

VD_OMNI FI.2002.0055 vom 4. Februar 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-02-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0055

FR: VD_OMNI FI.2002.0055 du 4 février 2003

IT: VD_OMNI FI.2002.0055 del 4 febbraio 2003

Regeste

c/ACI | Le fonctionnaire amené à se déplacer dans le cadre de sa fonction et qui loue une place de parc à usage professionnel, ne peut revendiquer la déductibilité de ses frais de déplacement effectifs que dans l'hypothèse où ils ne sont pas couverts par le forfait et s'il prouve la réalité desdits frais. Au surplus, l'indemnité non imposable qui lui est versée pour ses déplacements professionnels est censée couvrir les frais d'une place de parc.

Erwägungen

E. 22

al. 1 lit. a AIFD, n° 23, p. 511). aa) Sont déductibles du revenu brut les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable (articles 9 al. 1 LHID, 23 lit. a aLI et 30 LI), par opposition aux dépenses consacrées à l'entretien du contribuable (articles 9 al. 4 LHID, 24 aLI et 38 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, 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). Il n'est pas nécessaire que ces dépenses se fondent sur une obligation juridique; il suffit qu'elles puissent être considérées, d'après une appréciation économique, comme favorables à l'acquisition du revenu et qu'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce. 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 et 3a, 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 aLI et 38 LI; v. ég. art. 9 al. 1 in fine et al. 2 LHID; cf. plus particulièrement sur cette question, Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 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. bb) En règle générale, lorsqu'ils sont revendiqués à la déduction

par un contribuable de condition dépendante, certains des frais professionnels font l'objet, par mesure de simplification, d'estimations forfaitaires (v., pour l'impôt fédéral direct, l'Ordonnance du Département fédéral des finances - ci-après : DFF - du 10 février 1993, in RS 642.118.1; v. en outre Circulaires de l'Administration fédérale des contributions, in Archives 65, p. 340, 67, p. 280, 69, p., 634). La déclaration pour l'impôt cantonal et communal et les instructions de l'ACI relatives aux deux périodes de taxation ici concernées prévoient du reste trois catégories de dépenses professionnelles déductibles pour les salariés (ch. 12 a-c), exposées ci-dessous sous cc). Depuis lors, l'art. 30 LI (calqué en fait sur l'articles 26 LIFD) a codifié la pratique dont il était fait usage jusqu'alors et que le Tribunal administratif a eu maintes fois l'occasion de confirmer (v. not. arrêts FI 01/029 du 23 janvier 2002; 01/007 du 15 mai 2001; 00/077 du 16 février 2001; 93/154 du 9 janvier 1995). Ces forfaits facilitent la tâche de l'administration mais surtout celle du contribuable. En pareil cas, celui-ci peut en effet se contenter d'annoncer dans sa déclaration la déduction forfaitaire spécifiquement prévue pour chaque catégorie de dépense; il doit rendre vraisemblable le fait qu'il a été exposé à cette dépense, sans fournir d'autre justificatif. Ces forfaits doivent cependant être fixés de manière à permettre la déduction de tous les frais normalement encourus, tout en n'avantageant pas le contribuable ou une catégorie de contribuable (Rivier, op. cit., p. 376). Lorsqu'il fait valoir des déductions en relation avec ces dépenses, le contribuable n'est cependant pas déchu du droit de revendiquer, en lieu et place du forfait, la déductibilité des frais effectifs lorsque ces derniers sont plus élevés; il lui incombe dans ce cas de justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (cf. en impôt fédéral direct, art. 26 al. 2 LIFD; Ordonnance DFF 1993, art. 4; cf. pour l'impôt cantonal et communal, instructions générales, ch. 12, 2ème paragraphe; v. en outre, Reich, op. cit., n° 16). Ce principe est issu en fait de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit. On admet généralement que cette disposition est applicable par analogie en matière fiscale, puisque les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 90 al. 2 LI et 42 al. 1 LHID; v. Rivier, op. cit., p. 142; Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, déjà cité, ad art. 42 LHID, n° 2, p. 496). Dès lors, s'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, le contribuable doit en revanche alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (v., outre Rivier, *ibid.*, références citées, Xavier Oberson, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, 1997, pp. 136-137). Ainsi, celui-ci doit être en mesure de justifier par pièces les déductions qu'il revendique, ce que rappelle du reste le chiffre 12 des instructions générales cantonales précitées, au 2ème paragraphe (v. sur ce point, arrêts FI 95/106 du 2 décembre 1996; 94/155 du 10 octobre 1995). cc) Par dépenses professionnelles, on entend en premier lieu, les frais de transport du domicile au lieu de travail (Instructions, chiffre 12a; art. 30 al. 1 lit. a LI); à teneur de l'art. 23 al. 1 lit. 1 aLI, sont notamment déduits du revenu: "les frais de transport du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur et jusqu'à concurrence d'un montant forfaitaire kilométrique établi sur la base du coût des abonnements en deuxième classe d'entreprises de transports en commun; en cas d'usage nécessaire d'un véhicule à moteur, la déduction est calculée de manière forfaitaire, sur la base d'un tarif kilométrique unique et dégressif, établi par le Département des finances;" Une déduction forfaitaire est prévue lorsque le contribuable utilise les transports publics ou, par confort personnel, un véhicule privé (calcul basé sur l'abonnement bleu-blanc de la région lausannoise; v. tableau ad instructions ch. 12a). Une autre déduction forfaitaire, de 0

fr. 60 le kilomètre jusqu'à 15'000 km par an effectués au volant d'une automobile, peut être revendiquée par le contribuable lorsque celui-ci utilise à cet effet un moyen de transport privé, soit s'il n'existe aucun moyen de transport public à sa disposition, soit s'il rend vraisemblable qu'il n'est pas en mesure, si ce moyen, de l'utiliser (v. Peter Agner/ Beat Jung/ Gotthard Steinemann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 26 n° 2; v. au surplus art. 5 Ordonnance DFF 1993). Ce montant comprend entre autres le loyer du garage ou de la place de parc du véhicule privé utilisé à des fins professionnelles (v. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, ad art. 26, n. 14). La deuxième rubrique concerne, quant à elle, les frais de repas ou de résidence hors du domicile (Instructions, ch. 12b; art. 30 al. 1 lit. b LI). La troisième rubrique (Instructions, ch. 12c; art. 30 al. 1 lit. c LI) concerne les "autres frais professionnels" et la question de savoir quelles dépenses précises peuvent entrer dans cette catégorie apparaît naturellement plus délicate à cerner. On entend par là les dépenses pour vêtements professionnels, travaux pénibles et repas complémentaires qui y sont liés, usure particulière des vêtements, outillage professionnel et ouvrages spécialisés; font également partie de cette catégorie les frais pour l'utilisation d'une chambre de travail privée, les provisions et les frais de représentation, dans la mesure où ils sont nécessaires à l'acquisition de revenu et diminuent ce dernier (v. RDAF 2000, 412; frais d'achat d'un ordinateur pour un enseignant). En revanche, n'en font pas partie les dépenses privées que le contribuable dit devoir engager en raison de sa situation professionnelle; ces dernières sont considérées en effet comme des dépenses d'entretien non déductibles (v. Agner/Jung/Steinemann, op. cit., ad art. 26 LIFD, n° 4). Il s'agit donc de dépenses de natures fort diverses qui s'avèrent souvent impossibles à individualiser et à justifier par pièces. Les instructions en la matière permettent une déduction forfaitaire équivalant à 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 des périodes fiscales litigieuses). dd) Ces dépenses professionnelles sont déductibles pour autant que l'employeur ne les ait pas pris à sa charge. En outre, lorsque le contribuable perçoit de son employeur une indemnité destinée à couvrir ses dépenses professionnelles, destinée notamment à compenser les frais d'utilisation d'un véhicule privé à des fins professionnelles, il ne peut prétendre à la fois à l'exonération de cette indemnité et à la déductibilité de ses frais (cf. Directives concernant les certificats de salaire, valables dès la période fiscale 1987-1988, in Revue fiscale 1986, p. 586 ss; v. au surplus, arrêt FI 01/007, déjà cité). 2. a) En l'occurrence, le recourant se voit retenir de son salaire mensuel, depuis le 1er janvier 1997, le loyer de la place de parc qu'il occupe pour son véhicule, à proximité des locaux de A._____. L'autorité intimée ne conteste pas que cette place de parc soit indispensable à l'exercice par le recourant de son activité de saisisant au sein de A._____. On peut admettre du reste que, dans la mesure où il est amené à se déplacer régulièrement chez les débiteurs saisis, le recourant doit pouvoir jouir d'une place de parc à proximité de A._____. Il a du reste été autorisé par le Tribunal cantonal à mettre à disposition sa voiture privée pour les déplacements de service. Il est vrai que, selon la décision du Conseil d'Etat du 4 avril 1990 relative à l'utilisation des voitures privées pour les déplacements de service, cette mise à disposition n'est pas obligatoire et ne fait pas partie du cahier des charges; on retient cependant des directives internes de l'Ordre judiciaire vaudois (on se réfère à cet égard aux offres d'emploi les plus récentes parues dans la Feuille des avis officiels, produites par le recourant), que les exigences du poste requièrent la détention d'un véhicule pour tous les déplacements liés aux tâches d'exécution forcée. Le lien de causalité entre la dépense revendiquée et l'activité est à l'évidence

démontré. b) Le problème réside toutefois, et la décision attaquée dans le cas d'espèce le retient à cet égard, en ce que le recourant, dans la mesure où il a déjà revendiqué durant les deux périodes litigieuses la déduction forfaitaire maximale admissible au chiffre 12a de sa déclaration, est déchu du droit d'invoquer par surcroît la déduction du loyer de la place de parc. Il ressort des tableaux produits par l'ACI que le forfait de 0 fr. 64 par kilomètre effectué entre le domicile et lieu de travail comprend, outre l'amortissement et les assurances du véhicules (responsabilité-civile et casco partielle), le loyer d'une place de parc. Suivant ce que l'on a rappelé ci-dessus, le recourant aurait sans doute pu, en lieu et place, invoquer la déduction des frais de déplacement effectifs s'il estimait que le forfait annuel ne couvrirait pas l'entier de ses dépenses professionnelles. C'est seulement dans cette hypothèse que l'autorité de taxation aurait éventuellement pu prendre en considération une déduction supérieure au forfait. Le fardeau de la preuve de ces dépenses reposait toutefois sur les seules épaules du recourant; or, mis à part les retenues opérées sur son salaire en relation avec la place de parc en question, ce dernier, bien que l'occasion lui en ait été donnée par le juge instructeur, n'a fourni aucun élément qui eût éventuellement permis au tribunal de le suivre dans ses explications. c) En outre, le recourant perd manifestement de vue que le forfait invoqué sous ch. 12a couvre en l'espèce uniquement ses frais de déplacement de son domicile au lieu de son travail. Dans le cadre de sa fonction, le recourant a perçu en effet, jusqu'au 30 avril 2002 à tout le moins, des débours en conformité avec l'art. 14 de l'Ordonnance du 23 septembre 1996 sur les émoluments perçus en application de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite (ci-après: OELP; RS 281.35), pour tous ses déplacements professionnels (soit 2 francs le kilomètre), ce avant que le Tribunal cantonal ne fasse application du régime prévu pour les autres fonctionnaires autorisés à se servir d'un véhicule privé pour leurs déplacements (0 fr. 64 le kilomètre), avec effet au 1er mai 2002. Or, cette dernière indemnité est censée couvrir le loyer d'une place de parc à proximité du lieu du travail; il en va a fortiori de même d'une indemnité plus généreuse, de 2 francs le kilomètre, que le recourant a perçue au domicile durant les deux périodes de calcul ici concernées. Or, ces débours ne font par définition pas partie de son salaire et ne figurent du reste pas dans les certificats qui lui ont été délivrés durant les années 1997 à 2000 par le Service du personnel de l'Etat de Vaud (cf. sur ce point les directives précitées concernant les certificats de salaire); ils n'ont par conséquent pas été imposés (à l'image des indemnités dont bénéficiait le contribuable dans l'arrêt FI 01/007 précité). S'il n'y a donc pas lieu de priver le recourant de tout droit à une déduction forfaitaire pour ses frais de transport jusqu'au lieu de son travail, on ne saurait en revanche étendre celle-ci au loyer de la place de parc qu'il loue à proximité du lieu de son travail. d) Les décisions de taxation définitives des périodes 1999-2000 et 2001-2002 s'avèrent ainsi correctes, de sorte que l'on ne saurait faire droit aux conclusions du recourant sur ce point.

3. Le recourant se plaint en second lieu de ce que la taxation définitive de la période 2001-2002 retiendrait à tort un montant d'impôt anticipé à rembourser de 963 fr. 45 au lieu de 985 fr. 20, selon les attestations produites. Il y voit une erreur de calcul de l'autorité de taxation. a) A titre préliminaire, on rappelle que le recours n'est ici recevable en matière d'impôt anticipé, qu'en tant qu'il porte sur le droit au remboursement et son étendue, ainsi que sur la détermination de l'année fiscale sur laquelle va porter l'imputation, mais non sur les modalités d'exercice de ce droit (v. arrêt FI 96/033 du 22 novembre 1996); tel est bien le cas en l'occurrence. b) Sommairement, on rappelle que, conformément aux articles 21 al. 1 et 22 al. 1 LIA, les personnes physiques domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable ont droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu à leur charge

par le débiteur, en application des articles 4 et ss LIA, soit notamment sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 4 al. 1). En revanche, ne sont pas soumis à l'impôt anticipé - et par conséquent ne sont en principe pas retenus par le débiteur -, notamment, les intérêts des carnets nominatifs d'épargne ou de dépôt et ceux des dépôts d'épargne nominatifs, si le montant de l'intérêt n'excède pas 50 francs pour une année civile (art. 5 al. 1 lit. c LIA). c) Le recourant revendique l'extension du droit au remboursement de l'impôt anticipé durant la période de taxation 2001-2002 à hauteur de 985 fr. 20. La différence entre le montant revendiqué et celui retenu par l'autorité de taxation - soit 21 fr. 75 - correspond au 35% de l'addition d'intérêts annuels inférieurs à 50 francs (28 fr. 25 en 1999 et 33 fr. 80 en 2000), lesquels ont été crédités au recourant sur deux comptes d'épargne UBS. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée - cela est du reste expressément mentionné sur l'attestation de la banque - aucun impôt anticipé n'a été perçu sur ces intérêts. Dans ces conditions, le droit au remboursement doit être nié et la décision de taxation également confirmée sur ce point.

4. Il résulte des considérants qui précèdent que les recours doivent être rejetés et les décisions sur réclamation confirmées; il est donc superfétatoire d'entrer en matière sur les autres conclusions du recourant tendant à l'octroi d'un intérêt rémunérateur sur les impôts acquittés à tort (leur examen, vu l'art. 239 LI, échappe de toute façon à la compétence du Tribunal administratif). Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge (art. 55 LJPA).

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