

VD_OMNI FI.2005.0227 vom 17. Mai 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-05-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0227

FR: VD_OMNI FI.2005.0227 du 17 mai 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0227 del 17 maggio 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recevabilité d'un recours, formé contre une décision sur réclamation, douteuse faute d'indication des motifs. Question laissée ouverte, dans la mesure où sur le fond les contribuables n'ont apporté aucune explication à l'appui des déductions qu'ils revendiquent au titre de frais d'acquisition du revenu et au titre de frais d'entretien d'enfants et de parents à charge.

Erwägungen

E. 1

Se pose en premier lieu la question de la recevabilité du recours. a) En vertu de l'art. 31 al. 2 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administrative (ci-après : LJPA), l'acte de recours doit être signé et indiquer les conclusions et motifs du recours. Pour la doctrine dominante, la motivation, soit le fait d'énoncer les arguments pour lesquels le recourant tient la décision attaquée pour irrégulière, est en règle générale une condition de recevabilité du pourvoi (v. Pierre Moor, Droit administratif II,

E. 2

La décision attaquée confirme les reprises effectuées par l'autorité de taxation au titre des frais d'acquisition du revenu. a) Sont déductibles du revenu brut les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable (articles 26 al. 1 LIFD, 23 lit. a aLI - on entend par cette abréviation la loi cantonale du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et applicable jusqu'à la période de taxation 1999-2000 - et 30 LI). aa) 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 (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, 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. é.g. 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) La déclaration pour l'impôt cantonal et communal et les instructions de l'ACI relatives aux périodes de taxation ici concernées prévoient du reste trois catégories de dépenses professionnelles déductibles pour les salariés (ch. 12 a-c). Par dépenses professionnelles, on entend en premier lieu, les frais de transport du domicile au lieu de travail (Instructions, chiffre 12a; art. 23 al. 1 lit. 1 aLI et 30 al. 1 lit. a LI). 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 chiffre 12a ; chiffre 140 dès 2003). 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 existe, 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, chiffres 12b et 150, dès 2003; art. 30 al. 1 lit. b LI). La troisième rubrique (Instructions, chiffres 12c et 160, dès 2003; art. 23 al. 1 lit. a aLI et 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) 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). 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 2002.0055 du 4 février 2003 ; 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 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, 2 ème éd. 2005, p. 723). 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 1995.0106 du 2 décembre 1996; FI 1994.0155 du 10 octobre 1995). dd) Ces dépenses professionnelles sont déductibles pour autant que l'employeur ne les ait pas prises 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 2001.0007, déjà cité). b) En l'occurrence, les recourants ont, durant les quatre périodes ici concernées, revendiqué pour chacune des trois rubriques des déductions pour frais d'acquisition du revenu sans produire le moindre justificatif. On ne saurait donc reprocher à l'autorité de taxation de s'en être tenue en pareil cas aux forfaits applicables dans leur situation. aa) Ainsi, s'agissant des frais de transport (chiffres 12a et 140), BX._____ n'a jamais justifié au moyen de pièces l'usage nécessaire d'un véhicule pour son travail, bien qu'il ait été requis de le faire à plusieurs reprises. En pareil cas, l'autorité de taxation était fondée à appliquer le forfait kilométrique prévu en pareil cas par les instructions générales ; son raisonnement consistant à tenir compte uniquement de la

distance parcourue par BX. _____ entre son domicile *****et les lieux successifs où il a exercé son travail ne souffre d'aucune critique. Au surplus, on relève que des indemnités ont été versées à BX. _____ par son employeur ; c'est donc à juste titre qu'il a été tenu compte de ces montants dans le revenu déclaré durant les périodes de taxation 1997-1998 et 2001-2002. Pour la période 1999-2000, la déduction revendiquée par les recourants a en revanche été acceptée ; on n'y reviendra donc pas. bb) Les recourants ont, sans la moindre explication, ni justification, revendiqué pour chaque période de taxation la déduction forfaitaire maximale pour frais de résidence du contribuable hors de son domicile (chiffres 12b et 150). C'est à juste titre que l'autorité de taxation a limité cette déduction au forfait maximal admissible pour frais de repas. S'agissant plus particulièrement de la période de taxation 1997-1998 (années de calcul 1995-1996), cette déduction doit être réduite pro rata temporis à concurrence des mois durant lesquels BX. _____ a effectivement travaillé (10/12 èmes en 1995, respectivement 9/12 èmes en 1996. cc) S'agissant des autre frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu (chiffres 12c et 160), les recourants, toujours sans la moindre explication et sans fournir le moindre justificatif, ont revendiqué la déduction forfaitaire maximale pour chaque période de taxation. C'est donc à juste titre que cette déduction a été ramenée à 3% du salaire net déclaré par BX. _____, pro rata temporis comme au paragraphe précédent, s'agissant de la période de taxation 1997-1998.

E. 3

L'autorité de taxation a refusé aux recourants la totalité des déductions sociales qu'ils avaient à chaque fois revendiquées au titre de personnes à charge, ce que l'autorité intimée a confirmé dans la décision attaquée. a) La situation est celle visée aux articles 25 aLI et 40 LI. Une déduction, dont le montant peut être revu conformément aux instructions générales, est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, aa) Cette notion a été introduite à l'art. 25 aLI, par la nouvelle du 23 mai 1972. Il s'agissait de remplacer l'ancienne notion de "personne sans ressources" pour accorder la déduction non seulement pour l'entretien des personnes dépourvues de toute forme de revenu, mais également de celles dont le revenu ne permet pas de satisfaire à leurs besoins vitaux et personnels indispensables (v. BGC Printemps 1972, p. 505). L'application des articles 25 aLI et 40 LI suppose donc que le contribuable ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne et que celle-ci ait été incapable de subvenir seule à ses besoins, c'est-à-dire, selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, lorsque ses propres ressources sont inférieures au seuil du minimum vital (v. arrêts FI 2002.0016 du 5 septembre 2002 ; FI 2001.0029, déjà cité ; FI 1997.0047 du 27 décembre 1999 ; FI 1993.0116 du 5 mars 1996 ; FI 1994.0155 du 10 octobre 1995). Pour les mêmes raisons que celles exposées au considérant précédent, il appartient cependant au contribuable de prouver les faits justifiant une diminution de la dette fiscale (v. arrêts FI 1997.0018 du 29 juin 2001; FI 1993.0009 du 17 octobre 1995; voir aussi ATF 112 I b 67). Ainsi, le contribuable doit apporter la preuve des versements qu'il a effectués pendant la période de calcul entrant en considération pour la détermination des éléments imposables (v. FI 2001.0029, FI 1997.0018 et FI 1993.0116, déjà cités). bb) Cette déduction est accordée pour autant que l'aide atteigne au moins le montant déductible, d'une part, et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des articles 23 lettre g, et 26 aLI, 37 al. 1 lit. c et 43 LI, d'autre part. Les articles 26 aLI et 43 LI règlent en effet l'imposition de la famille, le revenu imposable étant déterminé selon un quotient familial, lequel permet de diviser le revenu du contribuable par le total des parts résultant de sa situation de famille, fixées

conformément aux articles 26 al. 2 aLI et 43 al. 2 LI, soit, notamment, une part de 1 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon les art. 9a aLI et 10 LI (lit. a), une part de 1,8 pour les époux vivant en ménage commun (art. 9 ; lit. b), une part de 0,5 pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont le contribuable assure l'entretien complet (lit. d). Les articles 26 aLI et 43 LI consacrent le principe que la famille, à savoir les époux et leurs enfants sous autorité parentale (on se réfère sur ce point à la règle générale de l'art. 297 al. 1 CC), constitue une unité économique qui est imposable en tenant compte du revenu total et de la fortune globale de ses membres. Il a pour conséquence que les revenus des époux vivant en ménage commun s'additionnent. Dès lors, en cas d'imposition conjointe, le revenu de l'union conjugale sera imposé au moment où il est acquis par l'un de ses membres, soit le mari, la femme et leurs enfants mineurs (art. 9 al. 1 aLI et 9 al. 1 et 3 LI; v. sur ces questions, Rivier, op. cit., p. 215, 446 et 449, références citées ; Agner/Jung/Steinemann, op. cit., Zurich 2001, ad art. 9 LIFD, pp. 30-31). En revanche, l'enfant mineur demeure imposé séparément pour le produit de son activité lucrative (art. 9 al. 3 LI). b) En droit fédéral, cette déduction est fixée à 5'100 francs (4300 francs dès 2003) pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien (art. 35 al. 1 lit. a LIFD) et à 5'100 francs (4300 francs dès 2003) pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction; cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse, ni pour les enfants pour lesquels la déduction selon la let. a est accordée (ibid., lit. b). c) Dans le cas d'espèce, les recourants ont, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, revendiqué pour chaque période de taxation la déduction maximale pour quatre personnes à charge, à savoir leurs enfants CX. _____, DX. _____ et EX. _____, ainsi que la mère de BX. _____ ; pour les années 2003, ils y ont ajouté la sœur de ce dernier. aa) Pour leurs enfants mineurs DX. _____ et FX. _____, les recourants ont obtenu une part de 2 x 0,5 au quotient familial déterminant leur revenu imposable, conformément aux articles 26 al. 2 lit. d aLI et 43 al. 2 lit. d LI. Vu les articles 25 aLI et 40 LI, ils ne peuvent, par surcroît, prétendre à une déduction pour leur entretien durant les quatre périodes ici en cause. Il en va de même de la déduction revendiquée pour l'entretien de CX. _____ durant la période de taxation 1997-1998. bb) Cette dernière est majeure à compter de la période de taxation 1997-1998 ; les recourants ont revendiqué une déduction pour son entretien durant les périodes 2001-2002 et 2003. Or, CX. _____ a perçu une rente annuelle de l'assurance-invalidité de 16'884 francs (soit 1'407 francs par mois). Son revenu couvre donc tout juste ses besoins vitaux et personnels indispensables et celle-ci n'est pas réputée incapable de subvenir seule à ses besoins, ses propres ressources n'étant pas inférieures au seuil du minimum vital. La déduction revendiquée est d'autant moins justifiée que les recourants n'ont jamais indiqué, ni établi par pièces, le montant des dépenses auxquelles ils seraient exposés pour leur fille aînée. cc) S'agissant de la mère de BX. _____, GX. _____, qui vit en Egypte, on relève que l'autorité de taxation, bien qu'aucun justificatif n'ait été produit par les recourants, a, de façon généreuse au demeurant, admis la déduction maximale revendiquée durant les périodes 1999-2000, 2001-2002 et 2003, compte tenu de son âge. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de revenir sur ce point pour la période de taxation 1997-1998, les recourants n'ayant pas fait mention de cette charge dans leur déclaration. dd) En revanche, s'agissant de l'année 2003, c'est à juste titre que l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la déduction ayant trait à l'entretien de HX. _____, sœur de BX. _____, laquelle est née en 1942 et vit en Egypte. Les

recourants ne pouvaient se contenter de mentionner cette dernière en première page de leur déclaration ; ils devaient à tout le moins apporter la preuve de leurs versements en sa faveur.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours, dans la mesure où il est recevable. Les décisions attaquées seront en conséquence confirmées et un émolument d'arrêt sera mis à la charge des recourants, ceux-ci succombant ; cet émolument sera toutefois réduit en équité, conformément à l'art. 55 al. 3 LJPA, pour tenir compte de la situation financière des recourants.

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