

VD_OMNI FI.2003.0106 vom 27. Dezember 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-12-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0106

FR: VD_OMNI FI.2003.0106 du 27 décembre 2005

IT: VD_OMNI FI.2003.0106 del 27 dicembre 2005

Regeste

X /Administration cantonale des impôts | Le contribuable domicilié dans le district de Nyon, qui exerce une activité professionnelle dirigeante au sein d'une société à Genève ne peut déduire les frais de transport mensuel au domicile de son épouse en Angleterre.

Erwägungen

E. 1

a) Selon l'art. 3 de l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI), les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 1). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Selon l'art. 5 aLI, l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, établissements stables ou aux immeubles situés hors du canton. L'art. 5 al. 3 aLI précise encore que: "L'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales et internationales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. (...)". L'art. 3 al. 1 et 2 de la nouvelle loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI) a la même teneur que l'ancien art. 3 al. 1 et 2 aLI. De même, l'art. 6 al. 1 et 3 LI a une teneur identique à l'art. 5 al. 1 et 3 1ère phrase aLI. Ces principes reprennent ceux de l'art. 3 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID). b) Selon la jurisprudence fédérale relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, toute personne a un domicile fiscal principal qui se trouve en règle générale à l'endroit où elle a les rapports personnels les plus étroits (ATF 125 I 54 consid. 2 p. 56 traduit au SJ 1999 p. 257-258; v. aussi ATF 125 I 458 consid. 2 p. 467). A cet endroit, la personne est assujettie à l'impôt pour tout le revenu et toute la fortune qui ne relèvent pas, en vertu d'une règle de partage, d'un autre endroit auquel elle est liée par un critère de rattachement. La personne physique est ainsi assujettie de manière illimitée à son domicile. Le domicile fiscal est défini de manière indépendante du domicile civil, même si les définitions du Code civil et celles de la loi cantonale sur les impôts ainsi que celles de la LHID sont identiques. La détermination du domicile fiscal et du domicile civil aboutit souvent à un résultat identique. Ainsi, le domicile fiscal dans le canton repose sur une condition objective, la résidence à un endroit déterminé, et une condition subjective, l'intention de s'y établir durablement. Lorsqu'une personne a des relations importantes avec plusieurs endroits, celui avec lequel elle a les liens les plus forts est déterminant. Cet endroit est aussi appelé le "centre des intérêts vitaux". Lors de la détermination de ce centre d'intérêts, des divergences par rapport à la notion de domicile civil peuvent apparaître, en

particulier lorsqu'un poids prépondérant est attribué aux relations économiques par rapport aux relations personnelles. En droit fiscal intercantonal, les divergences apparaissent typiquement lorsque le lieu de travail et le lieu de retour quotidien ou intermédiaire sont situés dans deux cantons différents. Un poids prépondérant a traditionnellement été attribué au lieu de retour quotidien ou hebdomadaire lorsque le particulier entretient des relations familiales, les liens familiaux et sociaux étant réputés plus forts que ceux qui résultent d'une activité professionnelle (ATF 125 I 458 consid. 2c p. 467). Ainsi, par domicile fiscal, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir durablement, ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue dans ce contexte aucun rôle décisif. Le centre des intérêts vitaux se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non en fonction des déclarations de l'intéressé (ATF 125 I 54 consid. 2 p. 56). Le Tribunal fédéral admet toutefois l'existence d'un domicile fiscal alternant lorsque les rapports du contribuable avec deux lieux différents sont à peu près de même intensité, parce que l'intéressé exerce une activité professionnelle aux deux endroits, que sa famille l'accompagne régulièrement et que dans les deux cas, les séjours sont approximativement de même durée. Les deux cantons se partagent alors par moitié le droit d'imposer les éléments du contribuable mais le mari qui est séparé durablement de sa famille sans que le lien conjugal ne soit rompu ou qui ne revient auprès d'elle qu'irrégulièrement, moins d'une fois par semaine, a son domicile fiscal principal au lieu de son travail. Il a toutefois un domicile fiscal secondaire dans le canton où sa famille est établie durablement. Les produits de son activité dépendante, sa fortune mobilière et ses revenus sont imposables par moitié dans chaque canton. Il est également possible, selon la jurisprudence, d'opérer exceptionnellement les partages d'après les éléments propres de chaque époux. Enfin, le mari qui a professionnellement une activité dirigeante au sens de la jurisprudence, a son domicile civil et son domicile fiscal principal au lieu de son travail, s'il ne revient pas hebdomadairement auprès de sa famille établie dans un autre canton mais il a également dans cet autre canton un domicile fiscal secondaire au lieu d'établissement de sa famille. S'il revient hebdomadairement auprès de sa famille, il garde son domicile civil et son domicile fiscal principal dans le canton d'établissement de sa famille, mais il acquiert un domicile fiscal secondaire au lieu de son travail. Dans les deux cas, le partage de l'imposition se fait en principe par moitié (v. Danièle Yersin, *Le domicile des époux et la double imposition intercantonale* in *Revue fiscale* 1988 p. 343 et 344). En matière internationale, la convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu, conclue le 8 décembre 1977, est entrée en vigueur le 7 octobre 1978 (RS 0.672.936.712); elle prévoit à son art. 15 que les salaires et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant (al. 1). L'art. 4 de la convention prévoit que l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Selon l'art. 4 al. 2 de la convention, lorsqu'une personne physique répond à la notion de résident dans les deux Etats contractants, cette situation est réglée de la manière suivante: "Cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des

intérêts vitaux)." c) En l'espèce, le recourant exerce une fonction dirigeante au sein de la Société 1*****. Bien que sa famille la plus proche réside en Grande-Bretagne, le recourant ne prétend pas se déplacer chaque semaine dans ce pays. Il indique une moyenne d'un voyage par mois en demandant une déduction des frais de déplacement de 3'000 fr. par année à ce titre. La situation du recourant n'est donc pas comparable à celle du travailleur qui revient chaque fin de semaine au domicile conjugal où se tient le centre de ses intérêts. Le recourant, par ses responsabilités professionnelles, a placé le centre de ses intérêts à son domicile de Y._____, à proximité de son employeur sur le territoire du canton de Z._____. Il est vrai que l'éloignement de sa famille en Grande-Bretagne présente une situation paradoxale pour une famille qui en principe, doit pouvoir être réunie le plus souvent possible et dans les meilleures conditions. Mais l'épouse du recourant a quitté le domicile de Y._____ le 2 septembre 2000 et la constitution d'un domicile en Grande-Bretagne résulte d'un choix personnel qui rend problématique une visite hebdomadaire du recourant. Compte tenu du fait que le recourant exerce une fonction dirigeante au sein de la Société 1*****, et qu'il se déplace en moyenne une fois par mois au domicile de son épouse et de ses enfants en Grande-Bretagne, le tribunal constate que la règle de rattachement posée à l'art. 4 al. 2 let. a de la convention impose de le considérer comme un résident de la Confédération suisse. Ainsi, conformément à l'art. 15 al. 1 de la convention, son salaire n'est imposable que sur le territoire de la Confédération suisse. Le recourant invoque toutefois deux décisions du Tribunal administratif zurichois des 14 septembre 1993 et 25 février 1998 selon lesquelles la part de revenu et de fortune imposables dans le canton devait être déterminée en se référant à la jurisprudence en matière de droit fiscal intercantonal conduisant à un partage du droit d'imposition entre la Suisse et le pays étranger. Bien que le droit cantonal prévoit de se référer aux règles fédérales interdisant la double imposition intercantonale, il apparaît que ces principes sont contraires à l'art. 15 de la convention conclue avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu. Le recourant n'indique d'ailleurs pas avoir déclaré en Grande-Bretagne la part de son revenu qui serait consacrée à l'entretien de sa femme et de ses enfants. Ainsi, l'admission du recours aurait pour effet de faire échapper à toute imposition la part de son revenu attribuée à son épouse, ce qui n'est pas conforme non plus au but recherché en matière d'imposition intercantonale et en matière d'imposition internationale.

E. 2

Le recourant demande encore une déduction pour les frais de logement à Y._____ et les frais de transport pour retourner une fois par mois au domicile de son épouse et de ses enfants. a) 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). Ne font pas partie de cette catégorie, les dépenses préparatoires en vue d'améliorer le revenu (qui doivent être distinguées des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels), ou les dépenses d'entretien du contribuable et de sa famille (telles que les frais de nourriture, d'habillement, d'habitation, etc.), ainsi que 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. 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 (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). 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. 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).

aa) 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 d'utiliser ce moyen (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).

bb) 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).

cc) 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). d) En ce qui concerne les déductions requises par le recourant, le tribunal constate que le domicile principal du recourant est à Y. _____ de sorte que le surplus de dépenses pour le logement n'est pas admissible. Le droit cantonal ne prévoit en effet pas de déduction spéciale pour l'épouse du recourant qui choisit de se constituer un domicile séparé du domicile principal de son mari. Il n'existe pas non plus de base légale permettant de déduire les frais de retour mensuels au domicile conjugal. Ainsi seuls les frais de déplacement de Y. _____ à Z. _____ et les frais de repas à midi peuvent être déduits du revenu. En particulier, l'ordonnance du 3 octobre 2000 relative aux déductions, en matière d'impôt fédéral direct, de frais professionnels des employés occupant une fonction dirigeante et des spécialistes qui exercent en Suisse une activité limitée dans le temps (Ordonnance concernant les expatriés, Oexpa, RS 642.118.3), n'est pas applicable au recourant dès lors que ce dernier n'a pas été détaché à Z. _____ pour une tâche temporaire au sens de l'art. 1^{er} Oexpa mais bien pour exercer des fonctions dirigeantes stables au sein de la société de son employeur.

E. 3

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision attaquée maintenue. Compte tenu de ce résultat, il convient de mettre à la charge du recourant un émolument de justice de 1'000 fr. (art. 55 al. 1 LJPA). Il n'y a en outre pas lieu d'allouer de dépens.

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