

VD_OMNI FI.1993.0154 vom 9. Januar 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-01-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0154

FR: VD_OMNI FI.1993.0154 du 9 janvier 1995

IT: VD_OMNI FI.1993.0154 del 9 gennaio 1995

Regeste

c/ACI | Lorsque l'autorité fiscale admet le versement d'une indemnité forfaitaire (non imposable) pour frais de représentation, celle-ci ne peut être annulée avec la déduction forfaitaire de Fr. 1'500.- pour "autres frais professionnels"; en revanche, la déduction de frais de transport ou de repas (ch. 12a et 12b de la déclaration) reste possible.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 09.01.1995 FI.1993.0154

c/ACI | Lorsque l'autorité fiscale admet le versement d'une indemnité forfaitaire (non imposable) pour frais de représentation, celle-ci ne peut être annulée avec la déduction forfaitaire de Fr. 1'500.- pour "autres frais professionnels"; en revanche, la déduction de frais de transport ou de repas (ch. 12a et 12b de la déclaration) reste possible.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 9 janvier 1995 sur le recours interjeté par A. _____, à X. _____, contre la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI), du 29 septembre 1993, confirmant une décision de taxation de la Commission d'impôt et recette de Lausanne-Ville, du 6 mars 1990 (refus de déductions relatives à des frais d'acquisition du revenu; période fiscale 1989-1990). * * * * * Composition de la section: M. E. Poltier, président; M. R. Bech et M. C.-F. Constantin, assesseurs. Greffier: M. J.-C. Perroud, sbt. Vu les faits suivants: A. _____ A. _____, domicilié à X. _____, est directeur général de la société B. _____ dont le siège est à Y. _____. Il travaille aussi bien à X. _____ qu'à Y. _____.; il est en outre amené à se déplacer fréquemment dans le cadre de son activité. B. _____ Le prénommé a déposé sa déclaration pour la période fiscale 1989-1990 le 10 juillet 1989. Il a annoncé un revenu imposable de fr. 96'500.--, compte tenu notamment des déductions pour dépenses professionnelles suivantes: - frais de transport du domicile au lieu de travail (rubrique 12a de la déclaration): Fr. 4'632.-- par année - frais de repas ou de résidence hors du domicile (12b) Fr. 2'000.-- par année - autres frais professionnels (12c) Fr. 1'500.-- par année. On notera également que le certificat de salaire du contribuable faisait état de l'allocation d'une indemnité pour frais de représentation de fr. 8'400.-- (rubrique "indemnités pour frais", sous ch. 4, lettre p, dont l'intitulé est: "représentation"); qu'en outre, celui-ci a disposé d'une automobile fournie par son entreprise (ch. 4, let. t, dont l'intitulé est: "auto de l'entreprise"). C. _____ Dans sa décision du 6 mars 1990 fixant le revenu imposable des époux A. _____, la Commission d'impôt et recette de district de Lausanne-Ville (ci-après: la commission d'impôt) a refusé la déduction des frais de transport (rubrique 12a) et de repas (rubrique 12b), considérant que les dépenses y relatives étaient remboursées au contribuable par le biais de l'indemnité annuelle de Fr. 8'400.-- pour frais de représentation. Elle a ajouté

que les frais de représentation forfaitaires étaient "tolérés" . D. Agissant au nom de A. _____, la fiduciaire C. _____ SA (ci-après: la fiduciaire C. _____) a déposé un recours par lettre du 15 mars 1990, dans laquelle elle a fait valoir en substance que son client était amené à se déplacer fréquemment à Y. _____ et que sa position avait été admise par l'autorité fiscale au cours de la période précédente. Par pli du 23 mars 1990, l'autorité de taxation a confirmé qu'elle estimait que les dépenses professionnelles de repas et de transport étaient englobées dans le montant forfaitaire des frais de représentation. Elle a ajouté que la déduction relative au second poste se justifiait d'autant moins que le contribuable avait un véhicule d'entreprise à disposition. L'intéressé a alors fait valoir, toujours par l'intermédiaire de sa fiduciaire, que les frais de déplacement figurant dans sa déclaration concernaient l'abonnement CFF, 1ère classe, sur le trajet X. _____-Y. _____ et que l'indemnité forfaitaire annuelle de Fr. 8'400.-- couvrait les dépenses liées aux nombreux déplacements, en voiture, dans les huit succursales en Suisse de la société B. _____. E. Dans le cadre de l'instruction menée par l'ACI, le recourant a été notamment invité à prouver qu'il avait effectivement acheté un abonnement de train pour le parcours X. _____-Y. _____, à fournir une attestation de son employeur selon laquelle celui-ci ne prenait pas en charge cet abonnement et à produire un décompte précis de ses frais réels, de manière à établir que ceux-ci étaient supérieurs à l'indemnité forfaitaire (lettre du 27 juin 1990). Le 25 juillet 1990, A. _____ a répondu, en produisant une attestation de son employeur, que la société B. _____ ne prenait pas en charge son abonnement sur le parcours X. _____-Y. _____, ajoutant qu'il n'était plus en possession de ce document. Sa fiduciaire a en outre fourni l'explication suivante: "Les frais occasionnés par les déplacements nécessaires à la fonction qu'exerce M. A. _____ sont ceux qui l'obligent à se rendre à Y. _____ avant même que les transports publics soient en fonction, il en est de même pour le retour." Par la suite, A. _____ a allégué, en se fondant sur une nouvelle attestation de son employeur, que la somme de Fr. 8'400.-- allouée annuellement n'était qu'une "participation à ses frais importants " (lettre non datée de la société B. _____, reçue le 26 novembre 1990 par l'ACI); mais il n'a fourni ni décompte détaillé, ni pièces établissant l'existence de ces frais. Par lettre du 23 janvier 1991, la société B. _____ a certifié que la mise à disposition de l'intéressé d'une voiture d'entreprise n'entraînait pas de prestations en nature en sa faveur. F. Suite à l'entrée en vigueur, le 1er juillet 1991, de la loi sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA), le recours a été traité comme réclamation que l'ACI a rejetée par décision du 29 septembre 1993. Cette autorité a de plus procédé à une "reformatio in pejus", considérant que le contribuable ne pouvait à la fois bénéficier de la déduction annuelle forfaitaire de fr. 1'500.-- relative aux "autres frais professionnels" (rubrique 12c de la déclaration) et du caractère non imposable de l'indemnité forfaitaire annuelle de Fr. 8'400.-- afférente à des frais de même nature; elle a donc supprimé la déduction annuelle de Fr. 1'500.--. G. A. _____ a déféré cette décision au Tribunal administratif, par mémoire de recours brièvement motivé du 21 octobre 1993. Il n'a pas avancé de nouveaux arguments, se limitant à relever qu'il ne lui était pas possible de tenir une comptabilité détaillée des frais causés par sa fonction de directeur. L'ACI a conclu au rejet du recours (lettre du 7 janvier 1994). H. Le Tribunal administratif a statué à huis clos. Considérant en droit: 1. La question à résoudre consiste à déterminer si le recourant peut cumuler les déductions habituellement admises pour frais de transport (rubrique 12a de la déclaration), de repas (12b) et autres frais professionnels (12c), avec l'indemnité forfaitaire, non imposée, qu'il reçoit pour ses frais de représentation. L'autorité

intimée estime que cette indemnité, à laquelle s'ajoute la mise à disposition gratuite d'une voiture, couvre l'ensemble des frais professionnels du contribuable et qu'il ne peut donc se prévaloir des déductions précitées. A. _____, qui n'a jamais produit de décompte ou de pièces justificatives relatif à ses frais professionnels, conteste cette appréciation en paraissant considérer en définitive que l'indemnité forfaitaire de Fr. 8'400.-- ne constitue qu'une participation à l'ensemble de ses frais professionnels. 2. Sont déductibles du revenu brut les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable, par opposition aux dépenses consacrées à l'entretien du contribuable (art. 23 let. a et 24 LI; v. aussi, sur le plan de l'impôt fédéral direct, les art. 22 let. a, 22 bis et 23 AIFD). En ce qui concerne les travailleurs dépendants, constituent des frais d'acquisition du revenu déductibles toutes les dépenses qui ne sont pas remboursées aux travailleurs par son employeur et qui sont nécessaires et en rapport direct avec l'acquisition du revenu du travail salarié (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, p. 117; Höhn, Steuerrecht, 5ème édition, p. 195 ss et 211 ss; RDAF 1989, p. 276 et 1966, p. 196). La déclaration pour l'impôt cantonal et communal prévoit trois catégories de dépenses professionnelles déductibles pour les salariés. Il s'agit d'abord des frais de transport du domicile au lieu de travail (chiffre 12a) et des frais de repas ou de résidence hors du domicile (chiffre 12b) qui sont déduits en principe sur une base forfaitaire (v. art. 23 let. 1 LI, s'agissant des frais de transport, et Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques qui contiennent notamment le tarif kilométrique prévu par la disposition précitée). Ces deux catégories de frais ont un contenu précis, de sorte que la détermination des dépenses auxquelles elles se rapportent ne pose en général pas de problème, pas plus que l'application des barèmes établis à l'intention des contribuables. La troisième rubrique (chiffre 12c) concerne les "autres frais professionnels" et la question de savoir quelles dépenses précises peuvent entrer dans cette catégorie est naturellement plus délicate. Si la déduction forfaitaire de Fr. 1'500.-- (montant en vigueur lors de la période fiscale litigieuse) suffit, en principe, à couvrir les autres frais des salariés occupant un poste subalterne, il n'en va pas nécessairement de même en ce qui concerne les cadres d'une entreprise, ainsi que le personnel affecté au service externe. Comme on l'a vu ci-dessus, la loi permet la déduction de leurs dépenses, pour autant qu'elles soient nécessaires et en rapport direct avec l'acquisition du revenu; mais il appartient en principe au contribuable d'en établir l'existence, de même que le lien de causalité avec l'obtention du revenu (RDAF 1989, p. 276 et les références citées; Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 929 ss). Dans le but d'harmoniser et de systématiser sa pratique administrative et notamment, d'une part, de préciser à quelles conditions les entreprises peuvent être dispensées de l'obligation d'indiquer dans les certificats de salaire les montants des indemnités forfaitaires et, d'autre part, de définir la notion de frais de représentation déductibles, l'ACI a émis des "Directives concernant les certificats de salaire" valables dès la période fiscale 1987-1988 (Revue fiscale 1986, p. 586 ss). Il y est fait la distinction entre deux catégories de frais, à savoir, d'une part, les frais encourus par le contribuable (dépendant) dans l'accomplissement de ses tâches professionnelles (transport, hôtel, nourriture, séminaires, congrès, réception de clientèle), qui sont en principe remboursés par l'employeur sur la base de leur coût effectif, et, d'autre part, les frais de représentation qui, par opposition aux précédents, et en raison de leur nature, sont plus difficiles à rembourser sur une base effective. S'agissant des frais de la première catégorie, la directive prévoit que l'entreprise pour qui l'indication, en francs, des indemnités non forfaitaires versées aux cadres et au personnel du service externe représente une charge administrative trop importante, peut, moyennant la mise sur pied d'un règlement

d'entreprise, obtenir de l'administration fiscale d'être dispensée de cette obligation. La directive admet même, par mesure de simplification, le versement d'indemnités forfaitaires en raison de certaines dépenses, pour autant que le montant de ces indemnités soit fixé sur une base objective (moyenne des frais effectifs; op. cit., p. 587). Il va de soi que, lorsque les conditions précitées sont réunies, le travailleur est de son côté dispensé d'établir le caractère déductible du montant qui lui a été versé et, partant, n'a pas à le déclarer. S'agissant des frais de la seconde catégorie (frais de représentation), l'ACI admet le versement d'indemnités (forfaitaires), toujours moyennant l'existence d'un règlement d'entreprise, uniquement en faveur des membres du personnel qui ont un devoir permanent de représentation de leur entreprise. On considère qu'il y a devoir permanent de représentation lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une activité dont une part importante se déroule à l'extérieur, en contact direct avec la clientèle de l'entreprise, et que le lien entre la représentation et la promotion, d'une part, et la conclusion d'affaires, d'autre part, est essentiel, ou encore lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une fonction impliquant un rôle d'animation, de coordination et de motivation vitale pour l'entreprise et qu'il assume de ce fait, et indépendamment de son appréciation personnelle, des obligations de représentation essentielles pour l'image générale de l'entreprise (op. cit., p. 588). Lorsque l'ensemble des conditions posées par la directive sont remplies, le versement d'une indemnité forfaitaire pour frais de représentation est admis et, logiquement, le contribuable n'a pas à prouver l'existence de ses dépenses, ni à démontrer leur rapport de causalité avec l'acquisition de son revenu. Il peut même, mais cette fois en apportant une preuve formelle, tenter de démontrer que ses frais effectifs sont supérieurs à l'indemnité versée par son employeur; s'il y parvient, il pourra prétendre à une déduction supplémentaire (op. cit. p. 589). On notera encore à ce stade que la pratique décrite ci-dessus est plus généreuse que celle préconisée par une partie de la doctrine (Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2ème édition 1985, no 6 ad art. 22 AIFD et no 8 ad art. 22 bis AIFD), pour qui les frais de représentation constituent en règle générale des dépenses d'entretien non déductibles, car elles sont librement consenties par le contribuable (dans le même sens, RDAF 1950, p. 33 et 1952, p. 219; contra, Rivier, op. cit., p. 118-119). De plus, dans leur pratique, les autorités fiscales font preuve d'une certaine souplesse et n'exigent pas dans tous les cas le respect de l'ensemble des conditions posées par la directive, notamment celle qui a trait à l'existence d'un règlement d'entreprise. On constate ainsi que dans la cause P. G.-S. qui a donné lieu à un arrêt de la CCRI du 6 juin 1991, l'autorité de taxation avait admis une déduction forfaitaire de Fr. 10'000.-- pour frais de représentation sur la base des explications convaincantes du contribuable. La même conclusion ressort du dossier de la présente cause, où l'on constate que l'administration fiscale a admis une indemnité pour frais versée sous une forme forfaitaire, nonobstant l'absence d'un règlement d'entreprise (sur cette pratique, v. également Tribunal administratif, arrêt FI 93/0148 du 28 décembre 1994, cons. 2, in fine).

3. Les définitions et principes relatifs aux différents frais professionnels étant posés, il convient d'examiner ci-dessous les relations entre ces divers postes de frais, dans l'optique d'un éventuel cumul de déductions. a) En l'absence de circonstances spéciales (soit les situations envisagées par la directive précitée), l'administration fiscale accorde une déduction forfaitaire (montant en vigueur lors de la période fiscale litigieuse : Fr. 1'500.--) pour les "autres frais professionnels" (rubrique 12c de la déclaration). Selon les Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques (ci-après : les Instructions générales), cette déduction inclut en particulier les dépenses pour l'outillage professionnel, pour l'usure des vêtements et des chaussures, les frais

supplémentaires en raison de travaux pénibles, les dépenses pour ouvrages professionnels, ainsi que les frais de formation que requièrent l'activité professionnelle. Il s'agit donc de dépenses de natures fort diverses qui s'avèrent souvent impossibles à individualiser et à justifier par pièces. Lorsque l'autorité accorde une indemnité forfaitaire plus élevée, comme en l'espèce, il va de soi que celle-ci tient compte également des frais énumérés ci-dessus. Il se justifie donc de refuser le cumul de l'indemnité forfaitaire (non imposée) pour frais de représentation avec la déduction forfaitaire annuelle de fr. 1'500.--, conformément à ce que prévoit la directive (p. 589). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a procédé à une "reformatio in pejus" dans la décision attaquée. b) Comme on l'a dit plus haut, les frais de transport du domicile au lieu de travail et les frais de repas apparaissent d'une nature précise et spécifique. Sur le principe, il ne se justifie donc pas de les inclure dans le calcul de l'indemnité pour frais forfaitaires de représentation, mais au contraire de les individualiser et de les admettre en déduction dans le cadre des rubriques 12a et 12b de la déclaration fiscale. L'ACI l'admet en ce qui concerne les frais de transport, mais le refuse s'agissant des frais de repas pris hors du domicile (directive, p. 589). Cette pratique doit être modifiée. Cela s'impose d'autant plus qu'elle est de nature à créer des inégalités de traitement. En effet, selon les Instructions générales (v. édition publiée pour la période fiscale 1989-1990, ad ch. 12b, p. 30 s.), la déduction annuelle forfaitaire (Fr. 2'000.-) pour frais de repas, censée couvrir le surplus de dépenses qu'implique la prise du repas hors du domicile (Fr. 9.-- par jour), est admise seulement si l'éloignement du domicile du lieu de travail justifie que le contribuable mange à l'extérieur. Or, l'expérience enseigne que les entreprises qui allouent des frais de représentation à certains de leurs collaborateurs ne font aucunement appel à ce critère et se fondent uniquement sur la fonction occupée par le collaborateur. Elles allouent donc les mêmes indemnités aux contribuables travaillant à proximité de leur domicile qu'à ceux dont le lieu de résidence, plus éloigné, impose la prise du repas de midi à l'extérieur; autrement dit, les entreprises n'indemnisent pas, en réalité, les frais occasionnés à leurs employés par la nécessité de prendre leur repas à l'extérieur. Le système mis en place par la directive doit par conséquent être corrigé en ce sens que la déduction prévue sous lettre 12b doit être accordée également en cas d'admission d'une indemnité forfaitaire pour frais de représentation, si les autres conditions d'octroi sont remplies. Cette considération entraîne une admission partielle du recours. c) En ce qui concerne les frais de transport, la présente affaire comporte une particularité. Le contribuable dispose en effet d'une voiture mise à disposition par son entreprise, mais souhaite en plus pouvoir déduire les frais d'un abonnement CFF sur le parcours X. _____-Y. _____. On notera d'abord que la réalité de cette dépense paraît douteuse, d'une part parce que le recourant n'a pas été en mesure de produire ne serait-ce qu'une copie de son abonnement, d'autre part parce que sa fiduciaire a déclaré dans sa lettre du 25 juillet 1990 que son mandant devait se rendre à Y. _____ avant même la mise en fonction des transports publics. Cela mis à part, il faut considérer, sur le principe, que le travailleur bénéficiant d'un véhicule d'entreprise pour tous ses déplacements, comme c'est le cas en l'espèce, ne peut invoquer une déduction supplémentaire relative à un second moyen de transport. Dans un cas de ce genre, s'il prend le train, c'est plus par commodité personnelle que par nécessité. Il s'ensuit que la dépense y relative n'est pas déductible. On devrait certes encore faire une distinction entre les frais de déplacement du domicile au lieu de travail, susceptibles d'être portés en déduction dans la rubrique 12a de la déclaration, et ceux afférents à l'activité professionnelle proprement dite, qui entrent dans les autres frais (12c), pour autant qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur. Cette distinction n'est toutefois pas nécessaire en l'occurrence, dans la mesure

où A. _____ bénéficie d'une voiture d'entreprise pour tous ses déplacements.

4. A. _____ prétend enfin que les frais forfaitaires de représentation qui lui sont octroyés par son employeur ne couvrent pas la totalité de ses dépenses effectives. Il paraît ainsi soutenir que les déductions biffées par l'autorité intimée permettraient de compenser cette insuffisance. Cet argument n'est pas convaincant. Comme on l'a dit, la charge de la preuve des faits justifiant une diminution de la dette fiscale incombe au contribuable (RDAF 1989, p. 279). L'admission d'indemnités forfaitaires (non imposées) pour frais de représentation facilite sa tâche et constitue ainsi une exception à cette règle, mais il va de soi que celle-ci reprend le dessus lorsque le contribuable prétend encourir des frais supplémentaires à l'indemnité admise. En l'occurrence, le contribuable n'a pas apporté la moindre preuve, ni le moindre indice de ses allégations. Pour ce seul motif, il doit être débouté. Il est par ailleurs étonnant qu'il puisse prétendre que l'indemnité annuelle de Fr. 8'400.-- ne constitue qu'une participation, dès lors qu'il avoue en même temps ne pas tenir de comptabilité détaillée concernant les frais que lui occasionnent sa fonction de directeur général (v. mémoire de recours). Au surplus, l'autorité intimée a relevé que l'indemnité dont il est question en l'espèce correspond à ce qui est admissible de façon expérimentale. Il y a donc tout lieu de penser, en l'absence de démonstration contraire du recourant, qu'elle correspond à la réalité des faits. A cet égard, le recourant ne peut invoquer à son avantage les pourcentages admis en faveur des agents d'assurance, leur situation étant différente.

5. Le recourant s'est plaint en vain durant la procédure de réclamation du fait que les déductions en cause avaient été admises durant la période fiscale précédente. Il n'a pas repris cet argument dans son recours et il n'y a pas lieu d'y revenir, sinon pour préciser que la position de l'autorité intimée, fondée sur les principes de la périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des périodes fiscales, est tout à fait justifiée (v. ch. 7, p. 6, de la décision sur réclamation).

6. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. La déduction de Fr. 2'000.-- admise au titre de frais de repas implique que le revenu imposable dans le canton de Vaud doit être fixé à Fr. 101'800.-- (revenu global de Fr. 102'600.-- au taux de Fr. 36'600.--). En application de l'art. 55 LJPA, un émolument de justice réduit sera mis à la charge du recourant. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I.

Le recours est partiellement admis; la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 29 septembre 1993 est réformée en ce sens que le revenu imposable des époux A. _____ est fixé à Fr. 101'800.-- (revenu global de Fr. 102'600.-- au taux de Fr. 36'600.--). II.

Un émolument de justice de Fr. 350.-- (trois cent cinquante francs) est mis à la charge du recourant, A. _____.

mp/Lausanne, le 9 janvier 1995 Au nom du Tribunal administratif : Le président: _____ Le greffier: _____ Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint