

VD_OMNI FI.1995.0106 vom 2. Dezember 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-12-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0106

FR: VD_OMNI FI.1995.0106 du 2 décembre 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0106 del 2 dicembre 1996

Regeste

c/ACI | La qualification de l'activité lucrative (principale ou accessoire) ne joue aucun rôle dans la fixation du total des rev. du contribuable. Déd. forfaitaire de 20% appliquée au rev. de la femme du rec., une activité exercée 2 à 4 jours par mois, devant être qualifiée d'access. Primes de l'ass. incendie de mobilier de ménage non déductibles en qualité de frais d'entretien et d'adm. des immeubles. Participation aux frais d'entretien d'une PPE non admise en déduction, ou non prouvée.

Erwägungen

E. 20

LI, l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages, appréciables en argent. L'alinéa 2 lit. a de cette disposition précise que sont notamment considérés comme revenus imposables, le revenu de toute activité pour le compte d'autrui (traitements, émoluments, salaire, etc.), y compris les revenus accessoires (allocations de renchérissement, indemnités pour prestations spéciales, pourboires, gratifications, tantièmes, etc.) et les revenus acquis en compensation (allocations et indemnités provenant de caisses d'assurances sociales, de caisses de retraite, de fonds de compensation ou de prévoyance sociale, rentes ou indemnités en capital pour la renonciation à une activité, la cessation ou l'inaccomplissement de celle-ci, etc., l'article 29 étant réservé). Les termes de cette disposition permettent sans hésitation d'affirmer que le fait qu'un revenu soit qualifié de provenant d'une activité lucrative principale ou accessoire ne change rien au total des revenus du contribuable, puisque toutes les sources de revenu saisies par cette disposition viendront, pour une période donnée, s'ajouter et constituer le revenu global du contribuable pour cette période. Il n'y aura ainsi pas de divergences entre le montant de revenu pris en compte par l'autorité fiscale et celui déclaré par le contribuable. Il en va différemment au moment d'opérer les déductions autorisées au titre de dépenses professionnelles des salariés. b) 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 lit. a et 24 LI). 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), la troisième catégorie étant les autres frais professionnels

(chiffre 12c). En l'espèce, les points de vue des parties diffèrent concernant les lettres b et c du chiffre 12 de la déclaration d'impôt. En vertu de l'art. 75 al. 2 LI, le Département des finances veille à l'application de la loi et des dispositions d'exécution. Il donne des instructions générales aux organes chargés d'appliquer la loi. Dans ce cadre, il édite pour chaque période fiscale, des "Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques" (ci-après les instructions). Les instructions concernant la déclaration d'impôt 1993-1994 précisent ce qui suit concernant le chiffre 3 de cette déclaration, relatif au gain de l'épouse: "Pour le gain de l'épouse, les explications données sous chiffres 1 et 2 (i. e. concernant le revenu provenant d'une activité lucrative dépendante, respectivement indépendante) sont applicables par analogie. Il convient de rappeler que l'activité lucrative exercée par la femme mariée parallèlement à ses occupations ménagères est accessoire si elle est déployée à plein temps occasionnellement et pendant une durée réduite. Est également accessoire l'activité dépendante exercée de manière régulière à moins de 30 % de l'horaire de travail normal." . En matière de gains accessoires, les instructions relèvent, sous chiffre 1: "Au titre de frais d'acquisition, le contribuable peut déduire, en règle générale, sans justification spéciale 20 % des gains accessoires bruts, mais au maximum 2 100 francs par an. Si la déduction est inférieure à 700 francs, elle peut être portée à ce montant sans toutefois être supérieure aux gains accessoires bruts. Le contribuable qui fait valoir des déductions plus élevées en indiquera le détail. (...)." . Le chiffre 12 des instructions, concernant les dépenses professionnelles des salariés indiquent notamment que, comme dépenses professionnelles, le salarié peut déduire les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu, dans la mesure où l'employeur ne les a pas pris à sa charge et expose: "Le contribuable doit être en mesure d'établir la réalité de ses frais professionnels en produisant les pièces justificatives nécessaires. Sont réservées les déductions forfaitaires admises ci-après. Les déductions calculées pour une année doivent être réduites si l'activité lucrative dépendante a été exercée seulement pendant une partie de l'année. Il en va de même lorsque l'exercice d'une activité à temps partiel entraîne une diminution des dépenses professionnelles. (...)." . On relèvera encore qu'en matière d'impôt fédéral direct, la Circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 21 juillet 1992 (Archives de droit fiscal suisse, vol. 61, p. 144 et ss) concernant les dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative dépendante et frais d'acquisition afférents aux gains accessoires prévoit un système similaire à celui prévu par les instructions et exposé ci-dessus. c) En l'espèce, le recourant a fait figurer sur sa déclaration d'impôt des frais de travail par équipe/frais de repas ou de résidence hors domicile de fr. 4'800.- pour chacune de deux années de la période de calcul et des autres frais professionnels de fr. 3'400.- pour les mêmes périodes. Ces montants correspondent en réalité au double des forfaits annuels autorisés par les instructions pour chacune des rubriques concernées. Il convient par conséquent d'examiner si l'autorité fiscale était fondée à diviser ces montants par deux et à appliquer la déduction forfaitaire de 20 %, prévue par les instructions au titre de frais d'acquisition des revenus accessoires, aux gains réalisés par l'épouse du recourant. Dans son acte de recours du 21 octobre 1995, X. _____ s'étonne qu'il ait été porté à la connaissance de l'administration fiscale que son épouse travaille 2 à 4 jours par mois dans une société zougnoise. Il ne conteste néanmoins pas cette information. Il n'est dès lors pas douteux qu'une activité exercée à cette fréquence et pour la rémunération mentionnée dans les certificats de salaire établis par l'employeur de la femme du recourant les 21 décembre 1992 et 26 février 1993 constitue une activité lucrative accessoire au sens du chiffre 3 des instructions susmentionnées. On ne peut de plus que confirmer la remarque

de l'ACI selon laquelle la déduction forfaitaire de 20 % accordée à l'épouse est plus élevée que celle qui pourrait lui être accordée d'après la durée de son activité lucrative pendant les années de calcul, si cette dernière activité avait été considérée comme principale (voir décision sur réclamation du 21 septembre 1995, chiffre 2, page 3 in fine). 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 d'acquisition du revenu 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 que les frais d'acquisition du revenu de l'activité lucrative accessoire de son épouse soient supérieurs à la déduction forfaitaire de 20 % admise et soient d'un montant équivalant aux déductions forfaitaires admises pour un contribuable exerçant une activité lucrative principale à plein temps. Tout au plus, le tribunal peut-il constater que les certificats de salaire de l'épouse du recourant font état d'une indemnité pour autres frais se montant à fr. 5'330.- pour l'année de calcul 1991 et à fr. 5'585.- pour 1992 et que le calcul opéré par l'ACI, confirmant celui de la commission, ne mentionne pas la prise en compte de ces indemnités qui pourraient être de nature à entraîner le refus de la déduction forfaitaire de 20 %, si elles étaient destinées à couvrir les frais nécessaires à l'acquisition du revenu accessoire de l'épouse du recourant. Le recours doit donc être rejeté sur ce point, la décision de l'ACI, plutôt favorable au recourant au vu des pièces du dossier, étant confirmée. 3.

Le deuxième point du litige porte sur les frais d'entretien d'immeuble admis en déduction selon le chiffre 14 de la déclaration d'impôt. X. _____ soutient ici que c'est à tort que les autorités fiscales n'ont pas pris en compte les primes de l'Etablissement cantonal d'assurance contre l'incendie et les éléments naturels (ECA) et les frais communs liés à une propriété par étages (PPE). a) Aux termes de l'art. 23 al. 1 lit. d LI, sont déduits du revenu les frais d'entretien et d'administration des immeubles et les frais de gérance de la fortune mobilière. Les instructions précisent ce qui suit, concernant le chiffre 14 de la déclaration: "Le contribuable peut déduire au titre de frais d'entretien d'immeubles les frais effectifs d'entretien et d'administration de ses immeubles, soit: - les frais de réparation et de rénovation, en tant qu'ils n'augmentent pas la valeur de l'immeuble; (...); - les primes d'assurances de choses (assurances contre l'incendie, les dégâts par l'eau, les bris de glace, assurance couvrant la responsabilité civile assumée en qualité de propriétaire, etc.); - les autres frais, (...). (...). Le contribuable doit joindre à sa déclaration un état détaillé mentionnant la nature des frais d'entretien de ses immeubles et leur montant. L'autorité fiscale se réserve d'exiger les pièces justificatives. Par mesure de simplification, on admettra en règle générale sans justification, au titre de frais d'entretien, une déduction forfaitaire correspondant au sixième du rendement brut des immeubles (...)." . b) En se référant aux primes d'assurance de choses, notamment concernant les primes d'assurances contre l'incendie, les instructions visent l'assurance des bâtiments au sens des art. 16 et suivants de la Loi du 17 novembre 1952 concernant l'assurance des bâtiments et du mobilier contre l'incendie et les éléments naturels et non l'assurance mobilière traitée aux art. 27 et suivants de cette loi. Or, en l'espèce le recourant sollicite la déduction des primes de l'ECA payées au titre de l'assurance mobilière. En effet, il a fourni en guise de preuve de cette déduction un avis de prime de l'ECA du 12 février 1991, au bas duquel est indiqué: " Indice du coût du mobilier de ménage: 104 La valeur de votre police mobilière "ménage" est dorénavant indexée. (...)." . L'autre avis de prime de l'ECA, du 31 mars 1990, figurant au dossier

concerne la période du 1er janvier au 31 décembre 1990, soit l'année précédant la première des deux années de calcul pour la période fiscale 1993/1994. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé de prendre en compte ces déductions revendiquées par le recourant dans le cadre des frais d'entretien d'immeubles, soit parce qu'elles n'entrent pas dans l'hypothèse prévues à l'art. 23 al. 1 lit. d LI, soit à défaut de pièces justificatives. c) La position de l'autorité intimée est également fondée en ce qui concerne la participation du recourant aux frais d'entretien liés à une PPE. En effet, comme relevé au considérant 2 c) ci-dessus, la charge de la preuve des faits justifiant une diminution de la dette fiscale incombe au contribuable (dans le même sens, RDAF 1991, p. 350 et ss). En l'espèce, le recourant n'a fourni aucune justification de sa participation aux frais communs de la PPE, bien qu'ayant été invité à le faire (voir sur ce point le courrier de la commission du 12 juin 1995), le seul document figurant au dossier étant une attestation de l'administrateur de la PPE du 3 février 1990 concernant les cotisations pour les charges de X. _____ pour les années 1987 à 1989, soit des années n'entrant pas en ligne de compte pour le calcul concernant la période fiscale 1993/1994. Son argumentation consistant à faire valoir que la commission avait la possibilité de se référer aux déclarations antérieures ou aux documents remis par un autre copropriétaire afin de fixer sa participation aux frais d'entretien de la PPE doit également être rejetée. En effet, les principes de la périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des périodes fiscales, rappelés sous considérants 2 a) ci-dessus, ne permettent pas de prendre en compte, pour le calcul de l'impôt dû pour une période donnée, des éléments ne concernant pas la période de calcul déterminante. On précisera de plus que les charges d'entretien liées à une PPE peuvent varier d'une période fiscale à l'autre (en raison par ex. de travaux ou encore de changement dans la répartition des parts entre copropriétaires) et que l'on ne saurait par conséquent se contenter de reprendre les déductions telles qu'elles avaient été opérées pour les périodes précédentes. La même remarque s'impose à propos de la méthode consistant à se référer aux justificatifs fournis par un autre des copropriétaires, la participation aux charges communes étant en effet fonction de l'importance de la part de chacun par rapport à la surface totale de l'immeuble objet de la copropriété. On relèvera en outre que la commission et l'ACI ont pour le surplus admis en déduction tous les frais d'entretien de l'immeuble pour lesquels le recourant a fourni des justificatifs. d) Quant à une éventuelle déduction pour personne diabétique, comme le relève justement la décision sur réclamation du 21 septembre 1995 et conformément à l'art. 120 LI, ce problème échappe à la compétence du tribunal de céans.

4. Il ressort des considérants qui précèdent que les motifs invoqués à l'appui du recours ne permettent pas au tribunal de s'écarter de la décision attaquée. Le recours doit par conséquent être rejeté. L'émolument de recours, arrêté à fr. 600.-, somme compensée par l'avance de frais opérée, doit être mis à la charge du recourant débouté (art. 55 LJPA).

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