

VD_OMNI FI.2003.0112 vom 16. Februar 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0112

FR: VD_OMNI FI.2003.0112 du 16 février 2007

IT: VD_OMNI FI.2003.0112 del 16 febbraio 2007

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Les frais liés à une procédure engagée en rapport direct avec l'activité professionnelle du contribuable, tels que frais de procédure ou honoraires d'avocat, peuvent selon les circonstances être déduits du revenu imposable au titre des frais d'acquisition du revenu. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

"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." a) En droit fiscal suisse, on entend par revenu l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (v., parmi de nombreux auteurs, Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 301, références citées). Cette théorie, dite de l'accroissement de la fortune nette, se retrouve notamment aux articles 7 al. 1 LHID, 16 al. 1 LIFD, de même qu'aux articles 20 aLI et 19 LI. b) Toutefois, 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 (v. Rivier, op. cit., p. 303; cf. également, Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, Basel 1982, I. Teil, ad art. 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). Depuis lors, l'art. 30 LI (calqué en fait sur l'article 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.2001.0029 du 23 janvier 2002; FI.2001.0007 du 15 mai 2001; FI.2000.0077 du 16 février 2001; FI.1993.0154 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 contribuables (Rivier, op. cit., p. 376).

E. 2

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).

E. 3

En l'espèce, se pose la question de savoir si les frais d'avocat invoqués par la recourante peuvent être admis au titre des « autres frais professionnels » (Instructions, ch. 12c; art. 30 al. 1 lit. c LI; art. 23 al. 1 litt. a aLI). a) Dans sa déclaration relative à la période 1999/2000, la recourante a revendiqué la déductibilité d'un montant de 14'845 fr. au titre de frais d'avocat liés à un conflit du travail. Selon le Tribunal fédéral (TF, arrêt du 25 janvier 2002 dans les causes 2A.90/2001 et 2A.91/2001 et les références citées, résumé en français in RDAF 2002 II 315), les frais pour des procédures civiles, et pénales lorsqu'il ne s'agit pas d'un risque professionnel particulier à la branche, ne font en principe pas partie des frais d'acquisition du revenu, dans la mesure où ils concernent en premier lieu la personne du contribuable, et non son activité professionnelle. Il en va en revanche autrement lorsque ces frais sont en première ligne liés à l'activité lucrative du contribuable, soit par exemple lorsqu'ils sont liés à une procédure par laquelle des prétentions de salaire doivent être garanties, ou lorsque la dépense découle d'un procès dans lequel le contribuable s'oppose à une diminution de son revenu professionnel. b) La recourante exerçait l'activité d'5.***** auprès de l'2.*****. Le 25 juin 1998, un avertissement a été prononcé à son encontre par le chef du 3.*****, C._____. Il ressort de la décision de suspension que la recourante aurait tenu auprès de 4.***** des propos de nature à ternir l'image de l'administration vaudoise et de certains de ses cadres. Par l'intermédiaire de son conseil, la contribuable a alors concurremment saisi la Commission paritaire et recouru contre cette décision. Le 20 août 1998, elle a été réintégrée pleinement dans sa fonction. Tant la procédure de recours que la saisine de la Commission paritaire sont devenues sans objet du fait du licenciement subi par la recourante. Dans la mesure où les frais d'avocat dont la déduction est revendiquée concerne la période échéant fin 1998, il n'y a pas lieu ici de s'arrêter de manière plus précise sur les faits postérieurs. De l'avis de l'autorité intimée, et en substance, le recours ne saurait être admis sur ce point dès lors que c'est la contribuable elle-même, de par son comportement, qui a violé ses obligations d'employée et que, en outre, il n'était pas démontré un lien suffisamment étroit entre les frais d'avocat et l'activité professionnelle. En premier lieu, il convient de remarquer qu'il est délicat, sur la base du dossier, d'établir avec clarté quels faits ont été à l'origine de la procédure d'avertissement en cause. Or, outre les propos jugés diffamants émis à l'encontre de l'administration vaudoise, il semble que certains conflits entre cette dernière, certains contribuables et la recourante soient également à l'origine de l'avertissement prononcé. En outre, notamment en raison de l'absence au moment des faits d'une Commission paritaire régulièrement formée, la procédure n'a jamais atteint son terme; il est ainsi également difficile de juger du bien fondé de l'avertissement prononcé et, partant, de savoir avec précision si les faits reprochés à la recourante peuvent lui être opposés. S'agissant de la question de la nécessité

de faire appel aux services d'un conseil afin de garantir une prétention de salaire, il ressort du dossier que, durant la période litigieuse, la recourante a continué à percevoir son traitement intégral. Cependant, compte tenu notamment de la complexité des procédures d'avertissement et de licenciement s'agissant de fonctionnaires cantonaux, et nonobstant le licenciement subséquent, il apparaît que la procédure dans laquelle l'avocat B._____ est intervenu peut être considérée comme visant à garantir des prétentions de salaire au sens de la jurisprudence précitée. Enfin, il convient de préciser que, si la contribuable n'a de toute évidence pas apporté un concours plein et entier à l'établissement des faits, cela peut se comprendre par les circonstances, et en particulier par la fonction occupée auparavant par cette dernière. En conclusion, et compte tenu de la nature particulière du cas, le tribunal est d'avis que la déduction requise est fondée, et le recours doit ainsi être admis sur ce point. c) S'agissant de la déduction demandée pour la période fiscale 2001-2002, l'autorité intimée, dans son mémoire du 4 mars 2003, admet qu'elle est fondée, et il convient ainsi, pour les motifs exposés par l'2.*****, d'admettre également le recours sur ce point.

E. 4

En conclusion, les recours doivent être admis et la cause renvoyée à l'autorité intimée afin qu'elle rende de nouvelles décisions dans le sens des considérants. Il lui appartiendra au surplus d'interpeller la recourante s'agissant du montant de 1'000 fr. versé au titre d'avance de frais pour le traitement du recours interjeté le 13 juillet 1998. Dans la mesure où la procédure n'a pas été menée à bien, il semble probable que ce montant a pu être restitué à la recourante. Compte tenu des circonstances, le présent jugement peut être rendu sans frais. Quand bien même elle obtient gain de cause, le recourante, qui a procédé seule, n'a pas droit à des dépens.

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