

VD_OMNI FI.2000.0089 vom 16. Februar 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0089

FR: VD_OMNI FI.2000.0089 du 16 février 2001

IT: VD_OMNI FI.2000.0089 del 16 febbraio 2001

Regeste

c/ACI | Une indemnité d'expatriation et de déménagement versée par l'employeur à titre exceptionnel ne doit pas être prise en considération dans le revenu immédiatement imposable l'année où l'assujettissement du contribuable a débuté mais dans le revenu moyen imposable de la période fiscale suivant le début d'assujettissement.

Erwägungen

E. 21

al. 1 lit. a AIFD, n° 23, p. 241; Höhn/Waldburger, op. cit., § 14 n° 30; Rivier, op. cit., p. 374; références citées). Peu importe la forme que revêt cette prestation; il peut s'agir d'un salaire, d'une participation au résultat de l'exploitation ou sur certaines affaires, d'une gratification, d'une indemnité, voire d'actions ou options dans la société, soit en substance tout avantage appréciable en argent trouvant sa source dans un rapport de travail (cf., outre les auteurs précités, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, § 7 n° 14, p. 73). b) Le contribuable doit pouvoir disposer effectivement de ce revenu pour que ce dernier reflète sa capacité contributive réelle; c'est donc à partir du revenu net que sera calculé l'impôt. Dès lors, on ne tient notamment pas compte, dans l'appréciation de ce revenu net, des dépenses nécessaires à son acquisition que le contribuable est autorisé à déduire (Rivier, op. cit., p. 303; Känzig, ad art. 22 al. 1 lit. a AIFD, n° 23, p. 511). On entend en règle générale par frais d'acquisition du revenu toutes les dépenses effectuées par le contribuable et qui sont nécessaires à cette acquisition (art. 23 lit. a LI et 9 al. 1 LHID; v. Oberson, op. cit., n° 133, p. 113; Rivier, op. cit., p. 375; Känzig, ibid.). Il peut s'agir aussi bien des dépenses faites immédiatement (Archives de droit fiscal 62, 403) que celles qui représentent la conséquence de l'activité professionnelle (Archives 64, 232); l'essentiel est, pour justifier de la dépense, de pouvoir démontrer l'existence d'un lien de causalité entre l'activité exercée et les frais encourus (cf. Circulaire de l'Administration fédérale des contributions, in Archives 64, 701 et ss; v. ATF 124 II 29, cons. 2a, avec renvois; v. en outre Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, ad art. 9 LHID, n° 9, p. 140). Ainsi n'en font pas partie ni les dépenses préparatoires en vue d'améliorer le revenu (qui doivent être distinguées des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels), ni les dépenses d'entretien du contribuable et de sa famille (telles que les frais de nourriture, d'habillement, d'habitation, etc.), ni les impôts directs (v. art. 24 LI; v. ég. art. 9 al. 1 in fine et al. 2 LHID; cf. plus particulièrement sur cette question, Höhn/Waldburger, § 14 nos 83 et ss, réf. citées, ainsi que Ernst Blumenstein/ Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, p. 222). La doctrine (cf. Rivier, pp. 376-377) distingue les frais d'acquisition proprement dits, qui peuvent être déduits du revenu brut dans la mesure où ils ne sont pas remboursés à l'employé dans le cadre de l'art. 327a CO, des frais liés à l'acquisition du revenu, à savoir les frais de déplacement, d'une

part (v., pour l'impôt cantonal et communal, Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, période fiscale 1997-1998, ch. 12a), les frais de repas, d'autre part (ibid., ch. 12b); on doit réserver en outre une troisième catégorie pour les autres frais professionnels déductibles (ibid., ch. 12c). Elle exclut toutefois du cercle des frais d'acquisition déductibles les dépenses engagées en vue d'un déménagement lié au changement d'emploi ou de lieu de travail (v. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkte Bundessteuer, Zürich 1985, ad art. 22 lit. a AIFD, n° 6). La CCRI a, dans sa jurisprudence, par deux fois refusé la déductibilité de tels frais, dans la mesure où ils ne sont pas en eux-mêmes liés étroitement à l'exercice d'une nouvelle activité, mais font partie des dépenses d'entretien du contribuable et constituent en conséquence une forme d'emploi du revenu (v. prononcés D., du 29 novembre 1976, et A., du 17 mars 1975, in RDAF 1975, 398). On relèvera, par souci d'être complet, qu'un arrêt zurichois du 22 août 1985 a réservé le cas particulier - mais non assimilable à la présente espèce - du déménagement rendu indispensable par une obligation légale ou réglementaire de résidence (v. StE 1986, B. 22.3, n° 12). c) En l'espèce, il ressort des certificats délivrés par B._____ SA que le recourant a perçu entre août et octobre 1998 une indemnité de 9'621 francs pour son déménagement de Z._____ et son installation dans notre pays. Bien que cela ne lie pas forcément l'autorité fiscale, l'employeur a lui-même traité cette indemnité comme un élément du salaire brut versé au recourant et l'a soumis en conséquence aux cotisations sociales obligatoires. Dans sa pratique au demeurant constante (cf. lettre du 10 juillet 1992 adressée à la fiduciaire Atag Ernst & Young, dont une copie a été versée au dossier), l'ACI considère du reste une telle indemnité en tant que complément de salaire. Or, cette pratique doit ici être approuvée pour trois raisons : d'une part, cette prestation constitue un revenu dans la mesure où, après son versement, le patrimoine du bénéficiaire s'en trouve en contrepartie accru; d'autre part, son origine et sa cause doivent être recherchées exclusivement dans le rapport de travail liant le recourant à B._____ SA; enfin - et surtout - l'employé garde la libre disposition de l'indemnité qu'il reçoit. Il reste encore à déterminer si cette prestation fait ou non partie du revenu net imposable et, si tel est le cas, le recourant pourrait prétendre à sa déductibilité. Pour s'installer en Suisse, le recourant a été exposé à divers frais qu'il estime à environ 15'000 francs dont la cause serait exclusivement à rechercher dans la prise de son nouvel emploi chez B._____ SA; cela explique, selon lui, que son employeur ait participé à ses dépenses en le gratifiant de l'indemnité litigieuse. Il assimile en quelque sorte ses frais de déménagement à des frais de déplacements professionnels; dans ce dernier cas en effet, on n'aurait guère d'hésitation à exclure du revenu imposable l'indemnité versée au contribuable par son employeur (à tout le moins si elle n'a pas été calculée de façon trop généreuse, v. arrêt FI 96/022 du 19 mars 1997). Dans le cas d'espèce, cette assimilation apparaît toutefois douteuse, dans la mesure où il n'est pas démontré que les frais engagés par le recourant ne sont pas indissolublement liés à l'exercice de son activité lucrative chez B._____ SA. On doit sans doute concéder au recourant le fait que son arrivée dans notre pays a pu être provoquée en quelque sorte par ce nouvel emploi; compte de tenu de la distance et de sa situation familiale, il ne saurait en effet être question pour lui de conserver à la fois son ancien domicile britannique et de prendre une chambre à proximité de son nouveau lieu de travail. Ce n'est toutefois que si une situation de ce genre s'était présentée que l'indemnité versée par l'employeur aurait éventuellement pu être exclue du revenu imposable du recourant. Dans un tel cas de figure où le contribuable réside dans une chambre ou un studio à proximité de son lieu de travail, sans avoir en revanche l'intention de s'y établir (v. sur cette question, arrêt FI 2000/0043 du 29 septembre 2000, notamment

cons. 2b, références citées) le coût de l'hébergement peut en effet être considéré comme une dépense indissolublement liée à l'acquisition du revenu. La présente espèce s'en distingue cependant en ce que le recourant s'est établi avec son épouse dans le district de Y. _____ pour y vivre, au moins tant et aussi longtemps que son lieu de travail se situe dans la région de Y. _____. Le recourant perd ainsi de vue que les frais de déménagement et d'installation de ce nouveau domicile relèvent, dans ces conditions, de façon prépondérante des dépenses d'entretien du couple, dont l'habitat fait partie (cf. Höhn/Waldburger, § 14, nos 83-84). Dans les arrêts précités, la CCRI avait du reste déjà relevé, dans deux précédents comparables, qu'il s'agissait là d'une forme d'emploi d'un revenu et non d'une condition nécessaire à l'exercice de l'activité lucrative. Il résulte de ce qui précède que l'indemnité litigieuse fait bien partie du revenu imposable et que le recourant ne saurait prétendre à sa déductibilité. C'est dans ces conditions à bon droit que l'autorité de taxation a ajouté le montant de 9'621 francs au revenu imposable déclaré par le couple. La décision attaquée doit, sur ce point, être confirmée, sous réserve d'une vérification du revenu net dégagé ainsi (v. ci-dessous cons. 3b).

3. Le recourant voit, à titre subsidiaire, dans cette prestation une indemnité exceptionnelle que l'autorité de taxation ne pouvait prendre en considération durant la période fiscale 1999-2000 (années de calcul 1997-1998) mais, au contraire, durant la période où elle a été versée, soit celle durant laquelle l'assujettissement du couple s'est réalisé (1998).

a) En règle générale et jusqu'au 1er janvier 2003, date à compter de laquelle la nouvelle loi sur les impôts directs sortira ses effets, le revenu annuel moyen réalisé durant les deux années civiles précédant la période bisannuelle de taxation sert de base au calcul de l'impôt dû pour chacune des deux années de la période de taxation (art. 71 al. 1 LI). Lorsque les conditions d'assujettissement sont réalisées en cours de période de taxation, l'art. 71 al. 3 LI apporte une dérogation à ce principe; dans ce cas, deux périodes doivent être distinguées. Durant la première période, soit celle durant laquelle période de calcul et période de taxation coïncident, l'impôt doit être déterminé sur la base du revenu acquis après que se sont réalisées les conditions du début d'assujettissement jusqu'à la fin de la période fiscale, converti en un revenu annuel; on parle dans ce cas d'imposition immédiate (v. art. 40 al. 3 et 44 al. 1 LIFD; 15 al. 5 LHID). Durant la période suivante, on retiendra le revenu dès le début de l'assujettissement mais en prenant au moins le revenu d'une année (v. art. 44 al. 1 lit. b LIFD; 15 al. 3 lit. b LHID). Cela a pour conséquence qu'un même revenu peut servir deux fois d'assiette de la taxation; la première fois dans le cadre de l'imposition immédiate, la fois suivante dans le cadre de l'imposition selon le système *praenumerando* (cf. Rivier, *op. cit.*, p. 468; Oberson, § 7, nos 203-204; Markus Reich, *Die zeitliche Bemessung bei den natürlichen Personen*, in *Archives* 61, p. 327 et ss, not. 330). En revanche, les recettes extraordinaires qui accroissent le revenu ou, au contraire, les charges extraordinaires qui le grèvent ne sont prises en considération que pour la période fiscale (en principe entière) suivant celle où l'assujettissement a débuté (v. art. 44 al. 2 LIFD; Rivier, *ibid.*; Oberson, *ibid.*, n° 205; Reich, *ibid.*; v. en outre TA, arrêt FI 98/003 du 13 décembre 2000)

b) Etant donné le début d'assujettissement des époux A. _____ en août 1998, l'autorité a pris, comme assiette de la taxation 1998 le revenu net du recourant, annualisé sur douze mois et imposables pro rata temporis, soit 93'660 francs. C'est à juste titre qu'elle n'a pas pris en considération dans ce revenu imposable immédiatement l'indemnité de 9'621 francs dans la mesure où, par définition, ce montant a été accordé au recourant à titre tout à fait exceptionnel, compte tenu de son déménagement de Z. _____ en Suisse, événement qui, en principe, n'est pas censé se reproduire. On doit par conséquent partager l'opinion de l'autorité intimée selon laquelle ce montant doit être compris dans le

revenu moyen imposable durant la période 1999-2000. Cela étant, il a lieu de réformer tout de même la décision attaquée sur un autre point, invoqué du reste par le recourant à l'appui de sa réclamation. Il s'avère que, dans le revenu imposable moyen net durant la période fiscale 1999-2000, l'indemnité versée par B. _____ SA a été prise en considération dans son montant brut, lors même que des déductions sociales ont été opérées par l'employeur, ce qui ressort du certificat de salaire produit. Dans ces conditions, il y a lieu de déduire de ce revenu brut les cotisations afférentes à cette indemnité, soit 1'109 francs (11,533%). Le revenu moyen net imposable durant la période en question, avant les déductions à opérer au chiffre 11 à 17 de la déclaration, devrait donc être ramené à 97'952 francs, au lieu de 98'507 francs. 4. Enfin, à titre plus subsidiaire, le recourant revendique la déductibilité, du revenu imposable durant la période fiscale 1999-2000, de la somme forfaitaire de 3'098 francs à titre d'autres frais professionnels (ad Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration, période fiscale 1999-2000, ch. 12c; déduction forfaitaire de 3% du salaire net selon le certificat de salaire). L'autorité de taxation - et avec elle l'ACI - avait admis à ce titre un montant de 2'809 francs; or, il s'avère effectivement que le recourant peut revendiquer à ce titre non pas une déduction de 2'954 francs (3% de 98'507 fr.), comme le demande l'autorité intimée, mais 2'939 francs (3% de 97'952 fr.). En revanche, on ne saurait suivre le calcul du recourant (3% de 103'281 francs), dans la mesure où, avec ce dernier calcul, il prend en considération la totalité de l'indemnité de 9'621 francs qui lui a été versée pour déterminer le revenu moyen imposable conformément à l'art. 71 al. 1 LI, alors que cette indemnité doit être prise en compte à raison de la moitié durant chaque année de la période fiscale. 5. Il résulte ainsi des considérants qui précèdent que le recours doit être partiellement admis. La décision attaquée sera réformée en ce sens que le revenu imposable du couple A. _____ pour la période 1999-2000 sera fixé à 81'700 francs, quotient 1,8, au lieu de 82'400 francs; dite décision est au surplus confirmée. Dans la mesure où le recourant succombe sur la majeure partie de ses griefs, il se justifie de mettre à sa charge un émolument judiciaire que l'on réduira cependant, au vu des circonstances, à 650 francs.

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