

VD_OMNI FI.1993.0116 vom 5. März 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0116

FR: VD_OMNI FI.1993.0116 du 5 mars 1996

IT: VD_OMNI FI.1993.0116 del 5 marzo 1996

Regeste

c/ACI | Pas contraire au principe de la bonne foi que l'autorité de taxation examine à nouveau, dans une période de taxation ultérieure, une question de droit jugée antérieurement et quelle prenne à ce sujet une autre décision. Déduction pour personne à charge admise en faveur de la mère (v. FI 94-155 du 10.10.95), refusée pour les frères et soeurs.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 05.03.1996 FI.1993.0116

c/ACI | Pas contraire au principe de la bonne foi que l'autorité de taxation examine à nouveau, dans une période de taxation ultérieure, une question de droit jugée antérieurement et quelle prenne à ce sujet une autre décision. Déduction pour personne à charge admise en faveur de la mère (v. FI 94-155 du 10.10.95), refusée pour les frères et soeurs.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 5 mars 1996 sur le recours interjeté par les époux A._____, à X._____, représentés par la fiduciaire René Pidoux, av. Ruchonnet 9, 1003 Lausanne, contre la décision sur réclamation du 12 juillet 1993 de l' Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI) relative aux périodes de taxation 1989-1990 et 1991-1992, en matière de droit cantonal et communal (déductions pour personnes à charge, pour frais de repas et frais professionnels). * * * * *
* * * Composition de la section: M. J.-C. de Haller, président; M. J. Koelliker et M. D. Malherbe, assesseurs. Greffier: Mme N. Krieger, sbt. Vu les faits suivants: A. Les époux A._____ ont deux enfants nés respectivement en 1986 et 1989. A._____ travaille en qualité de vendeur pour une maison de meubles. En 1987-1988, il a réalisé un revenu net moyen de Fr. 48'196.-. Son épouse, Mme A._____, est secrétaire et a obtenu durant ces deux périodes un revenu net moyen de Fr. 43'349.-. En 1988, les époux A._____ ont acheté une villa contiguë à Y._____ pour le prix de Fr. 500'000.-. Dans leur déclaration d'impôt 1989-1990, les époux A._____ ont déduit de leur revenu imposable un montant de Fr. 11'000.- pour personnes à charge (chiffre 23 de la déclaration). Ils y ont indiqué à cette occasion le nom de cinq personnes incapables de subvenir seules à leurs besoins et à leur charge, soit B._____, la mère de A._____, née en 1930, C._____, né en 1961, D._____, née 1966, E._____, né en 1969 et F._____, né en 1970 frères et soeurs de A._____, tous domiciliés à Z._____. Ils ont remis à la Commission d'impôt un certificat de soutien de famille daté du 18 mars 1987 émanant de la République * * * * *, Ministère de l'intérieur, Municipalité de Z._____ qui a la teneur suivante : "Le Président de la Commune de Z._____ certifie sur l'acte notarié délivré par les Notaires K._____ et son assesseur L._____, visé par Monsieur Le Juge Cantonal de Z._____, que M. A._____ est, dès le décès de son père, le seul soutien de sa mère

B. _____, née en 1930, et de ses frères et soeurs domiciliés à Z. _____) et qui sont : C. _____, né en 1961 (handicapé d'une main), D. _____, née en 1966 E. _____, né en 1969, et F. _____, né en 1970, et qu'il subvient à leurs besoins au point de vue habillement, logement et nourriture. En foi de quoi la présente est délivrée sur la demande du frère de l'intéressé". Pour la période de calcul 1983-1984 (déclaration d'impôt 1985-1986), la Commission d'impôt de Lausanne avait admis en faveur de A. _____ une déduction de Fr. 9'900.- pour personnes à charge, ainsi que de Fr. 8'400.- pour les deux années suivantes. B. Par décision du 22 mai 1990, la Commission d'impôt de Morges a modifié la déclaration des époux A. _____ et n'a admis qu'une déduction de Fr. 2'200.- pour personnes à charge. Le 8 juin 1990, ceux-ci ont formé un recours contre cette décision de taxation en exposant que la Commission d'impôt du district de Lausanne avait accepté, jusqu'à la déclaration 1987-1988, une déduction de Fr. 8'400.- pour soutien de famille, sur la base d'un certificat de soutien de famille, sans justificatif de versement. Le 11 juin 1990, la Commission d'impôt de Morges les a informé du fait que seules les prestations dûment justifiées (quittances postales ou bancaires) seraient prises en considération et que le certificat de soutien de famille, à lui seul, ne saurait valoir de pièce probante. Le 15 juin 1990, les époux A. _____ se sont prévalus de la pratique de la Commission d'impôt du district de Lausanne qui se contentait du seul certificat de soutien de famille, tout en expliquant qu'ils avaient remis de l'argent à leur famille lors de voyages à Z. _____. Ils ont maintenu leur recours. Le 19 juin 1990, la Commission d'impôt a transmis le recours des époux A. _____ à l'ACI et les a informé du fait que le recours ne suspendait pas l'obligation de payer l'impôt correspondant aux éléments admis. Le 17 novembre 1990, la Commission d'impôt a notifié aux époux A. _____ le calcul de l'impôt 1990. Ce courrier contient la mention "Taxation provisoire". Le 26 juin 1991, l'Administration cantonale des impôts a informé les intéressés du fait que leur taxation pour la période fiscale 1989-1990 demeurerait provisoire. C. Selon leur déclaration d'impôt 1991-1992, déposée le 28 août 1991, les époux A. _____ ont réalisé un revenu net moyen durant 1989-1990 de Fr. 150'252.-. Ils y ont revendiqué pour chaque année de calcul une déduction de Fr. 4'400.- pour frais de repas (chiffre 12b de la déclaration), une déduction de Fr. 7'500.- sous la rubrique "autres frais professionnels" (chiffre 12c) pour frais de séminaire, cours et divers frais d'acquisitions de revenus, ainsi qu'une déduction pour personnes à charge (chiffre 23) s'élevant à Fr. 11'500.- pour les mêmes personnes que celles indiquées dans leur précédente déclaration. Il résulte du certificat de salaire de Mme A. _____, joint à la déclaration, que celle-ci reçoit une contribution aux frais de repas pris au lieu de travail. D. Le 27 novembre 1992, le contribuable, assisté de son mandataire, a été entendu par l'ACI en ce qui concerne la période de taxation 1989-1990. A l'issue de cet entretien, l'ACI a défendu la position de la Commission d'impôt et les époux A. _____ ont maintenu leur réclamation (cf. procès-verbal). E. Par décision de taxation définitive du 15 décembre 1992, pour la période du 1er janvier 1991 au 31 décembre 1992, la Commission d'impôt a réduit à Fr. 3'300.- les frais de repas (déduction pour frais de repas pour Madame limitée à Fr. 1'100.-), refusé la déduction pour frais de séminaire cours et divers de Fr. 7'500.- invoquée et limité à Fr. 2'300.-, soit à une personne, la déduction pour personnes à charge. Ce faisant, elle a déterminé un revenu imposable de Fr. 129'500.- aux taux de 46'200.-. Le 16 décembre 1992, la fiduciaire Pidoux est intervenue auprès de la Commission d'impôt en contestant le caractère définitif de la décision précitée. A cette occasion, elle a formé une réclamation contre la décision du 15 décembre 1992 tout en précisant qu'elle maintenait celle déposée pour la période 1989-1990. Le 15 janvier 1993,

l'ACI a invité les intéressés à fournir des factures ou quittances concernant les frais de séminaire payés en 1989 et 1990 et invoqués pour Fr. 7'500.- pour chacune de ces deux années. Le 2 février 1993, l'ACI a refusé d'accorder au mandataire des intéressés un délai pour produire ces pièces et lui a imparti un délai de dix jours pour s'exécuter. Le 10 février 1993, le mandataire des époux A._____ a sollicité une nouvelle prolongation de délai pour le dépôt des justificatifs jusqu'en automne 1994. Le 24 juin 1993, la Commission d'impôt a informé les époux A._____ que leur taxation pour la période fiscale 1991-1992 demeurerait provisoire. F. Par décision sur réclamation du 12 juillet 1993, l'ACI a rejeté les réclamations formées par les époux A._____ et a aggravé au détriment de ceux-ci les décisions attaquées (reformatio in pejus), en ce sens qu'elle a refusé toute déduction pour personne à charge; elle a considéré que, si l'on pouvait présumer que la mère de A._____ disposait de moyens d'existence limité, la réalité des versements effectués en sa faveur n'était toutefois nullement établie. S'agissant des frères et soeurs, elle a en outre relevé qu'il n'était pas démontré que ceux-ci se trouveraient dans le dénuement. Ce faisant, elle a fixé le revenu imposable pour 1989-1990 à Fr. 76'900.- (au lieu de Fr. 74'700.-) au taux de 27'400 et pour 1991-1992 à Fr. 131'800.- (au lieu de Fr. 129'500.-) au taux de 47'000. G. Les époux A._____ ont saisi le Tribunal administratif (ci-après : le tribunal) d'un recours dirigé contre la décision précitée. Les moyens invoqués à l'appui de leur pourvoi seront examinés plus loin dans la mesure utile. Par ailleurs, ils se sont acquittés d'une avance de frais de Fr. 1'000.-. Transmettant le dossier de la cause, l'ACI a le 30 août 1993 proposé le maintien de sa décision sur réclamation. Le 30 septembre 1993, les recourants ont déposé un mémoire complémentaire. Invitée à prendre position sur l'allégation des recourants selon laquelle des décisions de taxations provisoires subsisteraient pour les périodes 1989-1990 et 1991-1992, l'ACI a répondu comme suit : "Nous vous certifions que les périodes 1989-1990 et 1991-1992 ont fait l'objet de décisions définitives de taxation. Pour la période 1989-1990, une décision définitive de taxation a été rendue en date du 22 mai 1990 (voir déclaration d'impôt 1989-1990 p. 1 et lettre du 19 juin 1990 relative au calcul de l'impôt correspondant aux éléments déclarés ou admis). Pour la période 1991-1992, une décision définitive de taxation a été rendue en date du 15 décembre 1992 (voir copie de la décision). Le fait que des avis circulaires de maintien de la taxation provisoire aient été envoyés aux contribuables le 26 juin 1991 pour la période 1989-1990 et le 24 juin 1993 pour la période 1991-1992 est dû à une erreur informatique, l'autorité de taxation ayant, en effet, omis d'enregistrer que les taxations étaient devenues définitives. Or, il sied de préciser que de tels avis ne sauraient, en aucun cas, remettre en cause des décisions définitives de taxation." Le 25 novembre 1993, les recourants ont encore produit diverses pièces; une attestation de G._____, selon laquelle celui-ci certifie avoir remis à la mère de A._____ de l'argent; des achats de devises en 1993, une copie d'un récépissé postal, selon lequel A._____ a versé Fr. 2'500.- à C._____ le 9 juillet 1991, ainsi que deux ordres de paiement libellés en francs français et destinés à H._____ domicilié en ***** en 1993. Le dossier contient encore des récépissés postaux, selon lesquels A._____ a versé à différentes personnes ne portant pas le même nom de famille que lui des versements à l'étranger, en particulier en ***** en ***** entre 1985 et 1989, ainsi que deux avis de débits destinés à I._____. S'agissant de versements effectués aux membres de sa famille, il résulte de ces pièces que A._____ a versé en 1987 Fr. 553.50 à J._____. Le tribunal a statué sans tenir d'audience, ainsi qu'il en avait avisé les parties. Considérant en droit: 1. Les recourants se prévalent du fait que les taxations litigieuses auraient été maintenues en la forme provisoire et en déduisent que la voie de la

réclamation n'était pas ouverte. Le tribunal constate que les recourants ont reconnu le caractère définitif des taxations litigieuses, puisqu'à chaque fois ils ont formé une réclamation en temps utile. Cela étant, les deux avis qu'ils ont reçus après la notification des décisions de taxation, qui leur indiquaient de manière erronée que leur taxation demeurerait provisoire, ne leur a donc pas causé un préjudice. Cette méprise de l'autorité aurait pu avoir des conséquences si, dans l'intervalle, la Commission d'impôt avait modifié au détriment des recourants une taxation qui avait été annoncée dans un premier temps comme étant définitive. Tel n'a toutefois pas été le cas en l'espèce, si bien qu'aucune conséquence n'en est résultée. 2.

Lorsque l'autorité de taxation ne peut liquider la réclamation, elle transmet le dossier à l'ACI, avec son rapport (art. 102 LI). Selon l'art. 103 LI, l'ACI élucide les faits et convoque le contribuable si elle le juge nécessaire ou s'il le demande. Elle jouit des mêmes compétences que l'autorité de taxation (al. 1). Elle arrête des propositions de règlements qu'elle soumet au contribuable. S'il les admet, la réclamation tombe (al. 2). Lorsque le contribuable repousse les propositions qui lui sont faites, l'ACI rend une décision sur réclamation (al. 3) En l'espèce, les recourants reprochent également à l'autorité intimée de ne leur avoir soumis une proposition de règlement prévue à l'art. 103 al. 2 LI. A tort. En effet, pour la période de taxation 1989-1990, ils ont été entendus le 27 novembre 1992 par l'ACI; au cours de l'entretien, l'autorité fiscale a maintenu la position de la commission d'impôt, ce qui constituait formellement une proposition de règlement qui n'allait, certes, pas dans le sens souhaité par ceux-ci. Pour ce qui est de la période suivante, il est vrai que l'ACI n'a pas convoqué les intéressés et ne leur a pas présenté une proposition de règlement. Vu la position diamétralement opposée soutenue par les parties en ce qui concerne le déduction invoquée pour personnes à charge, position que les époux avaient pu défendre au cours d'un entretien pour la période de taxation précédente, on ne saurait reprocher à l'ACI de ne pas avoir procédé à cette opération. La même constatation doit être faite pour ce qui concerne les autres déductions litigieuses dans la mesure où les recourants n'ont pas produit, bien qu'ils en aient été requis, les pièces justifiant leurs prétentions. Dans ces conditions, aucun accord n'était raisonnablement envisageable, ce qui rendait la mise en oeuvre de la mesure d'instruction prévue par l'art. 103 al. 2 LI parfaitement inutile. Cela étant, les recourants n'ont toutefois pas été privés de la possibilité de faire valoir leurs moyens, ce qui paraît décisif. 3.

Les recourants invoquent le fait que la Commission d'impôt de Lausanne avait admis une déduction pour personne à charge, contrairement à la Commission d'impôt de Morges et à l'ACI qui a rendu la décision dont est recours, sur la base d'un certificat de soutien de famille. Ce faisant, ils se prévalent en somme de l'attitude contradictoire de l'autorité fiscale et demandent implicitement la protection de leur bonne foi. La protection de la bonne foi suppose la réalisation de plusieurs conditions, dont notamment l'existence d'une promesse effective (voir André Grisel, *Traité de droit administratif*, éd. 1984, vol. I, p. 390). Il incombe à quiconque se prévaut d'une promesse d'en établir la réalité (op. cité, p. 391). Dans le cas particulier, les recourants n'établissent nullement qu'ils aient reçu de l'autorité fiscale l'assurance d'obtenir une déduction pour charge de famille pour des périodes de taxation ultérieures. Il n'est pas contraire au principe de la bonne foi que l'autorité de taxation examine à nouveau, dans une période de taxation ultérieure, une question de droit jugée antérieurement et qu'elle prenne à ce sujet une autre décision (voir H. Massardhardt et Gendre, *commentaire IDN*, éd. 1973, p. 29 et réf. citées). A ceci s'ajoute le fait que, pour qu'il y ait contradiction de l'autorité, il faut évidemment qu'il s'agisse de la même autorité (Pierre Moor, *Droit administratif*, Vol. I : les fondements généraux, éd. 1988, p. 361), ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le moyen soulevé est mal

fondé. 4. Selon l'art. 25 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), une déduction de Fr. 2'000.- est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des art. 23, lit. g et 26. Les instructions générales pour la période fiscale 1989-1990 et 1991-1992 précisent que cette déduction s'élève respectivement à Fr. 2'200.- et à Fr. 2'300.- pour chaque personne à charge. L'application de l'art. 25 LI suppose non seulement que le contribuable ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne, mais encore que celle-ci ait été incapable de subvenir seule à ses besoins. S'agissant de la mère, l'autorité intimée admet qu'on peut présumer dans une certaine mesure que ses moyens d'existence sont limités en raison du fait qu'elle vit dans un pays où les assurances sociales sont moins développées qu'en Suisse, bien que cela ne soit pas établi, à ses yeux, par le certificat de famille produit. Elle serait disposée à admettre que la mère de A._____ se trouve dans le dénuement; elle refuse toutefois aux recourants la déduction instaurée par l'art. 25 LI en raison du fait que la preuve du versement effectif de tels montants minima n'est pas apportée. L'attestation de G._____ du 15 septembre 1993, qui certifie avoir remis de l'argent à la mère de A._____ de la part de celui-ci, constitue un début de preuve de la réalité des versements effectués par les recourants en faveur de la mère, encore que cette pièce n'indique pas la date de ceux-ci, ni leur fréquence ni les montants remis. Cela étant, et compte tenu du fait que, dans une autre affaire semblable, l'autorité intimée a spontanément et purement renoncé à cette preuve en faveur d'un contribuable dont les parents âgés résidaient en ***** (Tribunal administratif, arrêt FI 94/0155 du 10 octobre 1995), il convient, par souci d'égalité de traitement, d'admettre le recours sur ce point et d'accorder aux recourants une déduction de Fr. 2'200.- pour la période 1989-1990 et de Fr. 2'300.- pour la période 1991-1992. La décision attaquée doit être réformée dans ce sens. S'agissant des quatre frères et soeurs, l'ACI estime que les deux conditions cumulatives posées par l'art. 25 LI, rappelées ci-dessus, ne sont pas remplies. Elle soutient d'une part qu'on ne saurait présumer que les frères et soeurs ne disposent pas du minimum vital dans la mesure où ils sont majeurs et capables par conséquent d'assurer leur subsistance; d'autre part, elle invoque le fait que les recourants n'établissent pas les versements dont ils se prévalent. L'on ne saurait sans autre admettre que les transactions de devises étaient destinées à la famille. En effet, il n'est pas certain qu'elles aient été distribuées aux membres de celle-ci; elles peuvent tout aussi bien avoir été affectées aux dépenses des recourants lors de l'un de leurs séjours en Z._____. C'est également à juste titre que l'autorité fiscale n'a pas tenu compte des sommes envoyées à l'étranger à diverses personnes qui sont apparemment étrangères à la famille A._____. En définitive Il apparaît que seules deux quittances sont libellées en faveur de la famille : La première, datée du 18 août 1987, fait état d'un montant de Fr. 553.- versé à J._____ (le dossier ne permet toutefois pas d'identifier cette personne); la seconde, du 9 juillet 1991, mentionne une somme de Fr. 2'500.- destinée à C._____, frère de A._____. On peut laisser ouverte la question de savoir si l'on peut considérer que la situation d'indigence des frères et soeurs est établie au vu du certificat de soutien de famille produit. En effet, même si l'on devait admettre cette condition comme étant réalisée, il faut constater toutefois que les recourants n'établissent nullement la réalité des versements dont ils se prévalent durant les périodes de calcul qui entrent en considération, à savoir 1987-1988 et 1989-1990, le paiement effectué en faveur de C._____ n'étant pas intervenu dans la période de calcul déterminante. Dès lors, le refus de l'autorité intimée d'accorder pour les frères et soeurs de A._____ une déduction pour personnes à charge

au sens de l'art. 25 LI est justifié. A cet égard, on rappellera que, d'une manière générale, les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans une procédure qu'elles ouvrent elles-mêmes (ATF 112 Ib 67) et qu'en droit fiscal le contribuable doit démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit, particulièrement lorsqu'il revendique une déduction (Revue fiscale 1986, p. 269; StE 1988 B 93.3 No 3; Tribunal administratif, arrêt FI 91/020 du 7 février 1992; voir également Pierre Moor, Droit administratif, volume II, Les actes administratifs et leur contrôle, p. 176). Cela étant, la décision attaquée est confirmée, en tant qu'elle refuse d'accorder aux recourants une déduction pour personnes à charge en faveur des frères et soeurs. 5.

Il reste encore à examiner pour la période de taxation 1991-1992 les déductions pour frais de repas invoquée en faveur de Mme A._____ et pour frais professionnels de M. A._____. Ces points seront analysés dans cet ordre. Les Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques pour 1991-1992, citées par l'ACI, prévoient ce qui suit : "Lorsque le contribuable rentre chez lui chaque jour, la déduction pour le surplus de dépenses s'élève à Fr. 10.- pour chaque repas (de midi), ou à Fr. 2'200.- par an si le contribuable prend régulièrement ce repas hors du domicile. Si le repas est pris dans une cantine de l'employeur ou si celui-ci verse une contribution pour en abaisser le prix, seule la moitié de la déduction (Fr. 5.-- par jour, Fr. 1'100.-- par an) est admise." En l'espèce, l'employeur de Mme A._____ verse une contribution à son employée pour les frais de repas pris au lieu de travail, si bien que celle-ci ne saurait invoquer la pleine déduction prévue par les instructions. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a limité, pour ce qui concerne Mme A._____, la déduction à Fr. 1'100.- et a en revanche accordé une déduction complète pour son mari qui ne bénéficie pas de cet avantage. Les frais professionnels dont se prévaut A._____ ne sont établis par aucune pièce. Le fardeau de la preuve lui incombe, ainsi qu'on l'a vu (la jurisprudence rappelée au considérant 4 c ci-dessus peut être reprise sans autre ici). Cela étant, et à défaut de documents établissant l'existence de ces frais, la déduction invoquée doit être refusée. 6.

Le recours est partiellement admis et un émolument réduit est mis à la charge du recourant. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête:

I. Le recours est partiellement admis II. La décision sur réclamation rendue 12 juillet 1993 par l'Administration cantonale des impôts en matière de droit cantonal et communal pour les périodes fiscales 1989-1990 et 1991-1992 est réformée en ce sens qu'une déduction pour personne à charge au sens de l'art. 25 LI est accordée aux époux A._____ de Fr. 2'200.- pour la première période et de Fr. 2'300.- pour la seconde période. Elle est confirmée pour le surplus. III. Un émolument de Fr. 500.- (cinq cents francs) est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. Lausanne, le 5 mars 1996 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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