

VD_OMNI FI.2006.0043 vom 26. September 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-09-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0043

FR: VD_OMNI FI.2006.0043 du 26 septembre 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0043 del 26 settembre 2007

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts | Le Tribunal fédéral a confirmé que le domicile du contribuable se trouvait en Suisse, où il travaille, et non en Thaïlande où vit son épouse qu'il visite plusieurs fois par année. Le contribuable ne peut donc prétendre à ce que ses frais de voyage soient déduits. Le contribuable ne peut prétendre à la déduction des frais forfaitaires des déplacements de son épouse, dans la mesure où ces frais sont nettement moindres que ceux d'une personne travaillant en Suisse. RR.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI) et respectant les exigences formelles fixées par l'art. 31 LJPA, le recours est recevable en la forme en tant qu'il concerne la période fiscale 2002. S'agissant des années postérieures, on relève que les décisions que les parties ont déferé au Tribunal administratif n'ont pas fait l'objet d'une décision sur réclamation. Toutefois, depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (ci-après : LI), cette possibilité a été expressément prévue par l'art. 186 al. 3 LI, disposition calquée sur l'art. 132 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après : LIFD), moyennant le consentement des ayants droits, qui a été recueilli en l'espèce. Cette solution est d'ailleurs conforme au principe général de l'économie de la procédure qui gouverne toute l'activité administrative. Bien que le recourant n'ait pas pris de conclusions claires dans ses réclamations, on peut en déduire, comme il l'a d'ailleurs implicitement admis, qu'il critique le refus d'admettre les déductions des frais de transport, de repas et de résidence hors du domicile liés au for fiscal de son couple qu'il estime être en Thaïlande. Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le fond, également en ce qui concerne les décisions de taxation des périodes fiscales 2003 à 2006.

E. 2

Le principal grief que fait valoir le recourant contre la décision sur réclamation qu'il a déferée au Tribunal administratif et les décisions de taxation postérieures contre lesquelles il a formé réclamation à trait à la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu provenant de l'exercice d'une activité dépendante et, plus précisément, de la déductibilité de certains frais nécessaires à son acquisition. Il réclame également pour son épouse qui vit et travaille en Thaïlande la déduction des frais professionnels calculés sur la base des montants forfaitaires fixés par le Département fédéral des finances. a) S'agissant de la possibilité de déduire certains frais professionnels, l'art. 30 LI pose ce qui suit : "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, lettres a à c, sont estimés forfaitairement, sur la base de tarifs établis par le Département des finances; dans le cas de l'alinéa 1, lettres a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés." 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. En revanche, les dépenses d'entretien du contribuable, notamment celles qu'il fait pour se nourrir, se loger, s'habiller ou pour ses loisirs, représentent une utilisation de son revenu et constituent des dépenses non déductibles (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 304 et s). L'exigence de nécessité doit être interprétée largement ; il n'est pas nécessaire que le contribuable n'ait pas acquis le revenu sans la dépense querellée ou que les frais engagés soient liés à un devoir juridique. La nécessité est donc économique et les dépenses engagées par le contribuable peuvent être envisagées comme la conséquence de l'activité professionnelle pour autant qu'elles soient en rapport avec celle-ci (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 139, §7, n° 214). Pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante, certains frais professionnels font l'objet d'estimations forfaitaires que le département fédéral des finances fixe dans l'appendice à l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (ci-après : ordonnance sur les frais professionnels). Lorsqu'il fait valoir des déductions en relation avec ces dépenses, le contribuable peut 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). S'agissant spécifiquement des frais de déplacement, la doctrine (Peter Agner, Beat Jung et Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 108, n° 2 ad art. 26 LIFD) précise que les autorités de taxation pourront s'écarter des forfaits fixés si les frais effectifs sont manifestement moins élevés. Les déductions forfaitaires pour les dépenses professionnelles ont fait l'objet de nombreuses révisions afin de correspondre au coût de la vie (cf. not. Arch. 41, p. 173). Le contribuable doit toutefois rendre vraisemblable le fait qu'il a été exposé à cette dépense sans qu'il ait besoin de fournir d'autres justificatifs (FI.2005.0227, du 17 mai 2006, consid. 2.bb). b) En l'espèce, comme l'a relevé l'autorité intimée, le recourant ne conteste pas le calcul de ses frais professionnels déductibles. Il soutient cependant qu'ils doivent être établis par rapport à son domicile tant civil que fiscal qui se trouve, selon lui, en Thaïlande. Or, conformément à l'art. 38 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, la question du domicile fiscal du recourant durant l'année 2002 a été tranchée de manière définitive par l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 août 2006 qui a confirmé que celui-ci se trouvait dans le canton de Vaud. Pour les années fiscales 2003 à 2006, le contribuable n'a fait valoir aucune modification factuelle de nature à modifier l'endroit de son domicile. On doit donc en déduire qu'il est demeuré domicilié dans le canton de Vaud durant ces années également. Dans la mesure où seuls les frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à

son lieu de travail peuvent être déduits, selon l'art. 30 al. 1 lit. a LI et que le domicile du recourant se trouve dans le canton de Vaud, il ne peut faire valoir des frais de déplacement en Thaïlande qui relèvent dès lors d'une utilisation de son revenu, soit d'une dépense privée, que la loi (art. 38 LI) ne permet pas de déduire du revenu. Mal fondé sur ce point le recours doit être rejeté. c) Le contribuable réclame en outre que soient déduits du revenu que réalise son épouse en tant qu'institutrice en Thaïlande des frais professionnels selon les déductions forfaitaires fixées dans l'ordonnance sur les frais professionnels, applicable par renvoi de la législation cantonale (art. 30 al. 2 LI). Ainsi, pendant les années 2003 à 2006, il réclame une déduction de 4'800 fr. pour les frais de transport de son épouse, 3'000 fr. pour les frais de repas hors du domicile ainsi que des autres frais professionnels qui varient suivant les années. Les revenus de l'épouse du recourant ont été de 5'158 fr. durant l'année 2003, de 4'000 fr. durant l'année 2004, de 6'000 fr. durant l'année 2005 et de 5'000 fr. durant l'année 2006. A ce stade, force est de constater que l'application des déductions forfaitaires fixées dans l'ordonnance sur les frais professionnels aboutit à un résultat choquant dans la mesure où la somme des déductions forfaitaires réclamées est supérieure au revenu annuel de la femme de l'intéressé. Une application aveugle de ces déductions forfaitaires conduit donc non seulement à un résultat qui est manifestement contraire à la réalité mais qui est également choquant puisqu'il induit à une inégalité de traitement évidente entre les contribuables qui ont leur domicile fiscal dans un pays où le coût de la vie est peu élevé et ceux ayant leur domicile fiscal en Suisse. Tel ne peut assurément être le but poursuivi par le législateur. Il faut constater qu'en l'espèce, les forfaits fixés dans l'appendice à l'Ordonnance sur les frais professionnels sont inapplicables. C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a refusé les déductions forfaitaires réclamées par le contribuable sur le revenu de son épouse. Le recourant a exposé que la déduction pour activité accessoire proposée par l'ACI ne pouvait pas s'appliquer puisque son épouse exerçait une activité lucrative à 100%. Cependant, on l'a vu, les déductions forfaitaires prévues dans l'Ordonnance sur les professionnels sont inapplicables en l'occurrence car elles conduisent à un résultat erroné. La solution adoptée par l'ACI, en proposant de déterminer le revenu net de la femme du recourant en appliquant par analogie le régime des déductions opérées sur les gains accessoires, soit en opérant une déduction de 20 % du revenu brut, paraît correspondre à la réalité. Elle semble également ménager les intérêts du contribuable en ce sens qu'elle le dispense de fournir la preuve de chaque dépense faite par son épouse en vue d'acquiescer son revenu. Il convient également de rappeler qu'en règle générale l'activité de l'épouse est considérée comme accessoire dès lors qu'elle est exercée à moins de 30% de l'horaire de travail ou lorsqu'elle est exercée occasionnellement pendant une durée réduite (cf. Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques). Dans la mesure où le gain réalisé par la femme du recourant pourrait également être celui d'une femme de contribuable exerçant une activité accessoire, la solution retenue par l'administration ne prête pas le flanc à la critique. En outre, il sied de relever que le contribuable n'a pas établi la quotité des frais professionnels de son épouse. Le recours doit donc également être rejeté sur ce point.

E. 3

Bien qu'il ait eu l'occasion de s'exprimer sur les arguments développés par l'autorité intimée dans sa réponse, le recourant s'en est abstenu. En définitive, les arguments développés par le recourant ne donnent pas lieu à une réforme des décisions contestées. En effet, les déductions qu'il a réclamées en raison de l'éloignement de son domicile, qu'il estimait être en Thaïlande où vit son épouse, doivent être refusées. Il ne peut non plus

obtenir que soient déduits des revenus de son épouse les montants forfaitaires prévus dans l'appendice à l'Ordonnance sur les frais professionnels. Ainsi, sous réserve des déductions pour double activité lucrative des conjoints des périodes 2002 à 2004, au demeurant admises par l'autorité intimée, les arguments développés par le recourant doivent être rejetés.

E. 4

Le recourant obtenant très partiellement gain de cause, l'émolument d'arrêt sera réduit à 600 francs. Le solde de l'avance qu'il a effectuée lui sera restitué.

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