

# VD\_OMNI FI.2000.0077 vom 16. Februar 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-02-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2000.0077](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0077)

FR: VD\_OMNI FI.2000.0077 du 16 février 2001

IT: VD\_OMNI FI.2000.0077 del 16 febbraio 2001

## Regeste

c/ACI | Il est difficile de qualifier de frais d'acquisition du revenu des dépenses engagées dans une activité tant professionnelle que bénévole. Au surplus, il appartient en premier lieu à l'employeur de défrayer le contribuable et l'autorité fiscale n'a pas à entrer en matière sur la déductibilité de frais que celui-ci n'a pas qualifié d'inhérents à l'acquisition du revenu

## Erwägungen

### E. 2

décembre 1996; 94/155 du 10 octobre 1995). c) La situation du contribuable exerçant une activité à titre accessoire ne se distingue pas fondamentalement de celui qui l'exerce à titre principal. Dans ce cas de figure toutefois, la déduction forfaitaire est aménagée en un pour-cent, lequel est limité par un maximum et un minimum. Ce forfait réduit est alors censé couvrir l'ensemble des frais professionnels liés à l'exercice de l'activité accessoire et non plus certaines catégories seulement lorsque l'on a affaire à une activité principale (v. en impôt fédéral direct, Circulaire AFC in : Archives 64, 701 et ss, not. 703-704; Ordonnance DFF, art. 10 et appendice). La solution n'est pas différente en matière d'impôt cantonal et communal; on extrait en effet du chiffre 1c des instructions générales, période 1997-1998, le passage suivant du 6ème paragraphe: "Au titre de frais d'acquisition, le contribuable peut déduire, en règle générale, sans justification spéciale 20 % des gains accessoires bruts, mais au maximum 2'200 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. (...)" et du chiffre 12, ibidem, le 2ème paragraphe: "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. (...)". On retient du contenu de ces instructions que le contribuable exerçant une activité lucrative accessoire a, lui aussi, la possibilité de revendiquer la déductibilité des dépenses effectivement engagées pour l'acquisition du revenu imposable, en lieu et place de la déduction forfaitaire. En pareil cas, il lui incombe, eu égard à la répartition du fardeau de la preuve, d'une part, de justifier les montants annoncés dans sa déclaration, d'autre part, d'établir leur relation de causalité avec le revenu accessoire réalisé (v. arrêt FI 95/106, déjà cité). 2. a) Dans le cas d'espèce, on relève en premier lieu que, dans sa déclaration relative à la période 1997-1998, le recourant a annoncé en déduction de son revenu net imposable, au chiffre 12, trois montants forfaitaires : 1'068 fr. pour frais de transport (soit jusqu'à 2 km de distance entre domicile et lieu de travail; instructions générales, ch. 12a), 2'068 fr. pour frais de repas de midi pris chaque jour de travail hors du domicile (ibid., ch. 12b), 1'800 fr. pour autres dépenses professionnelles (soit le minimum prévu au chiffre 12c, ibid.). Il a procédé au demeurant de manière similaire dans les déclarations ayant trait aux périodes précédentes,

pour les frais de transports tout au moins (soit 991, respectivement 881 fr. par an; v. ch. 12a, instructions 1995-1996 et 1993-1994). Ainsi, le recourant a assimilé à tort sa situation à celle d'un contribuable exerçant une activité lucrative à titre principal, sans tenir compte du fait qu'il ne consacrait qu'une partie de son temps à réaliser un revenu de son travail. C'est dans ces conditions à juste titre que l'autorité de taxation a refusé la déductibilité des montants annoncés pour limiter à 2'200 francs par an la déduction invoquée à ce titre. Le recourant soutient avoir été induit en erreur sur ce point par le comportement de l'administration. Il invoque deux éléments à cet égard : d'une part, il se plaint du contenu quelque peu ambigu des instructions générales au chiffre 12; d'autre part, il reproche à l'autorité de taxation de n'avoir pas signifié de façon claire, dans les décisions de taxation des périodes 1993-1994 et 1995-1996, qu'elle avait refusé à la déduction les montants forfaitaires alors revendiqués. Cela est pourtant douteux; il ne pouvait échapper au recourant que l'exercice d'une activité à temps partiel ne lui permettait pas de prétendre à la totalité des montants forfaitaires annoncés à la déduction. Du reste, au chiffre 12, 3ème paragraphe, les instructions générales indiquent expressément que ces déductions "(...) 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(...)." Peu importe à cet égard que le recourant n'ait pas d'emblée saisi la portée des décisions de taxation des périodes antérieures sur ce point. On relève par ailleurs que ces dernières se bornent à constater que le revenu net alors réalisé était trop peu élevé pour être imposable; l'admissibilité ou non des forfaits alors revendiqués par le recourant n'a donc eu aucune incidence. A supposer du reste que les instructions manquent de clarté - ce qui n'est pas le cas - cela ne suffirait pas encore pour considérer qu'elles contiennent une promesse d'accueillir à la déduction du revenu réalisé par une personne exerçant une activité accessoire les montants forfaitaires figurant au chiffre 12 de la déclaration. On doit en effet attendre du contribuable une lecture raisonnable desdites instructions; or, a priori, les dépenses engagées pour l'exercice d'une activité principale sont plus élevées que celles auxquelles est exposé le contribuable exerçant une activité accessoire, ce qui justifie des forfaits plus élevés dans le premier cas.

b) Quoi qu'il en soit, le recourant s'estime en mesure de revendiquer, en lieu et place du forfait annuel de 2'200 francs qui ne couvrirait pas, selon lui, ses frais d'acquisition, la déductibilité des dépenses effectives auxquelles il a été réellement engagé, ces dernières étant plus élevées; là se situe du reste l'objet de son pourvoi (cf. écriture de recours du 20 septembre 2000, p. 2). On se réfère ici à la liste par laquelle le recourant s'est, durant la procédure de réclamation, prévalu de frais engagés à hauteur de 5'329 fr. 20 en 1995 et de 7'118 fr. 50 en 1996 et reproduite dans l'exposé en fait du présent arrêt. aa) S'agissant des frais de déplacement dont il demande la déductibilité, le recourant, bien que le fardeau de la preuve de la justification de ces dépenses repose sur ses seules épaules, n'a produit aucun document, à l'exception d'un abonnement TL durant les mois de novembre et décembre 1996. On pourrait s'en tenir à cette première constatation et refuser la déduction pour ce seul motif déjà. On constate cependant en second lieu que le recourant explique avoir effectué plusieurs trajets hebdomadaires pour se rendre soit chez D. \_\_\_\_\_ SA soit à la C. \_\_\_\_\_, en empruntant les transports publics; cela est plausible. Or, les montants qu'il déclare à ce titre, soit 1'056, respectivement 704 francs en 1995 et en 1996, sont supérieurs au coût annuel d'un abonnement TL bleu-blanc (588 fr.); le recourant ne s'en explique pas. Enfin, le recourant, comme on le verra ci-dessous, expose qu'il est contraint de travailler chez lui, pour le compte de la C. \_\_\_\_\_ notamment, cette dernière ne pouvant mettre un

local à sa disposition; il serait, dans ces conditions, hautement surprenant qu'il ait à effectuer en moyenne quatre trajets hebdomadaires entre son domicile et le siège de cette C.\_\_\_\_\_. Dès lors, à supposer que l'on entre en matière sur ce poste quant au principe, force est de constater que le rapport de causalité avec les gains accessoires réalisés n'est pas démontré. bb) Le recourant revendique la déduction, à hauteur de 1'836 fr. en 1995 (voir sa correction du 23 janvier 2001) et de 912 fr. en 1996, de frais de repas pris hors de son domicile. Quant au principe, on rappelle que ses frais peuvent être déduits lorsque le contribuable doit prendre ses repas hors de son domicile en raison de son travail et fait face ainsi à des frais supplémentaires liés à l'acquisition du revenu (v. Rivier, op. cit., p. 377). Le recourant ne fournit toutefois aucune pièce (telle que tickets de caisse, quittances de restaurant, etc.). Dès lors, il prétend à l'application in casu du forfait journalier de 12 francs pour chaque repas pris à l'extérieur. Or, si l'on s'en tient à ses explications, il aurait, chaque jour ouvrable durant lequel il a travaillé chez D.\_\_\_\_\_ SA, pris le repas de midi dans un restaurant de la place; cela bien que la distance entre le chemin \*\*\*\*\*, où se trouve les locaux de D.\_\_\_\_\_ SA, et le chemin de \*\*\*\*\* ne soit pas considérable au point de le contraindre chaque jour à déjeuner à l'extérieur. Sur ce poste également, le lien de causalité entre la dépense et le revenu est sujet à caution. cc) Quant aux autres frais d'acquisition du revenu, soit le recourant a produit les pièces justificatives, soit il n'a au contraire produit aucun document probant. Cela étant, le débat a trait pour l'essentiel au rapport de causalité entre ces dépenses et les gains accessoires réalisés qui, s'agissant de chaque poste, n'est pas établi. Si l'on fait abstraction de son activité chez D.\_\_\_\_\_ SA, il est au demeurant surprenant que le recourant soit exposé à de pareilles dépenses pour l'exercice de son activité pour la C.\_\_\_\_\_, lors même que cette dernière ne lui a rapporté, brut, que 5'544 fr., respectivement 6'978 fr. 50 en 1995 et 1996, soit un revenu proche de zéro. C'est le lieu de relever que cette activité paraît proche du bénévolat; on pourrait imaginer que le recourant se soit investi sans véritablement compter auprès de cette C.\_\_\_\_\_, mais qu'il s'est en quelque sorte ravisé au moment de déclarer le revenu correspondant au fisc. La liste des frais auxquels le recourant a été exposé durant les années 1995 et 1996 et des remboursements de la C.\_\_\_\_\_ conforte le tribunal dans cette impression; on relève en effet que le montant de la participation qu'il a reçue est parfois inférieure aux dépenses effectives, ce qui paraît incompatible avec le but au demeurant lucratif que doit revêtir toute activité salariée. Ces constatations rendent difficile à qualifier de frais d'acquisition du revenu, des dépenses engagées dans une activité tant professionnelle que bénévole. Quoiqu'il en soit, il eût avant tout appartenu à son employeur, vu l'art. 327a CO, de défrayer le recourant; or, celui-ci a répondu à la demande expresse du juge instructeur sur ce point qu'il n'avait jamais exigé de la C.\_\_\_\_\_ qu'elle lui rembourse ses frais effectifs, ni même qu'elle y participe dans une certaine mesure. Dans ces conditions, l'autorité fiscale n'avait pas à entrer en matière sur la déductibilité de frais que l'employé lui-même n'a pas cru devoir qualifier d'inhérents à l'acquisition de son revenu, à tout le moins dans le cadre de sa relation avec son employeur. aaa) Ainsi, le recourant assure être contraint de travailler chez lui, notamment pour le compte de la C.\_\_\_\_\_ qui, on l'a vu, ne peut mettre de local à sa disposition, et parfois pour le compte de D.\_\_\_\_\_ SA également. Il va même jusqu'à expliquer que le couple aurait pu, sans cette obligation d'affecter une pièce de son appartement à des fins "professionnelles", se satisfaire de louer un deux pièces. Il revendique donc un forfait de 150 francs par mois à ce titre et produit à cet effet le bail à loyer dont il ressort que le loyer mensuel de l'appartement est de 900 francs, plus charges (45 fr.). Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'un contribuable revendique la déductibilité du coût

du loyer d'une pièce de son appartement privé affectée à l'usage de son activité professionnelle, la déduction peut être admise si deux conditions sont réunies: d'une part, l'employeur ne lui offre pas la possibilité de disposer d'un tel local, d'autre part, la pièce en question est exclusivement affectée à l'exercice de cette activité et ne sert pas en outre à des fins privées (v. StE 1991 B. 22.3, n° 9; v. en outre StE 1985 B. 22.3, nos 9 et 10). Or, en l'occurrence, on ne saurait perdre de vue que le recourant est, avant tout, étudiant en théologie et que, dans ce cadre, il doit de toute façon pouvoir disposer d'un bureau - qui, certes, aurait pu être dans sa chambre si le recourant ne vivait pas déjà de façon maritale - donc d'une pièce. Du reste, le couple A. \_\_\_\_\_ - B. \_\_\_\_\_ loue l'appartement en question depuis le 1er août 1991, alors que le taux d'activité du recourant n'était, cette année-ci, que de 5% si l'on se fie à la déclaration 1993-1994. Contrairement à ce que celui-ci indique, ce ne sont donc pas des impératifs liés à l'exercice de ses deux activités lucratives qui ont contraint le couple à disposer d'une pièce supplémentaire; ces dernières ont en effet pris plus d'ampleur une fois le couple installé dans l'appartement. bbb) Des conclusions similaires peuvent être tirées s'agissant des frais d'abonnement et de conversations téléphoniques auxquels le recourant dit être exposé dans le cadre de son activité, bien que la nécessité de ces dépenses sur un plan professionnel soit douteuse. S'agissant en effet de l'abonnement, il est absurde de soutenir que l'exercice à domicile d'une activité lucrative contraint le recourant à disposer d'un téléphone chez lui; comme chez la plupart des habitants de ce pays, ce sont avant tout des raisons d'ordre privé qui dictent la conclusion d'un abonnement téléphonique. Quant aux conversations, le recourant ne peut se contenter d'invoquer à cet égard une déduction forfaitaire mais doit en indiquer le détail, ce dont il s'est de toute façon affranchi, même en tenant compte de la production des factures. ccc) Enfin, le recourant allègue avoir fait l'acquisition, en 1996, d'un ordinateur en remplacement du précédent appareil, hors d'usage. Il revendique en totalité la déduction de la facture d'achat, soit 2'190 francs, sous-entendant ainsi que l'usage de cet ordinateur est exclusivement affecté à des fins professionnelles. Or, sur ce point, la jurisprudence apparaît plus que restrictive. La déduction des frais d'acquisition d'un ordinateur a, certes, été admise dans quelques cas; mais elle était revendiquée par exemple par un professeur qui, bien qu'il n'enseignât point l'informatique, devait disposer de solides connaissances dans les domaines du hardware et du software, le Tribunal fédéral ajoutant cependant que la part privée était une question d'appréciation (ATF du 27 mai 1999, publié in StE 2000 B. 22.3, n° 70). La déduction d'une dépense identique a en outre été admise, mais à titre de frais nécessaires au perfectionnement professionnel, pour un ingénieur de développement en technique d'automatisation; le Tribunal fédéral a par ailleurs admis la déduction, à titre de frais d'acquisition du revenu, d'un amortissement - qualifié de moins-value due à l'utilisation du bien - dans la mesure où l'acquisition de cet outillage professionnel coûteux était conditionné et nécessité par la profession du contribuable (v. StE 1993 B. 22.3, n° 49). Dans le même arrêt, le Tribunal fédéral a en revanche confirmé la non-déductibilité de la part privée afférente à cet ordinateur (évaluée in casu à 25%; ibid.; v. en outre, dans le même sens, un arrêt neuchâtelois, in StE 1990, B. 22.3, n° 31). Dans le cas d'espèce, le lien de causalité apparaît douteux. En premier lieu, on relève que D. \_\_\_\_\_ SA met au demeurant à sa disposition, tout au moins lorsqu'il est sur place, un appareil de ce genre; le recourant admet du reste lui-même que l'acquisition d'un ordinateur relevait dans ce cas de la convenance personnelle. En second lieu, ce sont avant tout des impératifs d'ordre privé - ce que traduit du reste le recourant par l'emploi de la première personne : "Mon ordinateur" - qui ont dicté l'acquisition de cet appareil; c'est bien parce que le précédent ordinateur était

arrivé au bout que le recourant en a acheté un nouveau. Le recourant a en fait profité de l'occasion de ce qu'il détenait un ordinateur à des fins personnelles pour effectuer certains travaux pour le compte de la C.\_\_\_\_\_. Une constatation similaire peut être faite s'agissant de la photocopieuse dont le coût total est revendiqué à titre de déduction. Dans l'un comme dans l'autre cas, le lien de causalité n'est pas démontré. dd) On retire dès lors de ce qui précède que le recourant, compte tenu de sa situation, ne pouvait prétendre à une déduction supérieure au forfait maximal qu'il pouvait revendiquer, à savoir 2'200 francs par an. Dès lors, en faisant application in casu de ce montant, l'autorité de taxation n'est certainement pas tombée dans l'arbitraire. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument judiciaire sera au surplus mis à la charge du recourant qui succombe.

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