique qui prévaut en matière de relations internationales, la souveraineté fiscale de l'Etat de résidence ne s'étend pas, sur le plan subjectif, à des personnes déterminées remplissant certaines fonctions. Dans le cas des agents qui exercent des fonctions consulaires honoraires, l'exception à la souveraineté fiscale de l'Etat de résidence ne s'étend qu'aux indemnités et émoluments liés à l'exercice de ces fonctions. Dans une telle hypothèse, comme dans d'autres où il s'agit de déterminer à quoi s'étend la souveraineté fiscale respective de deux corporations publiques (cantons, Etats), il est nécessaire de déterminer non seulement à quelle corporation publique doit être rattaché un revenu, mais aussi à quelle corporation doivent être rattachés des frais, des dépenses, des dettes ou d'autres éléments qui peuvent intervenir en déduction (voir à titre d'exemple StE 1990 A 24.44.1 et StE 1991 B 72.22 no 6; Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, p. 343). Il en

résulte qu'en ce qui concerne l'application de l'art. 66 de la Convention de Vienne, l'ensemble des fonctions consulaires échappe à la souveraineté fiscale de la Suisse et du canton de Vaud en particulier, qu'il s'agisse des revenus ou des pertes éventuelles qui leur sont liées. A la rigueur de l'art. 66 de la convention, l'exonération des fonctionnaires consulaires honoraires ne s'étend qu'aux émoluments reçus de l'Etat d'envoi en dédommagement de leur fonction. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a limité la déduction des pertes découlant de l'exercice de la fonction de consul honoraire jusqu'à concurrence des recettes effectivement perçues. 2. Vu le renvoi de l'art. 15 lit. b LI aux traités et usages internationaux, et à l'art. 66 de la convention en particulier, qui règlent la matière de manière exhaustive, le tribunal n'examinera les autres griefs formulés par le recourant qu'à titre subsidiaire. a) A. \_\_\_\_\_ estime que le consulat constitue une entreprise qui l'autoriserait à déduire les pertes qui résulteraient de son activité. L'Administration cantonale des impôts fait valoir, au contraire, que le caractère honorifique de cette fonction exclut qu'il s'agisse d'une activité lucrative. L'art. 23 lettre c LI autorise la déduction du revenu des pertes d'exploitation, conformément à l'article 73. Pour pouvoir bénéficier de la déduction instaurée par cette disposition, il faut non seulement que les pertes soient comptabilisées, mais encore qu'elles résultent de l'exploitation d'une entreprise au sens de l'art. 52 al. 3 ORC ou qu'elles proviennent de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, p. 168; StE 1988 B 23.1 no 15; Ernst Käzlig, Wehrsteuer Ergänzungsband, 2 ème éd., p. 109; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 1985, p. 192, s'agissant de l'art. 22 lit. c AIFD qui a la même teneur que l'art. 23 lit. c LI). Le Tribunal fédéral définit la notion d'entreprise comme une activité organisée consistant dans la répétition, envisagée d'emblée, d'affaires identiques exercées en vue d'obtenir un revenu. Elle suppose donc l'existence d'un ensemble continu d'affaires du même genre, traitées dans l'intention d'en retirer un revenu durable (ATF 84 I 187, JT 1959 I 477; ATF 104 Ib 261, JT 1979 I 285; voir également Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, Archives 48, p. 113; Tribunal administratif, arrêt FI 29/87, du 7 août 1992). Les activités du consul honoraire consistent dans l'établissement d'actes administratifs en faveur des ressortissants de C. \_\_\_\_\_ résidant en Suisse, tels que le renouvellement du passeport, le versement des rentes vieillesse et invalidité, etc. Ces activités ne sont pas orientées vers l'obtention d'un revenu, mais remplissent une fonction d'intérêt public évidente qui est indépendante de la recherche d'un bénéfice. Preuve en est que la rétribution de cette activité intervient sous forme d'émoluments et qu'elle débouche sur un résultat déficitaire pour chaque année de calcul. Le fait que le recourant tienne une comptabilité et emploie une secrétaire ne suffit pas à admettre la constitution d'une entreprise à défaut d'une intention de réaliser un gain de manière durable. L'activité du recourant doit donc être considérée comme une charge publique, exercée pour un Etat étranger, et non comme une entreprise dont les pertes pourraient être déduites du revenu. L'exonération prévue par la Convention de Vienne découle précisément de cette nature de fonction publique exercée au profit d'un Etat souverain distinct de l'Etat de domicile. b) A. \_\_\_\_\_ invoque également les retombées économiques favorables pour l'Etat d'accueil qu'engendre son activité de consul honoraire. Le caractère d'utilité publique d'une dépense ne constitue pas nécessairement un motif suffisant pour que sa déduction soit autorisée. Conformément au principe de la légalité qui s'applique également en matière fiscale, cette déduction doit être prévue par une disposition du droit fiscal fédéral et cantonal. Or, la déduction des pertes est actuellement limitée aux pertes commerciales des entreprises. Admettre la déduction des pertes consécutives à l'exercice d'une activité d'utilité publique

qui ne peut être assimilée à une entreprise reviendrait ainsi à accorder au recourant un privilège fiscal en l'absence d'une base légale, ce que la doctrine et la jurisprudence du Tribunal fédéral excluent (ATF 103 Ia 34, JT 1979 I 105; ATF 103 Ia 505, JT 1979 I 362; sur ce point, v. aussi Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, Archives 60, 1ss, spéc. p. 13 ss et réf.). 3. La décision attaquée se révèle en tous points justifiée et doit être maintenue. Conformément à l'art. 55 al. 1 LJPA, il se justifie de mettre à la charge du recourant qui voit son recours rejeté un émolument de justice que le tribunal arrête à Fr.

1'000.--, cette somme étant compensée par le dépôt de garantie effectué en procédure. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r ê t e : I. Le recours est rejeté.

II. Un émolument de Fr. 1'000.-- est mis à la charge du recourant. Lausanne, le 5 novembre 1992. Au nom du Tribunal administratif : Le président

: Le greffier : Le présent arrêt est notifié : - au recourant, sous pli recommandé; - à l'Administration cantonale des impôts, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne, en 3 exemplaires dont un à l'intention de la Commission d'impôt de Lausanne-District.

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