

# VD\_OMNI FI.2003.0067 vom 10. September 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-09-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0067](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0067)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0067 du 10 septembre 2008

IT: VD\_OMNI FI.2003.0067 del 10 settembre 2008

## Regeste

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Le requérant conteste la suppression des déductions forfaitaires concernant les frais d'acquisition du revenu admises durant de nombreuses années pour les pilotes d'avions. L'ACI bénéficie d'un large pouvoir d'appréciation dans l'application des forfaits et les pilotes, qui ont été informés de leur suppression, ne peuvent se prévaloir de leur bonne foi ni d'une inégalité de traitement, la réalité des frais invoqués n'ayant pas pu être établie et le contribuable conservant la possibilité de prouver qu'il supporte effectivement des frais d'acquisition du revenu qui, soit dépasseraient le forfait prévu par la loi, soit n'y seraient pas inclus. Déductions pour frais professionnels calculées en l'espèce en tenant compte des forfaits généraux et des pièces justificatives produites.

## Erwägungen

### E. 1

a) Déposé dans le respect du délai et des autres conditions prévues par l'art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI), le recours est recevable en la forme. b) Le requérant a déposé une réclamation contre la décision de taxation définitive du 4 septembre 2002 pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002 fixant les éléments imposables relatifs à l'impôt cantonal et communal. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la décision de taxation définitive pour l'année 2001 a été notifiée au requérant le 9 octobre 2002. Cette taxation, fixant tant l'assiette de l'impôt que le calcul de celui-ci (cf. arrêt TA du 4 décembre 2001, FI.2001.0035 consid. c), n'a pas fait l'objet d'une réclamation (art. 132 al. 1<sup>er</sup> LIFD) et est donc entrée en force. La décision sur réclamation du 21 mai 2003 et le présent recours ne portent en conséquence que sur l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2001-2002.

### E. 2

Le requérant conteste les montants pris en compte par l'autorité de taxation au titre de frais d'acquisition du revenu et soutient que la déduction de montants forfaitaires, qui ont été admis durant de nombreuses années pour les pilotes de 2.\*\*\*\*\*, domiciliés dans le canton de Vaud, doivent être maintenus afin de prendre en compte les nombreux frais liés spécifiquement à cette profession et non compris dans le salaire. a) En droit fiscal vaudois, la déduction des frais professionnels est régie par l'art. 30 LI dont la teneur est la suivante : "Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: a) les frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur; b) les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes; c) les autres frais indispensables à l'exercice de la profession; d) les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. Les frais professionnels mentionnés à l'alinéa 1, lettre a à c, sont

estimés forfaitairement, sur la base de tarifs établis par le Département des finances; dans le cas de l'alinéa 1, lettre a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés." Les frais d'acquisition du revenu des travailleurs dépendants ou frais professionnels - déductibles - sont toutes les dépenses qui sont entraînées par l'acquisition du revenu de l'activité dépendante; il doit y avoir un lien de causalité entre l'activité exercée et les frais encourus (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 375). Sont ainsi déductibles, en particulier, tous les frais professionnels nécessaires à l'exercice de la profession (art. 9 al. 1 LHID), par opposition aux dépenses consacrées à l'entretien du contribuable (art. 9 al. 4 LHID 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, op. cit., 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; cf. ATF 124 II 29, consid. 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). b) 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 (cf., pour l'impôt fédéral direct, l'Ordonnance du Département fédéral des finances - ci-après : DFF - du 10 février 1993, in RS 642.118.1; cf. en outre Circulaires de l'Administration fédérale des contributions, in Archives 65, p. 340, 67, p. 280, 69, p., 634). 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 contribuables (Rivier, op. cit., p. 376). La déclaration pour l'impôt cantonal et communal et les instructions de l'ACI (instructions générales sur la manière de remplir la déclaration des personnes physiques), applicables à la période considérée, 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; art. 30 al. 1 let. a LI). Une déduction forfaitaire est prévue lorsque le contribuable utilise les transports publics ou, par confort personnel, un véhicule privé. Une autre déduction forfaitaire, de 60 centimes 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. Ce montant comprend entre autres le loyer du garage ou de la place de parc du véhicule privé utilisé à des fins professionnelles (TA, FI.2003.0106 du 27 décembre 2005 et références citées). La deuxième rubrique concerne les frais de repas ou de résidence hors du domicile (chiffre 12b; art. 30 al. 1 let. b LI). Les frais de repas ne comprennent que le surplus de dépenses résultant des repas pris hors domicile et sont déduits sur une base forfaitaire (cf. instructions générales). 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. La troisième rubrique (chiffre 12c; art. 30 al. 1 let. c LI) concerne les "autres frais professionnels" et la question de savoir quelles dépenses précises peuvent entrer dans cette catégorie est naturellement plus délicate. 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 du revenu et diminuent ce dernier (cf. 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 (Agner/Jung/Steinemann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, 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 fr. et au maximum de 3'600 fr. (montants en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses). Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels sont, le cas échéant, déductibles séparément. 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, il ne peut prétendre à la fois à l'exonération de cette indemnité et à la déductibilité de ses frais. c) 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. pour l'impôt cantonal et communal, instructions générales, ch. 12, 2ème paragraphe; pour l'impôt fédéral direct, art. 26 al. 2 LIFD; Ordonnance DFF 1993, art. 4; cf., en outre, Reich, op. cit., n° 16). Les forfaits correspondent en effet à des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système. Ainsi, le contribuable qui s'estime défavorisé doit prouver les frais qui allègent son imposition et assumer les conséquences de l'absence de justificatifs (arrêt du Tribunal fédéral du 26 juin 2006, 2A.4/2006 consid. 7.2 et références citées). 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. 176 al. 1 LI et 42 al. 1 LHID; v. Rivier, op. cit., p. 142). 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 (cf., outre Rivier, ibid., références citées, Xavier Oberson, in Les procédures en droit fiscal, OREF, 2ème éd., 2005, p. 723). Ainsi, celui-ci doit être en mesure de justifier par pièces les déductions qu'il revendique (cf. sur ce point, TA, FI. 1995.106 du 2 décembre 1996; FI.1994.155 du 10 octobre 1995).

### **E. 3**

a) Le recourant reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir reconduit les déductions forfaitaires dont bénéficiaient pourtant les pilotes vaudois engagés par 2.\*\*\*\*\* depuis

de nombreuses années. En matière d'établissement de déductions forfaitaires, l'administration cantonale des impôts jouit d'un large pouvoir d'appréciation dans la mesure où de telles déductions constituent uniquement une simplification administrative qui permet d'établir une présomption sur les frais effectifs encourus par une catégorie de contribuable (cf. TA, FI.2001.0106 du 2 novembre 2005). Ces accords, qui ne nécessitent pas de base légale et visent à estimer les éléments imposables lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables, doivent toutefois être conformes au droit matériel (RDAF 1999 II 107; ATF 119 Ib 431, consid. 4); ils sont en outre réexaminés par l'autorité compétente à chaque période fiscale. En l'espèce, l'ACI a informé, le 29 juin 1999, les pilotes vaudois, par l'intermédiaire de leur représentant, que les déductions propres au personnel de cockpit 2.\*\*\*\*\* seraient à l'avenir supprimées et qu'il appartenait ainsi à chaque contribuable de revendiquer pour lui-même ses frais d'acquisition du revenu, soit de manière forfaitaire selon les directives contenues dans les instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, soit en prouvant l'existence de frais supérieurs par des pièces justificatives. Par courrier du 13 février 2001, après avoir rencontré les représentants des pilotes vaudois, l'ACI a confirmé que dès le 1<sup>er</sup> janvier 2001, il ne serait plus accordé de déduction particulière pour le personnel naviguant des compagnies d'aviation en dehors de l'application des principes généraux et de la présentation des factures ou de pièces justificatives. Les pilotes soutenant ne pas avoir été en mesure de conserver les justificatifs au vu de la décision tardive de l'ACI, il leur a été proposé, quand bien même ils avaient été invités le 29 juin 1999 à conserver de tels justificatifs, de procéder à un examen par échantillonnage des frais des pilotes durant l'année 2001. Les frais invoqués, notamment les frais d'hôtel et de déplacements, n'ayant pas pu être clairement établis, l'ACI a maintenu sa décision de refus de l'usage de déductions forfaitaires spécifiques aux pilotes 2.\*\*\*\*\*. Cette décision n'apparaît ainsi pas critiquable, ce d'autant plus que le contribuable ne bénéficie d'aucun droit à recevoir une assurance écrite de l'administration fiscale sur un état de fait futur en matière d'impôt (Stéphane Tanner/Etienne Von Streng, Evolution du principe de la confiance et de la bonne foi, Séminaire OREF, 6 et 7 octobre 2005 à Montreux, p. 6). L'administration fiscale n'a ainsi aucune obligation de fixer préalablement la façon dont seront pris en compte les frais professionnels des pilotes de l'ex-2.\*\*\*\*\* et peut ainsi se contenter d'appliquer les principes généraux, ceux-ci permettant dans tous les cas de tenir compte des dépenses spécifiques à cette profession dans la mesure où celles-ci sont établies. Les contribuables qui ont été avertis au début de l'année 1999 que les déductions forfaitaires ne seraient pas reconduites et qui ont eu la possibilité de produire leurs justificatifs pour l'année 2001, ne peuvent invoquer leur bonne foi. Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant également en droit fiscal, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (arrêt du Tribunal fédéral du 10 octobre 2006, 2A.227/2006 consid. 4.4 et références citées). Ainsi, même si le contribuable peut légitimement attendre qu'un changement de pratique de l'administration soit accompagnée de certaines précautions, en particulier si le nouveau système impose au contribuable des contraintes supérieures à l'ancien, il faut toutefois constater en l'espèce que l'ACI a pris les précautions nécessaires et que la suppression des forfaits n'est pas contraire à la protection de la bonne foi des contribuables. b) Le recourant invoque une inégalité de traitement dans la mesure où plusieurs cantons (Valais, Genève, Fribourg, Neuchâtel) auraient admis de déduire du revenu des pilotes travaillant pour

l'ex-2.\*\*\*\*\* des montants forfaitaires similaires à ceux revendiqués par les pilotes vaudois, le canton de Genève ayant notamment admis des déductions forfaitaires, valables également pour la fixation de l'impôt fédéral direct, pour les années 2002 et 2003. Il faut toutefois rappeler que l'application de forfait ne constitue qu'une simplification administrative qui ne doit pas conduire à l'admission de frais dont l'existence n'est pas prouvée, à tout le moins rendue vraisemblable par le contribuable. Une inégalité de traitement ne peut ainsi pas être invoquée dans la mesure où le contribuable a toujours la possibilité de prouver qu'il supporte effectivement des frais d'acquisition du revenu qui, soit dépasseraient le forfait prévu par la loi, soit n'y seraient pas inclus. Une pratique plus généreuse d'autres cantons ne lie en outre pas l'autorité de taxation, ce d'autant plus que l'on ignore en l'espèce les circonstances d'établissement de ces pratiques, les frais pour des pilotes domiciliés dans d'autre canton, notamment les frais de déplacement et d'hébergement pouvant être effectivement plus élevés. Les remarques du recourant selon lesquels certains corps de métier bénéficieraient d'accord avec l'ACI concernant leurs frais d'acquisition du revenu sont également sans pertinence dans la mesure où dans de tels cas, et comme le relève l'autorité intimée, la réalité des frais invoqués a pu être prouvée. c) Le recourant se plaint encore d'une inégalité de traitement dans la mesure où certains pilotes vaudois auraient été taxés définitivement sur la base des déductions forfaitaires proposées par son mandataire. Selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative (cf. art. 5 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question; le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévéra dans l'inobservation de la loi (arrêt du Tribunal fédéral du 9 août 2005, 2P.16/2005, consid. 7.1 et références citées). En l'espèce, l'autorité intimée a constaté dans ses déterminations que les taxations en question étaient erronées et a précisé avoir pris les mesures nécessaires pour que ces déductions ne soient plus admises.

#### **E. 4**

a) En ce qui concerne les déductions requises spécialement par le recourant à l'appui de sa déclaration d'impôt, il ressort du dossier qu'il invoque notamment des frais de déplacement annuel pour un montant de 10'440 francs. Dans sa décision sur réclamation du 18 juin 2003, l'ACI a retenu que les frais de transport du domicile au lieu de travail devaient être admis à concurrence de 8'064 fr. par année. Le recourant, membre du personnel de cockpit de 2.\*\*\*\*\* , était domicilié à 1.\*\*\*\*\*. Selon le règlement en matière de remboursement des frais du groupe des pilotes 2.\*\*\*\*\* et 5.\*\*\*\*\* vaudois avec lieu de travail à 4.\*\*\*\*\* du 25 mars 2001, produit en annexe de la déclaration d'impôt, le transport en avion entre Genève et 4.\*\*\*\*\* est pris en charge par 2.\*\*\*\*\* , les frais de déplacement du domicile au lieu de travail par voie terrestre ainsi que les frais de parking n'étant toutefois pas remboursés. Le recourant n'a pas établi ni dans les pièces produites en annexe à sa déclaration d'impôt ni devant l'instance de recours la réalité des frais de déplacement avec un véhicule privé entre son domicile et l'aéroport de 4.\*\*\*\*\*. Dans ces circonstances, seules peuvent être admis des frais de déplacement entre le domicile et Genève. Compte tenu des horaires irréguliers, il y a lieu d'autoriser la déduction du forfait kilométrique pour véhicule privé, comprenant également les frais de parking, cette

déduction devant être calculée, en tenant compte des instructions générales, sur 240 jours par année. La distance séparant 1.\*\*\*\*\* à Genève étant de 28 kilomètres, la déduction admissible pour frais de transport correspond à un montant de 8;064 francs. Ce calcul ne porte pas le flanc à la critique et doit être approuvé. b) En ce qui concerne les frais de repas et de résidence hors domicile, l'ACI a retenu que ceux-ci devaient être arrêtés à 1'400 fr., ce qui permettait de tenir compte des éventuels frais supplémentaires que le pilote pourrait avoir pour son hébergement. Le recourant revendique quant à lui une déduction de 21'420 fr. et 27'000 respectivement pour les années 1999 et 2000. Il ressort des documents figurant au dossier que les frais de repas et d'hébergement à l'étranger sont remboursés par l'employeur, les pilotes bénéficiant également de plateau repas en cours de vol. Selon les explications fournies par les pilotes, il peut arriver qu'en raison de l'heure de départ ou d'arrivée de certains vols, ils doivent passer la nuit à 4.\*\*\*\*\*, sans que ces frais supplémentaires soient pris en charge par leur employeur. Le recourant n'a toutefois pas produit de justificatifs permettant d'établir le nombre de nuits passées à 4.\*\*\*\*\*, ce manquement devant être retenu à sa charge dans la mesure où il incombe au contribuable de démontrer les éléments de fait permettant de diminuer sa charge fiscale. Il faut par ailleurs constater que les pilotes reçoivent une indemnité de 3 fr. par heure de vol, soit en moyenne 1'950 fr. par année (pour une moyenne de 600 et 700 heures de vol par année), non comprise dans le certificat de salaire. Cette indemnité, ajoutée à la déduction admise de 1'400 fr., permet de couvrir les éventuels frais supplémentaires de repas ainsi que d'hébergement. c) S'agissant des autres frais professionnels, le forfait maximal de 3'600 fr. a été admis en déduction du revenu du recourant, alors que ce dernier revendique pour lui-même une déduction de 3;581 fr. (1999) et 3'703 fr. (2000), ces montants comprenant une somme de 1'000 fr. pour l'utilisation d'une chambre de travail à domicile comprenant un ordinateur personnel ainsi qu'un forfait de 2'400 fr. pour les frais de représentation du commandant de bord. La nécessité et l'existence de ces frais n'ont toutefois aucunement été établies par le recourant de sorte qu'ils ne peuvent être pris en compte. Le besoin de disposer d'une chambre de travail dans le cadre de la profession de pilote d'avion apparaît en effet peu probable et l'on ne voit pas quels frais supplémentaires, déductibles et non pris en charge par l'employeur, pourraient être à la charge du commandant de bord. Au demeurant, les observations de l'ACI du 30 mars 2007, produites après la clôture de l'instruction, ne seront pas prises en compte, ce d'autant plus qu'il n'est pas établi que le recourant reçoive une indemnité pour heures de vol aussi élevée que celle invoquée par l'ACI. Une déduction de 3'600 francs pour autres frais professionnels doit ainsi être maintenue, la décision attaquée étant également justifiée sur ce point. S'agissant des autres déductions qui n'ont pas été retenues par l'autorité de taxation, il faut constater qu'elles n'ont pas été contestées.

## **E. 5**

Il ressort des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Au vu de ce résultat, il y a lieu de mettre les frais de justice à la charge du recourant. Il n'y a en outre pas lieu d'allouer de dépens.