

VD_OMNI FI.2007.0034 vom 19. Mai 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-05-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0034

FR: VD_OMNI FI.2007.0034 du 19 mai 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0034 del 19 maggio 2008

Regeste

X. _____ et Y. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Des inconvénients de caractère épisodique et non permanent ne sont pas constitutifs d'une réduction pour environnement défavorable.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans le délai de 30 jours prévu par l'art. 200 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (ci-après: LI), le présent recours est recevable à la forme. Le litige porte essentiellement sur trois points, à savoir: la demande de révision pour les périodes fiscales antérieures à celles de 2003, la déduction des frais professionnels pour les périodes fiscales 2003 et 2004 et le calcul de la valeur locative de la demeure des recourants.

E. 2

a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (FI.2004.0111 et les arrêts cités). Les conditions en sont arrêtées par la loi soit, en matière d'impôt fédéral direct l'art. 147 LIFD et en matière d'impôt cantonal et communal les art. 203 ss LI. b) Ces deux textes énoncent des conditions similaires; en substance, la taxation définitive doit être révisée à la demande du contribuable soit lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure, soit lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de fait importants qui ressortent du dossier, enfin lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Ces conditions, propres à la révision au sens étroit, ont en commun, d'une part, d'avoir trait à une irrégularité qui affecte la procédure dans laquelle la décision a été prise, d'autre part, d'exiger de l'intéressé la démonstration de sa diligence, à savoir qu'il n'ait pas été en mesure, sans faute de sa part, de faire valoir le grief dans la procédure ordinaire. Cette règle s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de la sécurité du droit; une voie de droit extraordinaire ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires (Yersin/Noël, Commentaires IFD p.1344). c) Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (nova répéta); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus du contribuable malgré toute sa diligence (FI.2004.0111; Rivier, op. cit. p. 204; Ernst Känzig/Urs Behnisch, die direkte Bundessteuer, No 35 ad art. 126 AIFD). Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie. d) En l'espèce, les recourants

voient un motif de révision dans le fait qu'après la construction d'une dépendance, ils ont constaté que la surface imposable déclarée avant 2003 était de 142 m² au lieu de 113 m². En principe, on admettra que le contribuable connaît sa situation financière, qu'il contrôle la décision de taxation lorsqu'il la reçoit et qu'il signale en temps utile les vices dont elle serait affectée (RDAF 1999 II 440 consid. 3d). L'autorité de taxation doit pouvoir se fonder sur les renseignements figurant dans la déclaration du contribuable. Il incombe à ce dernier de s'assurer que ses renseignements sont complets et corrects, ce qu'il atteste d'ailleurs en signant sa déclaration (FI.1998.0026). Le contribuable a le devoir fondamental de tout faire pour permettre une taxation complète et juste, étant donné la procédure administrative de masse existant en la matière (FI.2005.0007). En conséquence, les recourants, sur la base des principes ci-dessus énoncés, n'ont pas fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée d'eux, la surface de leur immeuble étant un élément en leur maîtrise propre et l'autorité fiscale pouvant partir de l'idée que les renseignements fournis étaient exacts. Cela est d'autant plus vrai en l'espèce que selon un document figurant au dossier datant du 26 mars 2004 émanant d'un bureau d'ingénieurs, il apparaît que les recourants connaissaient la surface exacte de leur logement à fin mars 2004 et qu'ils n'ont pas corrigé ce fait dans la déclaration déposée le 13 mars 2005 pour la période fiscale 2004. Les recourants ne peuvent pas non plus reprocher à l'autorité fiscale d'avoir méconnu les données déclarées en ce qui concerne la surface de l'immeuble par l'ancien propriétaire, cette dernière n'ayant pas à vérifier systématiquement toutes les déclarations qui lui sont remises, mais pouvant comme on l'a vu ci-dessus s'y fier si elles paraissent crédibles, complètes et ne semblent pas affectées de contradictions (RDAF 1999 II 138 consid. 7b et les références citées). On relèvera encore, par surabondance de moyen, que selon l'art. 204 LI la demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision du prononcé. L'art. 148 LIFD prévoit les mêmes délais. Or, comme vu ci-dessus, les recourants A. _____ et BX. _____ connaissaient la surface exacte de leur logement à fin mars 2004 et ne l'ont indiqué à l'Office d'impôt, suite à l'extension de leur logement, qu'en date du 13 juillet de la même année lors d'un entretien avec la recourante BX. _____. La demande de révision apparaît dès lors de toute façon comme tardive. Pour tous les motifs mentionnés ci-dessus, elle doit en conséquence être rejetée dans la mesure où elle est recevable.

E. 3

En ce qui concerne la déduction des frais professionnels pour les périodes fiscales 2003 et 2004, les recourants font valoir tout d'abord que l'autorité de taxation, pour les périodes fiscales antérieures à 2003, n'a jamais contesté les déductions pour frais de transport se basant sur l'utilisation d'un véhicule privé et les déductions pour frais de repas du soir. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt du 19 juillet 2004, 2P 64/2004; RDAF 2004 II p. 251), même si l'administration avait admis une déduction effective pour les frais de déplacement au lieu d'une déduction forfaitaire pour les années de taxation précédentes, elle n'est pas liée par les décisions qu'elle a pu prendre en dérogation de la loi. Cela découle du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales. Le principe de la bonne foi n'a donc pas été violé. La jurisprudence de la Cour de céans a la même position puisqu'elle considère qu'il n'est pas contraire au principe de la bonne foi que l'autorité de taxation examine à nouveau, dans une période de taxation ultérieure, une question de droit jugée antérieurement et qu'elle prenne à ce sujet une autre décision (FI.1993.0116). Le Tribunal fédéral a par ailleurs confirmé qu'une

décision de taxation n'a un effet que pour la période fiscale en cause, de sorte que l'autorité fiscale peut apprécier différemment les faits ou la situation juridique lors des périodes ultérieures (arrêt TF du 17 octobre 2007 2C.164/2007). Force est dès lors de constater que l'autorité de taxation pouvait, pour les périodes fiscales 2003-2004, traiter les déductions pour frais professionnels de manière différente qu'elle l'avait fait par le passé.

E. 4

La question de la déduction des frais professionnels pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante est réglée par les art. 30 LI et 26 LFID et pour les détails par l'ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais professionnels) du 10 février 1993. En ce qui concerne l'utilisation quotidienne de sa voiture privée pour se rendre de son domicile de 1.***** jusqu'à son lieu de travail à 2.*****, la jurisprudence arrêtée par le Tribunal fédéral est claire en ce sens que la déduction des frais de déplacement en véhicule privé n'est pas admise lorsqu'elle apparaît inappropriée aux circonstances, parce que le contribuable travaille trop loin de son domicile. La solution qui s'impose généralement dans un tel cas est d'admettre la déduction des frais de logement sur place et ceux pour le retour à domicile en fin de semaine. En particulier, le Tribunal fédéral a refusé de considérer comme nécessaire à l'acquisition du revenu, les frais de déplacement en voiture d'un contribuable qui effectuait chaque jour 350 Km pour se rendre sur son lieu de travail et revenir le même jour (RDAF 2004 II p. 258). C'est donc en conformité des dispositions légales et jurisprudence précitée que l'ACI a retenu les montants respectifs de 9'480 fr (loyer, chambre au lieu de travail 790 x 12), un montant de 2'990 fr. pour un abonnement général CFF 2^{ème} classe (RDAF 2004 II 258) et les frais de transports entre la gare d'Avenches et le domicile de 1.***** par 562 fr. (48 x 18 km x 0.65 ct); (RO 2002 2475 pour les déductions forfaitaires pour l'année 2003 et RO 2003 3310 pour les déductions forfaitaires pour l'année de calcul 2004).

E. 5

La déduction des frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipe est réglementée par les art. 30 al. 1 lit. b LI et 26 al. 1 lit. b LFID ainsi que par les art. 6 et 9 de l'ordonnance sur les frais professionnels du 10 février 1993 (RS 642.118.1). La déduction des frais de repas est exclusivement forfaitaire et la justification de frais plus élevés est exclue (Yersin/Noël op cit. p. 446). S'agissant d'un séjour hors du domicile, c'est l'art. 9 al. 1 et 2 de l'ordonnance sur les frais professionnels du 10 février 1993 qui est applicable et non pas l'art. 6 de la même ordonnance comme l'a fait l'ACI, motifs pris que le recourant A._____ disposait dans son appartement de 2.***** d'une cuisine. Il y a tout d'abord lieu de constater que dans l'arrêt du Tribunal fédéral précité du 9 juillet 2004 (RDAF 2004 II p. 253), l'autorité fiscale avait retenu dans un cadre identique la déduction totale prévue par l'ordonnance sur les frais professionnels de 5'600 fr. à l'époque, actuellement 6'000 fr (RO 2002 2475; RO 2003 3310). Au surplus, les recourants louaient auparavant une chambre à 2.***** pour un montant mensuel de 900 fr. pour une chambre sans cuisine qui a été ramené à 790 fr. pour une nouvelle chambre semble-t-il, du moins formellement dans le bail avec cuisine. Pour ce montant de loyer à 2.*****, on peut imaginer qu'il ne s'agit pas d'une cuisine équipée mais bien cas échéant d'une "cuisinette". Enfin et surtout, l'ACI reconnaît elle-même que le recourant a des responsabilités importantes, qu'il doit faire preuve de flexibilité quant aux horaires de travail et quant à ses déplacements entre les deux sièges principaux que sont 2.***** et

3.***** et qu'à l'examen de ses heures de présence on constate des durées de travail journalier importantes pouvant aller jusqu'à douze heures par jour. Cela corrobore les déclarations de l'intéressé qui parle de contacts avec l'étranger dans le cadre de son travail en particulier avec l'Australie (+10 heures) et avec New York (-6 heures). Dans ce contexte de loyer très modéré pour une chambre à 2.***** et d'horaires intenses et flexibles, il apparaît bien que ce soit l'art. 9 al. 1 et 2 de l'ordonnance sur les frais professionnels qui doit être applicable avec les montants forfaitaires de déduction totale y relatifs, soit pour le surplus de dépenses pour repas un montant de 4'500 fr. par année, étant donné que selon son certificat de salaire le recourant a la possibilité de prendre ses repas de midi à la cantine. Les taxations pour les périodes fiscales 2003-2004 seront en conséquence corrigées, les frais de repas journaliers étant arrêtés annuellement à 4'500 francs.

E. 6

L'art. 25 de la loi sur les impôts cantonaux du 4 juillet 2000 (LI) prévoit l'imposition de la valeur locative. Son alinéa 3 est ainsi rédigé: "La valeur statistique est établie sur la base d'une statistique des loyers mise à jour périodiquement. Elle tient compte de la surface du logement, de l'âge du bâtiment et de la commune de situation de l'immeuble, du type de logement, de l'absence de confort et de l'environnement défavorable". L'art. 3 du règlement sur la détermination de la valeur locative (REVLoc du 11 décembre 2000) prévoit en son alinéa 3 ce qui suit: "L'absence manifeste de confort du logement ou un environnement exceptionnellement défavorable sont des éléments qui, s'ils sont réalisés, ont chacun pour effet une réduction de 10 % de la valeur locative". Ce texte, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2004, a la même teneur que l'ancienne réglementation qui prévoyait également une réduction spéciale de 10 % dû à l'absence manifeste de confort ou pour un environnement exceptionnellement défavorable (art. 3 al. 3 aREVLoc). Il y a tout d'abord lieu de rappeler que l'art. 3 al. 1 lit. c REVLoc ainsi que l'art. 25 al. 3 LI prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales. A l'égard de la commune de situation de l'immeuble, le but du coefficient de pondération est d'intégrer une dimension régionale dans le calcul de la valeur locative afin de prendre en considération les variations de loyer entre communes et régions du Canton de Vaud. Ainsi, au niveau fédéral, ce ne sont pas les loyers cantonaux qui doivent être retenus, mais ceux pratiqués dans la commune concernée (FI.2006.0029). Les éventuels inconvénients d'ordre généraux dus aux conditions locales sont dès lors compris dans les pondérations retenues pour chaque commune dans les tableaux 3 et 3a figurant en annexe du REVLoc. Reste à déterminer si le logement des recourants est sis dans un environnement exceptionnellement défavorable ouvrant la voie à la réduction de 10 % de la valeur locative. Les recourants produisent en particulier une facture du mazout pour le chauffage d'un montant de 1'984 fr.85 dont 130 fr. concernent un supplément pour livraison compliquée. Ils produisent aussi une facture d'un montant de 19'290 fr. de la maison Auderset AG pour des travaux d'assainissement de leur toit suite aux dommages causés par la grêle où on peut lire qu'un montant de 968 fr. a été porté en compte à titre de supplément pour livraison directe impossible. Selon la jurisprudence, les critères d'absence manifeste de confort du logement ou d'un environnement exceptionnellement défavorable ne sont retenus que dans des cas exceptionnels, par exemple installations vétustes, absence d'installations sanitaires en ce qui concerne le confort et villa sise à côté de l'autoroute et sans mur anti-bruit en ce qui concerne l'environnement défavorable (FI.2006.0029; aussi Caroline Rusconi L'imposition de la valeur locative Thèse Lausanne 1988 p. 224). Le caractère exceptionnel de cette déduction pour environnement défavorable a d'ailleurs été reconnu par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 17 octobre 2007

(2C.164/2007). Selon l'arrêt précité, et tout comme pour le problème des frais professionnels, on rappellera que la décision de taxation n'a d'effet que pour la période fiscale en cause, de sorte que l'autorité fiscale peut apprécier différemment l'état de fait ou la situation juridique lors de périodes ultérieures. Les inconvénients dont se plaignent les recourants n'ont qu'un caractère épisodique et non permanent, puisque la livraison du mazout pour le chauffage n'intervient en principe qu'une ou deux fois l'an et que des travaux de réfection du toit sont tout à fait exceptionnels. Quant au fait que la poste ne livre pas de colis et pas de courrier recommandé à cause de la distance entre la rue et la maison, cela découle de la réglementation postale qui touche un très grand nombre de personnes en Suisse. La calculation de la valeur locative pour les périodes fiscales 2003-2004 a en conséquence été calculée conformément aux règles en vigueur.

E. 7

Les recourants n'obtenant que très partiellement gain de cause, les frais de la présente cause sont arrêtés à 1'500 fr. Il n'est pas alloué de dépens.

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