

## **VD\_OMNI FI.2007.0141 vom 2. April 2008**

VD Tribunal cantonal, 2008-04-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0141](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0141)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0141 du 2 avril 2008

IT: VD\_OMNI FI.2007.0141 del 2 aprile 2008

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant, qui reçoit de son employeur une participation forfaitaire destinée à couvrir notamment ses dépenses de représentation, de prospection et d'entretien des relations clientèles, se pourvoit contre le refus de l'ACI d'admettre, en sus, la déduction forfaitaire pour frais de représentation (code 160) de 3'800 francs. Les forfaits pour frais professionnels sont essentiellement destinés à faciliter la tâche du contribuable en le libérant du fardeau de la preuve. La déduction des indemnités forfaitaires que perçoivent certaines catégories d'employés dirigeants relève de la même préoccupation. Elle est autorisée, pour autant que le contribuable ne la cumule pas avec la déduction pour "autres frais" dès lors qu'il y a un risque que des mêmes dépenses puissent faire l'objet de deux déductions. De plus, l'admission des indemnités forfaitaires en déduction du revenu relève d'un accord entre l'employeur et les autorités fiscales. L'autorité peut dès lors y poser certaines conditions, dont l'interdiction de cumuler certaines déductions forfaitaires. Enfin, le contribuable demeure libre d'apporter la preuve que ses frais professionnels sont supérieurs au forfait. Recours rejeté.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

L'objet du litige a trait à la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu provenant de l'exercice par le contribuable d'une activité lucrative dépendante, ce conformément à l'art. 30 al. 1 LI, à teneur duquel : "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." et à l'art. 26 LIFD, selon lequel: "Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail; 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.

#### **E. 2**

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 (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 301). 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 (Rivier, op. cit., p. 303; Ernst Känzig, *Wehrsteuer*, 2. Auflage, Basel 1982, I. Teil, ad art. 22 al. 1 lit. a AIFD, n° 23, p. 511). a) Sont déductibles du revenu brut les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable, par opposition aux dépenses consacrées à l'entretien du contribuable. En ce qui concerne les travailleurs dépendants, constituent des frais d'acquisition du revenu déductibles toutes les dépenses qui ne sont pas remboursées par l'employeur, nécessaires et en rapport direct avec l'acquisition du revenu du travail salarié (Rivier, op. cit., p. 304). L'existence d'un lien direct et causal entre la dépense et l'obtention du revenu est dès lors requise (Walter Ryser & Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 2002, p. 188). Il peut s'agir aussi bien des dépenses faites immédiatement (Archives de droit fiscal 62, 403) que de celles qui représentent la conséquence de l'activité professionnelle (Archives de droit fiscal 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 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; 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). 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 (pour l'impôt fédéral direct, voir l'Ordonnance du Département fédéral des finances - ci-après: DFF - du 10 février 1993, in RS 642.118.1; cf. également les 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 prévoit trois catégories de dépenses professionnelles déductibles pour les salariés. Il s'agit d'abord des frais de transport du domicile au lieu de travail (code 140), dont on tient compte par rapport au nombre de kilomètres parcourus, des frais de repas ou de séjour hors du domicile (code 150), qui sont déduits en principe sur une base forfaitaire, et des "autres frais professionnels" (code 160), qui sont au minimum de 1'900 fr., mais au maximum de 3'800 fr. par an. Ces forfaits facilitent la tâche de l'administration mais surtout celle du contribuable qui peut 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). Le contribuable peut revendiquer, à la place du forfait, la déductibilité des frais effectifs lorsque ces derniers sont plus élevés; en pareil cas, il devra justifier par pièces la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 26 al. 2 LIFD; Ordonnance DFF 1993, art. 4). Cette règle découle du principe exprimé par l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (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). Dans certaines situations, la déduction forfaitaire pour les "autres frais professionnels" de 3% du salaire net selon le certificat de salaire (au minimum 1'900 fr. et au maximum de 3'600 fr.) ne suffit pas à couvrir les autres frais des salariés cadres d'une entreprise, ainsi que le personnel affecté au service externe. Ces dépenses professionnelles sont déductibles pour autant qu'elles ne soient pas prises en charge par l'employeur. Lorsque le contribuable perçoit de son employeur une indemnité destinée à couvrir ses dépenses professionnelles, il ne peut prétendre à la fois à l'exonération de cette indemnité et à la déductibilité de ses frais (FI.2006.0036 du 16 août 2006, consid. 2a). Ainsi, par exemple, le contribuable qui perçoit une indemnité forfaitaire de la part de son employeur pour les déplacements qu'il effectue au moyen de son véhicule privé ne peut pas, de surcroît, prétendre à la déduction forfaitaire. Dans cette hypothèse la déduction forfaitaire couvrirait alors des frais que le contribuable n'a pas à engager. c) Certaines entreprises participent aux frais de représentation, d'acquisition ou d'entretien des relations clientèle de leurs employés. Pour les employés qui occupent une fonction dirigeante, parce qu'il est parfois impossible ou très difficile d'obtenir les justificatifs des menus frais de représentation, ceux-ci reçoivent une allocation forfaitaire annuelle, destinée à couvrir ces menues dépenses. Cette pratique est assez répandue, car la Conférence suisse des impôts, dans sa circulaire CI 25 du 28 août 2006, propose un modèle de règlement de remboursement des frais avec un appendice destiné au personnel dirigeant et aux frais de représentation qu'ils engagent. Il y a devoir permanent de représentation lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une activité dont une part importante se déroule à l'extérieur, en contact direct avec la clientèle de l'entreprise, et que le lien entre la représentation et la promotion, d'une part, et la conclusion d'affaires, d'autre part, est essentiel, ou encore lorsque le bénéficiaire exerce, de manière régulière, une fonction impliquant un rôle d'animation, de coordination et de motivation vitale pour l'entreprise et qu'il assume de ce fait, et indépendamment de son appréciation personnelle, des obligations de représentation essentielles pour l'image générale de l'entreprise. Ainsi, les frais de représentation versés à un dirigeant d'une entreprise sont liés à l'acquisition par cette dernière d'un certain revenu. L'entreprise qui s'apprête à verser à ses collaborateurs des indemnités pour frais de représentation doit adresser à l'ACI un exemplaire de son règlement ad hoc, une liste des bénéficiaires de ces indemnités et recueillir l'aval de l'autorité (Directives concernant les certificats de salaire, in *Revue fiscale* 1986, p. 586 ss). Lorsque les conditions posées par les directives précitées sont remplies, le versement d'une indemnité forfaitaire pour frais de représentation est admis et, logiquement, le contribuable n'a pas à prouver l'existence de ses dépenses, ni à démontrer leur rapport de causalité avec l'acquisition de son revenu. Il peut même, mais cette fois en apportant une preuve formelle, tenter de démontrer que ses frais de représentation effectifs sont supérieurs à l'indemnité versée par son employeur; s'il y parvient, il pourra sur ce point prétendre à une déduction supplémentaire. Ces indemnités ne sauraient en revanche être allouées en vue de

rembourser des dépenses professionnelles qui, selon l'usage commercial, donnent lieu au versement d'indemnités pour frais forfaitaires ou non forfaitaires. Lorsqu'il perçoit de son employeur de telles indemnités, le contribuable ne peut plus prétendre, en plus, à la déductibilité de ce même revenu des autres frais professionnels (code 160) à titre forfaitaire (Revue fiscale 1986, p. 589). d) La Cour de céans (arrêt CDAP FI.2001.0007 du 15 mai 2001, consid. 3c) a vu dans cette pratique une promesse de l'autorité faite à l'égard du contribuable personne morale d'admettre, lorsque les conditions sont réalisées, la prise en compte de ces indemnités dans les frais de l'entreprise, sans qu'il soit besoin de les justifier par pièces; il s'agit aussi d'une promesse de l'autorité à l'égard du contribuable personne physique de ne pas considérer, moyennant le respect de certaines conditions, ces montants en tant que revenu. Ainsi, le contexte paraît être celui de la protection de la bonne foi; l'autorité est liée par la promesse à l'égard de l'administré de traiter dans un sens déterminé une situation concrète (v., notamment, Pierre Moor, *Droit administratif I*, 2ème éd., Berne 1994, n° 5.3.2.1, p. 430; Katharina Sameli, *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, in *ZSR/RDS* 1977 II 289 et ss). Toutefois, le droit fiscal étant dominé par les principes de la légalité et de l'égalité de traitement, il n'est pas exclu que l'autorité de taxation décide d'inclure l'indemnité que perçoit l'employé dans son revenu lorsqu'elle constate que les conditions d'admission posées par les directives précitées ne sont plus réunies.

### **E. 3**

En l'occurrence, la question à résoudre consiste à déterminer si le recourant peut cumuler les déductions usuelles d'autres frais professionnels avec l'indemnité forfaitaire, exempte d'impôt, que son employeur lui verse pour ses frais de représentation. L'intéressé fait valoir que le montant du forfait que lui verse son employeur est exclusivement destiné à couvrir des dépenses qui incombent à son employeur, tandis que la déduction usuelle pour autres frais, qu'il revendique, concerne des dépenses nécessaires à l'acquisition de son revenu et auxquelles son employeur n'est pas légalement tenu de participer. De son côté, l'autorité intimée conclut au rejet en avançant que le contribuable ne peut cumuler la déduction du forfait que lui verse la société qui l'emploie et la déduction usuelle pour autres frais professionnels dont traite l'art. 7 de l'ordonnance du DFF du 10 février 1993. a) Selon le contribuable, les frais professionnels de représentation sont des dépenses liées au fonctionnement de l'entreprise, à charge de son employeur. Cependant, après examen de la liste exemplative du règlement de l'UBS SA, il apparaît que la frontière entre les frais professionnels à charge de l'employeur et ceux qu'il appartient à l'employé d'assumer n'est pas aussi hermétique que semble le penser le recourant. Par exemple, on constate qu'il n'appartient normalement pas à l'employeur de prendre à sa charge les frais de pressing de son employé, alors qu'ils figurent dans la liste des petites dépenses supposées être couvertes par l'indemnité forfaitaire, selon le règlement complémentaire de l'UBS SA. Tel est également le cas des pourboires pour lesquels on ne distingue franchement aucune obligation de remboursement de la part de l'employeur. Il semble en être de même des repas intermédiaires. En outre, comme le sous-entend l'adverbe "notamment" qui figure dans le règlement, juste avant la liste des événements donnant lieu à ces petites dépenses, l'énumération du règlement n'est pas exhaustive. Dès lors, l'argumentation du recourant, fondée sur l'obligation de son employeur d'assumer les menues dépenses, tombe partiellement à faux. On constate, en effet, qu'il n'est pas exclu que ce soit l'employeur qui assume indirectement une part des "autres frais", normalement déductibles au sens de l'art. 7 de l'ordonnance du DFF du 10 février 1993, par le truchement de la participation forfaitaire pour frais de représentation qu'il verse à son employé. D'ailleurs, la Cour de

céans relève que dans un précédent arrêt (FI.2006.0036 précité, consid. 3) elle avait admis, avec l'ACI, que l'indemnité que percevait le recourant était sensée couvrir tous les frais de représentation et les autres frais professionnels de l'intéressé. b) Ensuite, il semble que le recourant perd de vue la raison d'être de la déduction pour frais de représentation. Comme cela a été souligné plus haut, l'admission d'indemnités forfaitaires non imposées pour frais de représentation est un procédé destiné à faciliter la tâche du contribuable, de l'entreprise qui l'emploie et des autorités fiscales. L'ACI le souligne d'ailleurs dans ses directives: " l'entreprise pour laquelle l'indication, en francs, des indemnités non forfaitaires versées aux cadres et au personnel du service externe représente une charge administrative trop importante et se heurte, pour ce motif, à de sérieuses difficultés d'application, peut obtenir de l'administration fiscale d'être dispensée de cette obligation " (RF 1986, p. 586 in fine). On l'a vu plus haut, la CDAP, qui a eu l'occasion de se pencher sur la nature juridique de l'approbation par l'ACI d'un règlement d'entreprise, a expliqué qu'il fallait y voir une promesse de l'autorité faite à l'égard de l'employeur d'admettre la prise en compte de ces indemnités pour autant que les conditions de son admission soient réunies (FI.2001.0007, précité). Il s'agit donc, somme toute, d'un accord entre l'employeur du contribuable et l'autorité fiscale. L'admission en déduction du revenu de l'indemnité forfaitaire constitue donc une exception à la règle générale selon laquelle il appartient au contribuable d'apporter la preuve des faits justifiant une diminution de sa dette fiscale. Un des corollaires de cette exception est que la règle générale reprend le dessus lorsque le contribuable prétend encourir des frais supérieurs à l'indemnité admise (Arrêt CDAP FI.1993.0154 du 9 janvier 1995, consid. 4). Il doit donc dans ce cas, comme en règle générale, apporter la preuve du montant de la déduction qu'il revendique. Il faut donc admettre que dans les limites de la légalité, l'autorité peut subordonner l'admission des indemnités de représentation en déduction du revenu à la réalisation de certaines conditions, dont celle que le contribuable qui en bénéficie ne peut réclamer de surcroît la déduction forfaitaire pour les "autres frais" au sens de l'art. 7 de l'ordonnance du DFF du 10 février 1993. c) Ainsi, le cumul de la déduction de l'indemnité pour frais de représentation et celle prévue pour "autres frais" professionnels (code 160) au sens de l'art. 7 de l'ordonnance du DFF du 10 février 1993, n'est pas possible dès lors qu'au final le contribuable bénéficierait d'une double déduction pour certains frais similaires. Si, comme le prétend le recourant, les frais qu'il engage pour menues dépenses et "autres frais" excèdent réellement le montant de l'indemnité forfaitaire qu'il reçoit, rien ne l'empêche de solliciter la déduction du montant effectif de ses dépenses. En pareil cas, en application de la règle générale, selon laquelle il appartient au contribuable d'apporter la preuve de tout fait de nature à diminuer sa dette fiscale, il devra établir par pièces le montant de l'ensemble de ses dépenses de représentation et de ses "autres frais". En l'occurrence, le recourant n'a produit aucun justificatif des autres frais professionnels qu'il allègue avoir engagés ni de ses frais de représentation effectifs. Force est donc de constater que le recourant, à qui incombait pourtant le fardeau de la preuve, n'a aucunement démontré que la totalité de ses frais déductibles dépasserait le montant forfaitaire de fr. 8'400.--. Pour ce motif, son pourvoi doit être rejeté.

#### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires.