

# **VD\_OMNI FI.2009.0082 vom 1. April 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-04-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0082](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0082)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0082 du 1 avril 2010

IT: VD\_OMNI FI.2009.0082 del 1 aprile 2010

## **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | S'agissant des frais de déplacement, le recourant, qui utilise un bien privé à des fins commerciales, peut prétendre à leur déduction pour la part consacrée à cette utilisation. Dans la mesure où il n'a nullement établi ni même présenté une offre de preuve propre à établir l'effectivité de ses frais de déplacement, il convient de faire application du forfait de 70 centimes par kilomètre. C'est donc à juste titre que l'autorité a appliqué le forfait de 3'000 fr., plus avantageux que les frais calculés au kilomètre d'un montant de 1'973 fr. 30.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le litige porte d'une part sur le domicile fiscal du recourant, d'autre part sur la déduction de son revenu de frais relatifs à l'achat et à l'utilisation de véhicules.

### **E. 2**

Il convient en premier lieu de déterminer le droit applicable. Selon la jurisprudence, la détermination des éléments imposables est arrêtée selon le droit en vigueur au moment de la taxation (arrêt FI.2008.0059 du 27 novembre 2009 et les références citées). En matière d'impôt fédéral direct, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995; elle a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; art. 201 LIFD). Elle s'appliquera donc à toutes les périodes de taxation litigieuses. En matière d'impôt cantonal et communal, la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001; elle a abrogé la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI). Elle s'appliquera dès lors aux périodes de taxation 2001 à 2003; en revanche, l'aLI s'appliquera aux périodes antérieures.

### **E. 3**

Le recourant conteste avoir été domicilié à Lausanne pendant les périodes fiscales litigieuses. Il demande à ce que son domicile fiscal soit fixé successivement à Crissier de 1992 à 1999, à Lutry de 1999 à 2002 et à Sullens de 2002 à 2005. a) Le principe de la bonne foi consacré aux art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) exige que l'Etat et les particuliers se comportent réciproquement de manière loyale (ATF 5A.8/2004 du 14 mai 2004 consid. 3.1). Il prohibe notamment les comportements contradictoires de l'administré, lesquels ne sont pas protégés par l'ordre juridique (Ulrich Haefelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5<sup>e</sup> éd. entièrement revue, Zurich/Bâle/Genève 2006, n° 712 p. 149; Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2005,

n° 19 p. 156). L'on exige ainsi notamment des intéressés qu'ils fassent, sauf délai fixé par la loi, valoir leurs prétentions dans un laps de temps raisonnable (Pierre Moor, Droit administratif, 2 e éd. revue et mise à jour, Berne 1994 p. 434). Le Tribunal fédéral a ainsi considéré qu'il n'était pas admissible de soulever un vice formel qui aurait pu être invoqué à un stade antérieur de la procédure en cas d'issue défavorable de l'instance (ATF 111 Ia 161). Il est notamment contraire à la bonne foi d'attendre la procédure de recours pour demander la récusation d'un juge ou d'un fonctionnaire alors que le motif de récusation était déjà connu auparavant (ATF 114 Ia 278 consid. 3e p. 280). De même, s'agissant de la garantie des débats publics, le justiciable qui ne requiert pas la tenue d'une audience publique au cours de la procédure cantonale ne peut-il pas se prévaloir ensuite devant le Tribunal fédéral d'une violation du principe de la publicité des débats découlant de l'art. 6 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH; RS 0.101) (ATF 121 I 30 traduit in JT 1996 I pp. 551 ss consid. 6 pp. 559 s.; 119 Ia 221 consid. 5a et b pp. 227 ss). b) Pour les quatre périodes fiscales litigieuses, le recourant a, dans ses déclarations d'impôt signées à Lausanne les 16 octobre 1997, 22 novembre 1999, 15 novembre 2001 et 13 septembre 2004, communiqué à l'autorité fiscale ses coordonnées à Lausanne, à savoir à l'adresse de l'établissement qu'il exploite au-dessus duquel se situe un appartement comprenant trois chambres. Il a de plus indiqué dans le document intitulé "questionnaire général pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante" joint à la déclaration concernant les périodes fiscales 1997-1998 et 1999-2000 que son logement se situait dans l'immeuble d'exploitation qu'il avait pris à bail. Les autorités fiscales lausannoises ont dès lors procédé à la taxation de l'ensemble des revenus du recourant, ce que ce dernier n'a pas critiqué. Le recourant a pourtant systématiquement formé des réclamations contre ces décisions de taxation, contestant le refus de l'autorité fiscale de retenir un usage commercial de son véhicule. A ces occasions, il n'a cependant jamais contesté être domicilié à Lausanne. Au contraire, il a continué, d'année en année, à fournir aux autorités fiscales son adresse à Lausanne et à mentionner que son logement se situait dans l'immeuble d'exploitation qu'il louait. Dans la déclaration d'impôt qu'il a remplie en 2001, il a encore une fois communiqué son adresse à Lausanne. En revanche, dans le document intitulé "questionnaire général pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante", il a pour la première fois indiqué que son logement ne se situait ni dans un immeuble faisant partie de sa fortune commerciale, ni dans un immeuble d'exploitation pris à bail, sans fournir d'explications complémentaires. Dans sa réclamation subséquente, formée le 23 juin 2004, il n'a, encore une fois, nullement contesté son assujettissement illimité à Lausanne. Il a procédé de même en 2004, lorsqu'il a déclaré ses revenus pour 2003. Ce n'est que dans une lettre datée du 19 août 2004 qu'il a fait allusion à un domicile situé à La Conversion depuis le 1<sup>er</sup> novembre 1999. Cela étant, dans sa dernière réclamation formée le 18 avril 2005, il n'a une fois encore nullement indiqué qu'il contestait être domicilié à Lausanne. Par la suite, le recourant a parfois évoqué l'existence d'un domicile à La Conversion, notamment dans une lettre datée du 15 septembre 2008 et lors de l'entrevue qui s'est tenue dans les locaux de l'autorité intimée le 2 octobre 2008. A cette occasion, le conseil du recourant a mentionné que son client, célibataire, avait vécu chez plusieurs amies différentes durant les périodes fiscales contestées et qu'il n'habitait "pas vraiment" dans l'appartement situé au-dessus du bar, lequel servait de débarras, sans pour autant formellement contester l'assujettissement illimité de son client à Lausanne. Le 23 janvier 2009, l'autorité intimée a soumis au recourant une nouvelle proposition de règlement du litige. Dans sa réponse datée du 3 avril 2009, le

recourant n'a, une nouvelle fois, émis aucune remarque s'agissant du lieu de son domicile, se contentant de rejeter la proposition de l'autorité fiscale cantonale concernant ses frais de véhicules et de déplacements. Ce n'est donc qu'au stade du recours devant la Cour de céans, interjeté le 6 juillet 2009, que le recourant allègue avoir été successivement domicilié à Crissier, Lutry et Sullens pendant les périodes fiscales litigieuses et demande que son domicile soit fixé en conséquence. En omettant de contester formellement le lieu de son assujettissement illimité à l'impôt pendant une douzaine d'années, le recourant a violé le principe de la bonne foi, ce d'autant plus qu'il a, par son comportement, laissé entendre à l'autorité intimée qu'il était domicilié à Lausanne. En effet, la location par le recourant d'un appartement comprenant trois chambres situé au-dessus de l'établissement qu'il exploite, la mention systématique de son adresse à Lausanne, ou encore l'absence de démarches officielles pour déplacer son domicile hors de Lausanne ont contribué à confirmer qu'il était bel et bien domicilié dans cette commune. Partant, le recourant ne peut aujourd'hui remettre en cause la taxation de l'ensemble de ses revenus par la commune de Lausanne.

#### **E. 4**

Le recourant a requis une inspection locale de l'appartement situé au-dessus du café qu'il exploite ainsi que l'audition des personnes avec lesquelles il a vécu aux fins de prouver que son domicile fiscal ne se situe pas à Lausanne. a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (ci-après : Cst.; RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 504; 126 I 15; 124 I 49 et les réf. cit.). En particulier, le droit de faire administrer des preuves suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428). L'autorité peut donc mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429 et les arrêts cités; 122 V 157 consid. 1d p. 162; 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). En outre, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, une violation du droit d'être entendu en instance inférieure est réparée lorsque l'intéressé a eu la faculté de se faire entendre en instance supérieure par une autorité disposant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit (ATF 130 II 530 consid. 7.3 p. 562; 127 V 431 consid. 3d/aa pp. 437 s.; 126 V 130 consid. 2b pp. 131 s. et les arrêts cités). b) En l'espèce, il n'y a pas lieu de donner suite à la requête de mesures d'instruction formulée par le recourant dès lors qu'il ne peut plus, en application du principe de la bonne foi, contester le lieu de son assujettissement fiscal pour les périodes litigieuses. De plus, la tenue d'une inspection locale ne permettrait de prouver l'état dans lequel se trouvaient les locaux à l'époque des périodes fiscales litigieuses.

#### **E. 5**

Le recourant reproche aux autorités fiscales d'avoir tardé à traiter ses réclamations, ce qui a rendu difficile la production des pièces susceptibles de prouver les faits qu'il allègue, à

savoir l'utilisation à prépondérance commerciale des véhicules dont il a porté les coûts aux frais d'exploitation de son établissement. S'il est vrai que la longueur du délai écoulé entre les réclamations formées successivement les 22 septembre 1998, 23 juin 2004 et 18 avril 2005 et la décision sur réclamation rendue par l'autorité intimée le 4 juin 2009 reste inexpliquée, il sied toutefois de relever que le recourant a été ponctuellement invité à produire les pièces justifiant des frais de véhicules et de déplacements litigieux. Ainsi, le 29 mai 1998, soit sept mois après le dépôt de la déclaration d'impôt 1997-1998, la commission d'impôt avait déjà demandé au recourant la production du détail, accompagné des justificatifs, de ces frais. Elle a réitéré sa demande par lettre des 7 juillet et 5 août 1998 avant de taxer les revenus du recourant sur la base des pièces qu'il lui avait communiquées le 26 août 1998. De même, s'agissant de la période fiscale 1999-2000, l'autorité fiscale a une nouvelle fois interpellé le recourant afin qu'il produise les pièces démontrant l'utilisation commerciale prépondérante de son véhicule et les frais de déplacements (cf. lettre de l'office d'impôt du 28 juin 2004). N'obtenant pas les documents propres à prouver les faits allégués par le recourant, les autorités fiscales n'étaient pas tenues de solliciter indéfiniment la production de nouvelles pièces et était en droit de statuer en l'état du dossier. En revanche, le recourant était libre de compléter son dossier en tout temps, ce d'autant plus qu'il savait que les pièces qu'il avait produites jusqu'alors ne suffisaient pas à établir les faits qu'il invoque, dès lors que l'autorité fiscale avait refusé de prendre en compte les frais de véhicules et de déplacements allégués. Partant, c'est à tort que le recourant reproche aux autorités fiscales de l'avoir empêché d'apporter la preuve des faits qu'il invoque en tardant à traiter son dossier. Mal fondé, ce grief doit également être rejeté.

## **E. 6**

Enfin, le recourant a, dans ses déclarations d'impôt relatives aux périodes fiscales 1997-1998, 1999-2000, 2001-2002 et 2003, déduit du revenu provenant de son activité lucrative indépendante des frais d'acquisition de véhicules, d'amortissement et de déplacements. Les autorités fiscales ont pour leur part estimé que les frais d'acquisition et d'amortissement ne pouvaient être portés aux coûts d'exploitation de son établissement dès lors que la prépondérance commerciale de l'utilisation des véhicules concernés n'avait pas été établie. Elle a en revanche accepté la déduction de la part afférente à l'usage commercial de ses véhicules. a) aa) Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LI). La fortune commerciale comprend, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (cf. ATF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 publié et traduit in RDAF 2005 II pp. 109 ss consid. 2.2 p. 112 et les réf. citées). Les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales (cf. ATF 2A.710/2005 du 8 octobre 2007 publié et traduit in RDAF 2008 II pp. 101 ss consid. 3.3 p. 105). Les mêmes règles prévalent en matière d'impôt cantonal et communal (cf. art. 21 al. 2 LI et 5 al. 1 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux - LICom; RSV 650.11). bb) Selon l'art. 27 al. 1 LIFD et 31 al. 1 LI, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. L'aLI prévoyait également la possibilité pour les contribuables indépendant de déduire ces frais. En principe, tous les frais qui sont justifiés par l'usage commercial sont déductibles. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en

relation avec l'activité professionnelle (salaires, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurances professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, maintenance, etc.) (arrêt FI.2006.0033 du 6 septembre 2007 consid. 2 p. 5; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3 e éd. entièrement revue et augmentée, Bâle/Genève/Münich 2007 n° 228 p. 142). La justification commerciale d'une dépense dépend toutefois de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est en revanche pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par l'entrepreneur qui ne servent qu'à son entretien ou à son propre plaisir. Dans ce cas, l'entrepreneur grève indûment le compte de résultats de son activité lucrative par des dépenses privées, sous couvert de frais de représentation (cf. ATF 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 consid. 3.2; 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 2) . Il arrive que l'indépendant utilise un bien commercial à des fins privées, ou, inversement, un bien privé à des fins commerciales. Dans un tel cas, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (ATF 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2). cc) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 2.3; jugement de la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 23 mai 1997 publié in Revue fiscale 1998 p. 349 consid. 4f p. 352 et les références citées). b) aa) En l'espèce, le recourant demande la déduction de frais d'acquisition de véhicules dont il prétend avoir fait un usage commercial prépondérant, ce qu'il lui appartient de démontrer conformément aux principes précités régissant le fardeau de la preuve. A l'appui de son recours, il a produit un tableau d'estimation du nombre total de kilomètres parcourus par année au moyen de ses véhicules, que ce soit à titre privé ou commercial. Il a ainsi évalué ses déplacements à 17'630 kilomètres en 1995, 13'274 kilomètres en 1996, 24'218 kilomètres en 1997, 20'392 kilomètres en 1998, 12'545 kilomètres en 1999, 13'722 kilomètres en 2000 et 9'601 kilomètres en 2003. Il a par ailleurs communiqué à l'autorité intimée trois tableaux d'utilisation de ses véhicules dans lesquels il a estimé le nombre de kilomètres parcourus à titre commercial par année à 7'715 entre 1995 et 1999, 8'027 entre 2000 et 2002 et 8'387 entre 2003 et 2005. Dans ces trois tableaux figure un poste intitulé "Divers" comptabilisant 2'400 kilomètres par année pour lequel aucune explication ou aucun justificatif n'est donné. Par ailleurs, les deux tableaux afférents aux périodes 1995-1999 et 2003-2005 font état de déplacements pour raccompagner des employées à leur domicile à raison de 2'496 respectivement 3'168 kilomètres par année. Le recourant n'a cependant pas établi que ces déplacements entraînent dans le cadre de son activité professionnelle. En particulier, il ressort des certificats de salaire établis au nom de l'une de ces employées que le contrat de travail ne prévoit pas de transport gratuit entre le domicile et le lieu de travail. En outre, le recourant comptabilise les kilomètres entre son lieu de travail et son domicile allégué à raison de 2'808 kilomètres par année pour la période 2000-2002. Or, il ne peut se prévaloir d'un déplacement entre son domicile et son lieu de travail ce d'autant plus que son domicile fiscal se situe dans le même immeuble que son établissement (cf. supra consid. 3). Partant, l'usage des véhicules reporté dans les trois postes précités ne peut être qualifié de commercial. Or, et comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, après défalcation de ces

postes, l'usage privé des véhicules du recourant est indiscutablement prépondérant. Il s'ensuit que le recourant ne pouvait porter aux coûts d'exploitation de son établissement le prix d'achat de ses véhicules successifs. Il en va de même des frais d'amortissement, les biens concernés ne faisant pas partie de sa fortune commerciale. bb) S'agissant des frais de déplacement, le recourant, qui utilise un bien privé à des fins commerciales, peut prétendre à leur déduction pour la part consacrée à cette utilisation. En se fondant sur les chiffres communiqués par le recourant, lesquels ne reposent néanmoins sur aucun élément probant, l'on retiendra, à l'instar de l'autorité intimée, que le recourant a utilisé ses véhicules privés successifs à des fins commerciales à raison de 2'819 kilomètres par an. Dans la mesure où le recourant n'a nullement établi ni même présenté une offre de preuve propre à établir l'effectivité de ses frais de déplacements, il convient de faire application du forfait de 70 centimes par kilomètre. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fait application du forfait de 3'000 fr., plus avantageux que les frais calculés au kilomètre d'un montant de 1'973 fr. 30. De plus, l'on relèvera que même en prenant compte les frais de déplacement allégués par le recourant, leur montant, calculé en proportion du nombre admis de kilomètres effectués à titre commercial, autre méthode également applicable, soit entre 33 et 37 %, serait inférieur au forfait de 3'000 francs. Enfin, c'est en vain que le recourant demande qu'il soit tenu compte des kilomètres tels qu'ils avaient été déterminés dans la proposition de règlement de l'autorité intimée du 23 janvier 2009, laquelle avait été formulée dans une perspective transactionnelle uniquement.

#### **E. 7**

Il découle des considérations qui précèdent que le recours est mal fondé et doit être rejeté aux frais du recourant qui n'a pas droit à des dépens (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA; RSV 173.36).

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