

VD_OMNI FI.2001.0007 vom 15. Mai 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-05-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0007

FR: VD_OMNI FI.2001.0007 du 15 mai 2001

IT: VD_OMNI FI.2001.0007 del 15 maggio 2001

Regeste

c/ACI | Le contribuable ne peut prétendre à la fois à l'exclusion des indemnités forfaitaires de représentation de son revenu imposable et à la déductibilité de ce même revenu d'autres frais professionnels forfaitaires versés au même titre.

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). 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 (Rivier, p. 304). 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, les frais de repas, d'autre part; on doit réserver en outre une troisième catégorie pour les autres frais professionnels déductibles. La déclaration pour l'impôt cantonal et communal et les instructions de l'ACI prévoient 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). S'agissant des frais de repas, on rappelle, quant au principe, que ces 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). 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 3% du salaire net selon le certificat de salaire, mais au minimum 1'800 francs et au maximum de 3'600 francs (montants 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; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 929 ss). c) Dans le but d'harmoniser, 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. aa) 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). L'entreprise peut, lorsque son règlement a été approuvé par l'ACI, se dispenser de fournir

l'indication de ce montant sur le certificat de salaire et se contenter de rappeler l'existence d'un règlement approuvé par l'ACI (ibid.). bb) 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; la réglementation doit en particulier poser le principe du versement d'indemnités pour frais de représentation et définir le cercle des bénéficiaires (ibid., p. 587-588). Généralement, les frais de représentation versés à un dirigeant d'une entreprise sont liés à l'acquisition par cette dernière d'un certain revenu. Pour apprécier ces versements, il y a lieu d'examiner si les prestations effectuées trouvent effectivement leur origine dans la fonction de représentation externe de la société vis-à-vis des tiers et de la clientèle, exercée de façon permanente par le récipiendaire (v., s'agissant d'un cadre d'une entreprise, arrêts FI 95/016 du 15 janvier 1996 et 93/154 du 9 janvier 1995). 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 (Revue fiscale 1986, p. 588). Ces indemnités ne sauraient en revanche être allouées en vue de rembourser des dépenses professionnelles qui, selon l'usage commercial, donnent lieu au versement d'indemnités pour frais forfaitaires ou non forfaitaires (ibid.). 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 de représentation effectifs sont supérieurs à l'indemnité versée par son employeur; s'il y parvient, il pourra sur ce point prétendre à une déduction supplémentaire (op. cit. p. 589). En l'absence d'un devoir permanent de représentation, les indemnités allouées à ce titre seront incluses dans la rémunération brute (ibid.). En revanche, l'entreprise n'est pas dispensée de l'obligation de faire figurer cette indemnité forfaitaire sur le certificat de salaire du récipiendaire. Toujours selon la circulaire précitée, l'entreprise qui entend verser à l'un ou à l'autre de ses collaborateurs des indemnités pour frais de représentation doit adresser à l'ACI une liste des bénéficiaires de ces indemnités, au début de chaque période fiscale, au plus tard à fin février. Une procédure de contrôle est alors mise en oeuvre en deux phases. En premier lieu, l'ACI contrôlera le respect des conditions formelles d'admission des indemnités (soit notamment l'adoption d'un règlement d'entreprise); à défaut, l'absence de devoir de représentation sera présumée et les indemnités incluses dans la rémunération brute. En second lieu, l'autorité de taxation (soit la commission d'impôt pour les personnes physiques) effectuera un contrôle matériel d'admission des indemnités; si elle arrive à la conclusion que le bénéficiaire n'a pas un devoir permanent de représentation, l'indemnité allouée sera incluse dans la rémunération brute; il en sera de même lorsque ce dernier n'a pas engagé les dépenses que l'indemnité est censée couvrir (ibid., pp. 588-589). On peut s'interroger sur la nature de l'approbation par l'ACI tant de la liste des bénéficiaires que des montants alloués à ceux-ci. On ne saurait y voir une décision; l'entreprise peut cependant obtenir de l'ACI une décision préjudicielle sur

cette question (ibid., p. 589). En réalité, il faut y voir une promesse de l'autorité faite à l'égard du contribuable personne morale d'admettre, lorsque les conditions susrappelées sont réalisées, la prise en compte de ces indemnités dans les frais de l'entreprise, sans qu'il soit besoin de les justifier par pièces; il s'agit sans doute également d'une promesse de l'autorité à l'égard du contribuable personne physique de ne pas considérer, moyennant le respect de certaines conditions, ces montants en tant que revenu. Dès lors, le contexte paraît être celui de la protection de la bonne foi; l'autorité, censée compétente pour le faire, est liée par la promesse à l'égard de l'administré de traiter dans un sens déterminé une situation concrète (v., notamment, Pierre Moor, *Droit administratif I*, 2ème éd., Berne 1994, n° 5.3.2.1, p. 430; Katharina Sameli, *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, in *ZSR/RDS* 1977 II 289 et ss; nombreuses références citées). Il est vrai cependant que, dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral affirme parfois qu'en droit fiscal, ce principe "ne saurait avoir qu'une portée limitée" (ATF 118 Ib 312; 101 Ia 92; v. sur ce point les critiques de Moor, op. cit., n° 5.3.1, p. 429), ce domaine du droit étant en effet marqué par une application rigoureuse du principe de la légalité. On pourrait aussi songer au principe de l'égalité de traitement, à laquelle contreviendrait une dérogation à la loi au profit d'un contribuable, en application du principe de la bonne foi (André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 395, paraît se rallier à cette jurisprudence, tout en soulignant que, en règle générale, le fisc est lié par ses promesses; pour un exemple où le TF conclut à l'application du principe de la bonne foi malgré ces considérations d'égalité de traitement, v. *Archives* 60, 58; cf., sur ce caractère exceptionnel de l'application du principe de la bonne foi, Jacques-André Reymond, *La bonne foi de l'administration en droit fiscal*, in *Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève*, p. 367 ss). On notera encore à ce stade que la pratique décrite ci-dessus est plus généreuse que celle préconisée par une partie de la doctrine (cf. Heinz 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. 375). 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 10'000 francs pour frais de représentation sur la base des explications convaincantes du contribuable. De même, l'administration fiscale a même, dans certains cas, admis le principe d'une indemnité pour frais versée sous une forme forfaitaire, nonobstant l'absence d'un règlement d'entreprise (sur cette pratique, v. arrêt FI 93/148 du 28 décembre 1994, cons. 2, in fine). d) De ce qui précède, on retient que l'autorité de taxation des personnes physiques n'est pas liée par l'approbation, par l'ACI, de la liste des bénéficiaires, dans la mesure où elle doit encore procéder au contrôle matériel des conditions d'admission des indemnités de représentation. Certes, lorsqu'elle est agréée par l'autorité de taxation des personnes morales, la liste bénéficie en quelque sorte d'une présomption de validité. Le respect de la légalité peut cependant conduire la commission d'impôt à inclure l'indemnité dans la rémunération brute, lorsqu'elle estime que les conditions justifiant le versement d'une indemnité ne sont pas réunies, soit notamment lorsque le récipiendaire n'exerce aucune activité de représentation. Pour sa part, le contribuable dont le nom figure sur la liste n'est pas déchu du droit d'apporter la preuve que

l'indemnité constitue la contrepartie effective d'une activité de représentation; de même, il peut démontrer qu'elle ne couvre pas l'entier de ses dépenses. Il en va a fortiori ainsi s'agissant d'un contribuable dont le nom ne figure pas sur la liste et qui percevrait, ce nonobstant, des indemnités forfaitaires. L'autorité de taxation conserve à cet égard toute latitude d'apprécier la preuve et d'admettre, comme de refuser, la déductibilité, revendiquée par le contribuable personne physique, de l'indemnité de représentation versée par son employeur. Enfin, le contenu du règlement d'entreprise et de la liste des bénéficiaires, une fois approuvé par l'ACI, n'est pas immuable; la société n'est pas déchu du droit de demander la modification des montants arrêtés à titre d'indemnité forfaitaire de représentation (v. FI 96/022, déjà cité). 4.

On examinera séparément les deux types de dépenses que la recourante fait valoir en l'occurrence à l'appui de son pourvoi. a) A titre préliminaire, on rappelle que l'autorité de chose jugée d'une décision fiscale n'est attachée, d'une part, qu'à la période de taxation à laquelle elle a trait, d'autre part, qu'au dispositif de la décision; elle n'empêche donc pas l'autorité de taxation de remettre en question l'appréciation des faits ou du droit à l'occasion d'une décision subséquente concernant une autre période de taxation (v. Rivier, op. cit., p. 170, références citées). De façon générale, les autorités de taxation ne sont pas liées par le fait qu'elles n'avaient pas remis en cause, dans des décisions antérieures, les postes de dépenses litigieux; le principe de bonne foi ne fait en tout cas pas obstacle à ce qu'elle jugent différemment, dans le cadre d'une période fiscale ultérieure, une question de droit contestée rendue en faveur du contribuable (v. ATF du 3 mai 1999, in Archives 69, 793, cons. 2b). La recourante, qui a l'obligation de prouver le caractère commercial ou professionnel de chacune des dépenses, indépendamment du fait que l'autorité fiscale examinera ou contestera les pièces justificatives (ibid. cons. 2b/bb), ne saurait donc tirer valablement parti, dans la présente procédure, de ce que, jusqu'à la période ici concernée, sa déclaration n'ait pas été modifiée sur les deux points invoqués céans. De même, elle ne peut invoquer à cet égard le respect d'une promesse faite par l'administration, puisque, comme on le verra ci-dessous, l'ACI n'a jamais, à tout le moins avant la période 2001-2002, admis qu'B._____ SA verse une indemnité de représentation à la recourante. b) S'agissant tout d'abord des indemnités de représentation que la recourante voudrait voir exclues de son revenu imposable, l'autorité intimée paraît se retrancher derrière la liste du personnel bénéficiaire, telle qu'approuvée par elle-même le 16 novembre 1989, B._____ SA n'ayant ni déposé de nouvelle liste, ni entrepris la moindre démarche en ce sens, notamment en vue de la taxation de la période fiscale 1997-1998. Dans la mesure où la recourante n'a pas été admise à percevoir des indemnités de représentation, l'autorité intimée a estimé ne pas avoir à entrer en matière sur la déduction qu'elle revendique. Le tribunal ne peut partager ce point de vue; quand bien même son nom ne figure pas sur la liste agréée par l'ACI, le contribuable personne physique n'est pas déchu du droit d'apporter la preuve qu'il a été exposé à des dépenses dans le cadre de l'activité de représentation de son employeur. Certes, ce contribuable ne bénéficie pas de la présomption résultant en quelque sorte de l'approbation de la liste des bénéficiaires; l'autorité de taxation n'est toutefois pas dispensée, lors du contrôle de la taxation, d'examiner la justification matérielle des indemnités qui lui ont été alloués. Dès lors, l'autorité intimée devait entrer en matière sur le fond, ce qu'elle semble du reste avoir fait dans la décision attaquée, estimant que la recourante n'avait pas apporté la preuve de la justification des indemnités versées. aa) Cela étant, il n'est pas certain que, s'agissant du fond, la décision puisse sur ce point être modifiée à l'avantage de la recourante. On observe en premier lieu que le principe des frais de représentation est défini à l'art. 4.1 du règlement

d'entreprise; en bénéficient tous les collaborateurs assumant un devoir permanent de représentation, - soit la direction et les surveillants de chantier (art. 4.2) -; ce texte reprend pour l'essentiel le contenu des directives concernant les certificats de salaire dont il est question ci-dessus (v. Revue fiscale 1986, p. 588). Certes, l'autorité intimée ne doute pas de la réalité de l'activité de la recourante; secrétaire de direction dans l'entreprise B. _____ SA, celle-ci exerce en outre les fonctions de secrétaire du conseil d'administration. Du reste, l'ACI est revenue sur sa position initiale puisqu'elle admet désormais, à compter de l'année de calcul 1999, que la société puisse déduire de son bénéfice comptable les indemnités forfaitaires versées à la recourante. La question a toutefois trait à la justification des montants qui, pour la recourante, ne font pas partie de son revenu imposable. Or, l'autorité intimée estime que la recourante n'a pas apporté la preuve qu'elle exerçait une activité de représentation, à tout le moins durant la période de calcul. En réalité, la recourante exerce la fonction de secrétaire de direction dans l'entreprise; en certaines occasions, elle seconde B. _____, en particulier lorsqu'elle se rend sur les chantiers aux fins de surveillance et pour y transmettre selon toute vraisemblance les instructions de celui-ci. Il n'y pas lieu de douter qu'elle constitue pour son directeur une collaboratrice très précieuse; il est cependant difficile de lui reconnaître une influence décisive dans la conclusion des affaires ou de voir dans son activité une fonction vitale pour l'entreprise au sens où l'art. 4.1 du règlement l'entend. Ce n'est en tout cas pas dans ce sens que doit être comprise la correspondance d'B. _____ SA du 2 juillet 1998, versée au dossier. La recourante n'a par ailleurs pas démontré qu'elle était exposée à des dépenses dans l'exercice de son activité de représentation. On relève en effet qu'invitée par la commission d'impôt à justifier de l'utilisation des indemnités reçues en 1995 (2'200 francs) et en 1996 (2'400 francs), la recourante a fait savoir, par la plume de son mandataire, qu'elle ne pouvait transmettre de documents sur ce point, n'excluant du reste pas l'absence de tout justificatif. La recourante s'est contentée d'indiquer qu'elle était exposée à la fois à des frais à l'extérieur et à des frais de voiture, relevant au passage qu'elle devait conduire son patron, B. _____, dans ses déplacements professionnels. Le tribunal ne saurait se satisfaire de ces explications auxquelles la recourante se réfère pourtant dans son pourvoi. Vu l'art. 8 CC, applicable en droit fiscal, la modicité des indemnités dont il revendique la déduction de son revenu ne dispense pas le contribuable d'apporter la justification de la contrepartie de leur versement (v. au surplus, Archives 69, 793, cité supra). Or, dans le cas d'espèce, aucun élément probant n'est fourni, bien qu'il fût relativement aisé à la recourante de produire des factures ou des tickets de caisse à l'appui de ses allégations. Figure cependant au dossier l'attestation précitée d'B. _____, datée du 2 juillet 1998, dont on retient que l'indemnité mensuelle de 200 francs perçue par la recourante ne couvre pas tous les frais de déplacement auxquels elle est exposée, dans la mesure où aucune indemnité kilométrique ne lui est versée. La recourante devrait ainsi faire face à des frais de déplacement pour se rendre sur les chantiers dont elle s'occupe; il ne ressort en revanche nullement de ce document que la recourante exerce réellement une activité de représentation d'B. _____ SA. bb) En réalité, l'indemnité que la recourante a perçue couvre des frais d'utilisation du véhicule privé à des fins professionnelles - notamment lorsqu'elle a conduit B. _____, dont le permis avait au demeurant été retiré, sur les chantiers - plutôt que des frais de représentation à proprement parler. On observe sur ce point qu'à teneur du règlement d'entreprise approuvé le 31 mars 1987, ces frais sont normalement remboursés par B. _____ SA (art. 2.1), les transports publics sur une base effective et l'utilisation du véhicule privé utilisé à des fins professionnelles sur la base d'une indemnité kilométrique de 0 fr. 60; par surcroît, le

remboursement de ces frais doit reposer sur un document justificatif (art. 3, premier alinéa). Or, en l'espèce, B. _____ SA s'est affranchie au demeurant de cette dernière exigence et a décidé de défrayer la recourante sur une base forfaitaire, ce en contravention au texte même de son propre règlement d'entreprise. La recourante n'est, certes, pas privée d'apporter la preuve que ces indemnités ne constituent pas un revenu imposable; force est toutefois de lui objecter en l'occurrence l'absence de toute pièce justifiant le kilométrage effectué, soit, à 0 fr. 60 l'unité, 400 km en moyenne par an. Du reste, la recourante a elle-même admis durant la procédure de réclamation, dans la correspondance du 27 mars 1998 de son mandataire, que les pièces justificatives en question pourraient bien ne pas exister. En outre, à lire B. _____, cette indemnité couvrirait les frais auxquels la recourante a été exposée en invitant elle-même la clientèle de l'entreprise au restaurant. Une constatation similaire peut être faite sur ce point puisque les invitations par le personnel de clients ne sont remboursées par B. _____ SA que sur la base de pièces justificatives (règlement d'entreprise, art. 2.2, lettre c). Il est pour le moins surprenant que la recourante n'ait pas conservé les tickets de caisse ou les factures des établissements où elle s'est rendue en compagnie des clients de son employeur, en y invitant ces derniers. Dès lors, faute de justificatif, c'est à juste titre que l'autorité fiscale a ajouté au salaire déclaré les indemnités allouées à la recourante par B. _____ SA durant les années de calcul 1995-1996 à titre de représentation, pour constituer son revenu imposable brut durant la période fiscale 1997-1998. cc) La recourante semble sur ce point perdre de vue que l'autorité de taxation a admis la déductibilité, au titre des autres dépenses professionnelles (instructions, chiffre 12c), de montants forfaitaires équivalant au 3% du salaire net global, soit 2'432, respectivement 2'110 francs en 1995 et en 1996. Comme le fait justement remarquer l'ACI, elle ne saurait, dans ces conditions, prétendre à la fois à l'exclusion des indemnités forfaitaires de son revenu imposable et à la déductibilité de ce même revenu des autres frais professionnels à titre forfaitaire (v. du reste sur ce point, Revue fiscale 1986, p. 289). La décision attaquée doit donc être confirmée sur ce point. c) La recourante s'en prend en second lieu à la décision attaquée en ce qu'elle n'est pas entrée en matière sur la déductibilité, qu'elle avait revendiquée, de frais de repas (instructions, ch. 12b). aa) Bien que travaillant et habitant à Pully, ce qui relativise la notion d'éloignement, la recourante explique qu'en raison de sa fonction et de son engagement sans limite, il ne lui est pas possible de rejoindre son domicile durant la pause de la mi-journée. Elle se rapporte, sur ce point également, à la déclaration susindiquée d'B. _____; celui-ci expose ainsi que son employée ne peut regagner régulièrement son domicile de C. _____ à midi dans la mesure où, notamment, certains rendez-vous de chantier sont quelquefois fixés à 11 heures. On observe que la recourante ne fournit pas le moindre justificatif (tel que tickets de caisse, quittances de restaurant, etc.); elle se réfère simplement à la déduction forfaitaire journalière de 12 francs pour chaque repas pris à l'extérieur, soit 2'600 francs durant chaque année de calcul. Bien que l'on ne puisse, a priori, exclure que la recourante ait quelquefois été contrainte de prendre le repas de midi à l'extérieur, elle ne rend cependant pas suffisamment vraisemblable que cette situation se présente de façon régulière comme elle le sous-entend. bb) Du reste, on devrait objecter à la prétention de la recourante le contenu du règlement d'entreprise, l'art. 2.2 en particulier, qui régit le sort des repas pris à l'extérieur. Sur la base de pièces justificatives, ces frais sont remboursés par l'entreprise (lettre a). Cette dernière peut toutefois, par mesure de simplification, procéder à un remboursement sur une base forfaitaire, soit 20 francs pour le repas de midi pris à l'extérieur (lettre b). Dans ces conditions, il appartenait à la recourante de se faire défrayer par son employeur. En

revanche, l'autorité de taxation avait d'autant moins de raison d'entrer en matière sur cette déduction que la recourante elle-même n'a pas cru, apparemment jusqu'à présent, devoir qualifier ces montants de frais inhérents à l'acquisition de son revenu, à tout le moins dans le cadre de sa relation avec son employeur (v. dans ce sens arrêt FI 00/077 du 16 février 2001). cc) Au surplus, on relève, toujours sur ce point, que l'autorité intimée a admis, durant la procédure en réclamation, la déduction au titre de frais de transport (instructions, ch. 12a) de quatre trajets quotidiens entre le domicile de la recourante et son lieu de travail, aller et retour, soit 1'152 francs par an (2 km x 4 x 240 jours x 0,60 fr.), sans que la recourante n'invoque des frais de déplacement. Dans ces conditions, la recourante peut difficilement prétendre, par surcroît, à la déductibilité de frais de repas pris à l'extérieur, non rendus vraisemblables pour le surplus. d) Cela étant, la décision attaquée sera tout de même réformée dans la mesure où elle entérine en quelque sorte une erreur de calcul dans la détermination du revenu imposable moyen. Durant l'année de calcul 1996 en effet, le revenu imposable obtenu, après avoir soustrait l'ensemble des déductions admises, doit être ramené à 67'100 francs au lieu de 68'500 francs. Le revenu imposable moyen pour la période ici concernée est ainsi réduit à 67'600 francs au lieu de 68'500 francs. 5.

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à admettre le recours en tant qu'il a trait à l'impôt fédéral direct et à l'admettre très partiellement en tant qu'il a trait à l'impôt cantonal et communal. La décision sur réclamation du 22 janvier 2001 est donc annulée et, en tant qu'elle a trait à l'impôt cantonal et communal uniquement, renvoyée pour nouvelle décision de taxation, conformément aux considérants ci-dessus, et notification de bordereaux d'impôt. Si la recourante obtient partiellement gain de cause, ce n'est toutefois sur aucun des griefs soulevés dans son pourvoi; dans ces conditions, il se justifie de mettre à sa charge un émolument de 500 francs. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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