

VD_OMNI FI.2010.0025 vom 31. Mai 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-05-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0025

FR: VD_OMNI FI.2010.0025 du 31 mai 2011

IT: VD_OMNI FI.2010.0025 del 31 maggio 2011

Regeste

A.X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Faute de justificatifs établissant les frais de transport effectifs, déduction forfaitaire limitée à l'itinéraire le plus court, alors même qu'un autre trajet plus long pourrait se révéler plus rapide (consid. 3.5). Déduction forfaitaire pour primes d'assurances-maladie: les primes versées aux caisses maladie ne constituent pas des frais médicaux au sens de LIFD-212-1, LI-37-1-g (consid. 5). Déduction pour personne à charge: le contribuable doit prouver les faits justifiant la charge: la situation d'indigence du bénéficiaire et les versements effectués (consid. 6).

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur les montants des déductions pour frais d'acquisition du revenu (frais de transport, frais de repas et autres frais professionnels), la déduction pour assurance-maladie, la déduction pour frais médicaux, la déduction pour les dons, la déduction sociale pour le logement et la déduction pour personne à charge. Il concerne d'une part l'impôt cantonal et communal et d'autre part l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2003 et 2004. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la Cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (FI 2010.0038 du 5 janvier 2011; RDAF 2008 II p. 522, cons. 1.2; ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559 ; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

Tout d'abord, les recourants contestent que l'ACI puisse revenir sur des points qu'elle aurait préalablement admis en cours de procédure. a) En matière fédérale, comme en matière cantonale, la réclamation permet à l'ACI de reconsidérer tous les éléments de l'impôt et après avoir entendu le contribuable, de modifier la taxation même au désavantage de ce dernier (art. 135 LIFD, art. 187, 188 LI). Conformément à l'art. 48 LHID, l'autorité de taxation a les mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans la procédure de taxation. Ce plein pouvoir d'examen et de modification de la décision attaquée s'inscrit dans le système d'une procédure de réclamation faisant partie intégrante de la procédure de taxation. De par sa nature juridique, la décision sur réclamation est une nouvelle décision de taxation qui modifie ou confirme la précédente (Noël/Yersin, ad art. 135, n. 2). En cours de procédure, les arrangements entre l'administration fiscale et les contribuables au sujet de l'appréciation juridique d'un état de fait dans le domaine de l'impôt fédéral direct, comme en matière cantonale ne sont pas admis, sous réserve de conditions précises (ATF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004, in Archives 74 2006, p. 737, 745, consid. 4.2; ATF du 12 novembre 1998, in RDAF 1999 II p. 97, 107, consid. 7b et les références citées). En l'absence de décision ou d'un éventuel accord dont la validité est strictement limitée, une décision de

taxation qui a fait l'objet d'une réclamation demeure ouverte et peut être entièrement revue dans la nouvelle décision. b) En l'espèce, l'Office d'impôt et l'ACI ont fait des propositions de règlement, dans lesquelles ils ont admis certaines déductions requises par les contribuables. Ceux-ci ont toutefois décliné ces propositions et ont maintenu leur réclamation. Il n'y a donc pas eu de décision rendue suite à ces propositions, ni même d'accord entre les contribuables et l'autorité de taxation (RF 2010, p. 792). La taxation est ainsi demeurée ouverte, avec le droit pour l'ACI de la revoir entièrement dans sa décision sur réclamation.

E. 3

S'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les utilise, ce dernier peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'art. 3. La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (art. 4).

E. 3.1

En droit cantonal et fédéral, il existe quatre types de frais d'acquisition du revenu déductibles selon les art. 26 LIFD et 30 LI: 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. Ces frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable (art. 26 LIFD; art. 9 al. 1 LHID et 30 LI), qui sont déductibles, s'opposent 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 au travailleur par son employeur, nécessaires et en rapport direct avec l'acquisition du revenu du travail salarié (Rivier, *Droit fiscal suisse*, 1998, p. 304). Il peut s'agir aussi bien des dépenses faites immédiatement (Archives 62, p. 403) que celles qui représentent la conséquence de l'activité professionnelle (Archives 64, p. 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 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, p. 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). Ne font pas partie de cette catégorie, les dépenses préparatoires en vue d'améliorer le revenu (qui doivent être distinguées des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels), ou les dépenses d'entretien du contribuable et de sa famille (telles que les frais de nourriture, d'habillement, d'habitation, etc.), ainsi que les impôts directs (v. art. 24 aLI et 38 LI; v. ég. 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).

E. 3.2

L'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière

d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1 ci-après: l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels), qui s'applique également en droit cantonal, régleme ainsi l'application des 4 types de déductions pour frais d'acquisition du revenu: Art. 5 Frais de déplacement 1 Au titre des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, le contribuable qui utilise les transports publics peut déduire ses dépenses effectives. 2 En cas d'utilisation d'un véhicule privé, le contribuable peut déduire, au titre des frais nécessaires à l'acquisition du revenu, les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics.

E. 3.3

Par mesure de simplification, ces frais professionnels font l'objet d'estimations forfaitaires, fixées dans l'appendice de l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels. Pour la période fiscale 2003 et 2004, les déductions forfaitaires sont les suivantes: Frais de déplacement avec un véhicule privé (...) Autos par km parcouru 0.65 Surplus de dépenses pour repas a. Pour les repas pris hors du domicile et lors de travail Déduction totale pour repas principal par jour 14.00 par an 3'000.00 Demi-déduction pour repas principal par jour 7.00 par an 1'500.00 b. Lors du séjour hors du domicile (...) Autres frais professionnels 3% du salaire net au minimum par an 1'900.00 au maximum par an 3'800.00 Activité accessoire occasionnelle 20% du salaire net au minimum par an 700.00 au maximum par an 2'200.00 Ces forfaits, qui sont repris dans les Instructions accompagnant la déclaration, s'appliquent par analogie en matière cantonale. Ils facilitent la tâche de l'administration et 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).

E. 3.4

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 fédérale sur la déduction des frais professionnels, 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 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 StHG I/1*, 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, 1997, pp. 136-137). 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).

E. 3.5

Il convient d'examiner en l'espèce quelles sont les déductions pour frais d'acquisition du revenu auxquels les recourants ont droit sur la base des précédents développements. a) Frais de transport: le contribuable n'a fourni aucune facture des frais effectifs liés à ses frais de transport. Il convient dans ces conditions d'appliquer une déduction forfaitaire selon les principes fixés par l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels et repris en matière cantonale dans les Instructions qui accompagnent la déclaration. Il n'est pas contesté que le recourant a l'obligation de recourir à sa voiture pour ses trajets professionnels. Le calcul du trajet routier s'effectue, dans ces conditions, sur la base de l'itinéraire le plus court, qui en l'espèce est bien de 4 km. En application de ces règles, la déduction pour les frais de transport se monte à: $4 \times 0.65 \text{ ct.} \times 2 \times 240 \text{ jours} = 1'248 \text{ francs}$. Le choix d'un itinéraire autre que le chemin le plus court, au motif qu'il serait plus rapide ne justifie pas l'octroi d'une déduction supérieure. b) Frais de repas: Selon les certificats de salaire 2003 et 2004, le contribuable bénéficie d'indemnités non forfaitaires fixée par repas, à son lieu de travail. Au vu de cette contribution à l'abaissement du prix des repas, le contribuable n'a droit, selon l'art. 6 al. 2 de l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels, qu'à une demi-déduction, sous réserve des jours de garde au cours desquels il a dû prendre deux repas sur son lieu de travail, ce qui lui permet d'obtenir une déduction complète (comme le relève la décision sur réclamation, p. 4, ch. 15) . Selon les certificats de salaire encore, le contribuable a travaillé à plein temps en 2003 et en 2004 (avec en outre la mention de 25 jours de "travail d'équipe" en 2003). D'après les tableaux de garde produits en cours de procédure, on peut retenir en 2003 (tableaux des mois de janvier, février et mars) une moyenne mensuelle de 10 journées de service d'urgences (GJ), de 6 nuits de service d'urgences (GN, 20h-8h) et 2 jours de garde complète de 24 heures (G). On peut admettre que ces deux jours de garde complète correspondent aux 25 jours de travail d'équipe annoncés dans le certificat. Ces jours de garde donnant droit à la pleine déduction des frais de repas, le montant déductible est le suivant: 2003 : $1'500 \text{ par an} + (25 \times 7) = 1'675 \text{ francs}$. Pour l'année 2004 (alors que le certificat de salaire ne mentionne aucun jour de travail d'équipe), le recourant indique deux week-ends de garde par mois, dont une grande garde. Les décomptes hebdomadaires produits confirment ces explications (cf décomptes des semaines du 26 janvier au 1 er février, du 26 avril au 2 mai, du 28 juin au 4 juillet, avec un piquet commençant dès le vendredi à 20h). Sur ces bases, on peut partir de l'idée qu'en moyenne, le recourant a effectué en 2004 le même nombre de gardes complètes qu'en 2003. Ces considérations permettent de porter la déduction pour les frais de repas à 1'675 fr. pour les deux années en cause. c) Autres frais professionnels: Il s'agit de dépenses indispensables à l'exercice de la profession, tels que frais d'inscription à des congrès, l'achat d'ouvrages professionnels. Le recourant a produit à ce sujet trois pièces pour un montant total de l'ordre de 700 fr. Dans ces conditions, il faut appliquer la déduction forfaitaire fixée, selon l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels, à 3% du salaire net. Vu les certificats de salaire produits (96'116 fr. en 2003 et 103'832 fr. en 2004), les déductions pour les autres frais professionnels se montent respectivement à 2'880 fr. pour la période 2003 et à 3'115 fr. pour la période 2004. 4. Déduction pour prime d'assurance et déduction pour frais médicaux Le contribuable revendique la déduction des primes d'assurances et fait valoir des frais médicaux à sa charge pour 2'236 fr. dont il demande la déduction.

E. 4

Le travail à horaire irrégulier est assimilé au travail par équipes si les deux repas principaux ne peuvent être pris à domicile aux heures habituelles.

E. 4.1

La déduction pour les cotisations d'assurance-maladie est régie par l'art. 212 al. 1 LIFD et l'art. 37 al. 1 let. g LI. Selon l'art. 212 al. 1 LIFD, la déduction pour les primes d'assurance-maladie se monte à: – 3500 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun; – 1700 francs pour les autres contribuables; ces montants sont augmentés de moitié pour les contribuables qui ne versent pas de cotisations selon l'art. 33, al. 1, let. d et e. Ils sont augmentés de 700 francs pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'art. 213, al. 1 let. a ou b. En droit cantonal, l'art. 37 al. 1 let. g et h (dans sa teneur durant les périodes de calcul 2003 et 2004) repris du droit fédéral, prévoit une déduction pour primes d'assurance-maladie de: - 1'800 francs par année pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 10 ; - 3'600 francs par année pour les époux vivant en ménage commun. La déduction est augmentée de 1'200 francs pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable a droit à une part de 0,5 (art. 43, al. 2, let. d) ou à une déduction pour personne à charge (art. 40). L'article 45 est réservé. Cet abattement permet au contribuable de déduire de son revenu brut une partie de ses primes et cotisations d'assurances, mais ne confère pas un droit, auquel prétend le contribuable, de déduire le montant effectif de ses primes d'assurances, celles-ci constituant une dépense d'entretien dont le montant dépend en partie du choix de l'assuré.

E. 4.2

Selon l'art. 33 let. h LIFD, les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5% du revenu net diminué des déductions prévues aux articles 39, 40, 41 et 42, sont déduits du revenu. L'art. 37 al. 1 let. h LI contient une réglementation similaire. Par frais susceptibles d'être admis en déduction pour l'impôt cantonal et communal, il faut entendre les frais pharmaceutiques (pour autant qu'ils résultent de prescriptions médicales), les frais de médecin, d'oculiste et de dentiste ainsi que les frais normaux et indispensables que le contribuable doit supporter du fait d'une maladie, d'un accident ou d'une infirmité (frais de prothèse, lunettes, appareils acoustiques, etc.). Des frais supplémentaires dépassant les normes usuelles et nécessaires ne sont pas comprises dans la notion de frais médicaux. Sont considérés comme frais du contribuable ou de toute personne à l'entretien de laquelle il subvient les frais de traitement médical qui restent à la charge du contribuable après déduction de toutes les prestations des institutions ou des assurances publiques, professionnelles ou privées. Les primes versées aux caisses-maladie ne peuvent être considérées comme des frais médicaux au sens de la LI et elles ne peuvent être prises en compte que dans le cadre de la déduction prévue à cet effet (cf. dans le même sens, Peter Agner / Angelo Digeronimo / Hans-Jürg Neuhaus / Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, complément, Zurich 2001, p. 159-160 ad art. 33 LIFD; FI2003.0109 du 30 novembre 2006).

E. 4.3

En l'espèce, le montant des frais médicaux de 2'236 fr. dont les contribuables revendiquent la déduction n'atteignent pas les 5% du revenu net calculé selon les dispositions cantonale et fédérale. Ils ne sont donc pas déductibles. Dès lors, les contribuables ne peuvent bénéficier

que d'une déduction forfaitaire au sens des art. 212 al. 1 LIFD et 37 al. 1 let g LI pour primes d'assurance-maladie, à l'exclusion de toute autre déduction pour frais médicaux. Compte tenu de l'indexation pour les périodes fiscales 2003 et 2004, cette déduction pour assurance se monte donc à 5'000 fr. en matière cantonale (à 3'800 fr. pour un couple marié + 1'200 fr. pour un enfant) et à 3'800 fr. en matière d'impôt fédéral direct, aucune autre déduction ne pouvant être accordée pour les frais médicaux, en l'absence de justificatifs démontrant que ces frais dépassent le 5 % du revenu net calculé selon les dispositions citées.

5. Déductions pour dons Les recourants font valoir une déduction de 810 fr. au titre de versements bénévoles à des institutions de pure utilité publique. Selon l'art. 37 al. 1 let. i LI et 33 let. i LIFD dans sa teneur en vigueur durant les périodes fiscales 2003 et 2004: Sont déduits du revenu: i. les versements bénévoles faits en espèces à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique (art. 90) [art. 56 let g LIFD], jusqu'à concurrence de 10% du revenu net diminué des déductions prévues aux articles 39, 40, 41 et 42 [26 à 33 LIFD] à condition que les prestations versées pendant l'année fiscale s'élèvent au moins à 100 francs. Il appartient au contribuable de prouver l'existence desdits versements pour bénéficier de la déduction. Ce principe est issu 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, 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, 1997, pp. 136-137). Ainsi, celui-ci doit être en mesure de justifier par pièces les déductions qu'il revendique. En l'absence de justificatifs qu'il incombe aux contribuables de produire pour démontrer l'existence de ces versements, la déduction doit être refusée.

E. 5

Sur demande, l'employeur doit attester le nombre de jours de travail par équipes ou de nuit ainsi que le lieu de travail.

E. 6

Déduction pour personne à charge Les contribuables revendiquent l'application d'une déduction pour l'entretien d'un oncle (né en Afghanistan, mais réfugié au Pakistan) de 3'500 fr. par période fiscale. Selon l'art. 40 LI, une déduction de 2'900 fr. (indexée à 3'000 fr.) est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des 37 al. 1 let. c et 43 LI. Concernant l'impôt fédéral direct, l'art. 213 al. 1 let. b LIFD prévoit une déduction sociale de 5'600 fr. (tel qu'indexé pour les périodes 2003 et 2004) 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 l'art. 213 al. 1 let. a LIFD est accordée. Une personne est en incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, elle n'est objectivement pas ou plus ou plus

entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins (Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 213 LIFD, n. 33 à 35). Le Tribunal administratif (devenu la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal) a rappelé que puisqu'il appartient au contribuable de prouver les faits justifiant une diminution de la dette fiscale, c'est à lui d'établir la situation d'indigence des personnes auxquelles il effectue les versements soumis à la déduction forfaitaire qu'il revendique (v. arrêts FI 2001/0029 du 23 janvier 2002; FI 1997/0018 du 29 juin 2001; FI 1993/0009 du 17 octobre 1995; v. également ATF 112 Ib 67). Le contribuable est en outre tenu d'apporter la preuve des versements qu'il a effectués à des personnes incapables de subvenir à leurs besoins au cours de la période de calcul (v. arrêts FI 2001/0029, 1997/0018 et 1993/0116 cités). Suivant les circonstances, il peut être aisé pour le contribuable d'établir (et pour l'autorité fiscale de vérifier) si l'on se trouve ou non en présence d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, par exemple s'il s'agit d'une personne âgée séjournant dans un établissement médico-social (mais pour autant qu'elle ne dispose pas déjà de rentes suffisantes, v. par exemple l'arrêt FI 2001/0029 du 23 janvier 2002). Parfois, il peut paraître manifeste qu'on est en présence de personnes dont le revenu est insuffisant pour assurer leur existence (hypothèse retenue pour un père et deux enfants soutenus par le contribuable dans l'arrêt FI 1997/0018 du 29 juin 2001), pour autant bien entendu que l'autorité puisse acquérir la conviction qu'aucune rente, allocation ou autre prestation d'aide sociale n'est disponible pour garantir le minimum vital. Ces vérifications sont probablement plus aisées lorsque le bénéficiaire de l'aide se trouve dans un pays dont le système administratif et social est suffisamment bien organisé pour permettre la production d'attestations probantes. Pour les pays dont l'infrastructure administrative et sociale ne permet pas ou plus de fournir les mêmes garanties, l'autorité semble se contenter parfois de présomptions, par exemple lorsque le bénéficiaire de l'aide a atteint un âge si avancé qu'on peut présumer que sa capacité de gain a disparu (cas des parents âgés, v. FI 1993/0116 du 5 mars 1996). Les difficultés de preuves ne doivent cependant pas conduire l'autorité fiscale à être moins exigeante lorsqu'est invoquée la déduction d'une aide apportée à des personnes vivant dans des pays où il est plus malaisé de se procurer des attestations officielles et où l'autorité fiscale, faute d'une organisation administrative locale dont elle pourrait vérifier l'existence et la fiabilité, en est réduite à des conjectures sur la valeur des pièces invoquées par le contribuable. Dans sa réclamation, et durant la procédure, le contribuable a revendiqué la déduction pour personne à charge concernant un oncle réfugié au Pakistan. La déclaration d'impôt indique pour chaque période un montant annuel de 3'500 fr. Les justificatifs produits portent cependant sur des montants de 290 et de 300 US dollars (plus les frais), respectivement pour 2003 et 2004: ces versements d'un montant inférieur au minimum requis ne sont pas déductibles. Les preuves requises n'ayant pas été produites, la déduction doit être refusée pour les périodes fiscales 2003 et 2004.

E. 7

Déduction sur le logement Les recourants revendiquent la déduction de leur loyer effectif. La LIFD et la LI conformément à l'art. 9 al. 1 LHID, ne prévoient pas de déduction générale pour le logement qui constitue une dépense d'emploi. En contrepartie, par mesure d'égalité, elles prévoient une imposition de la valeur locative pour les propriétaires qui occupent leur propre logement. En matière cantonale, l'arrêté du 14 décembre 2005 suspendant provisoirement l'application de la LI, en matière d'imposition de la famille prévoit une déduction sociale de la valeur locative ou du loyer net du logement affecté au domicile principal du contribuable, qui excède 20% de son revenu net, jusqu'à concurrence de 5'700

fr. au maximum (indexé à 5'900 fr en 2003 et 2004). Le montant de la valeur locative ou du loyer net du logement déterminant pour le calcul de la déduction ne peut pas excéder 11'520 fr. (indexé à 11'900 fr. pour les époux vivant en ménage commun). Ces montants sont augmentés de 3'120 fr. (indexé à 3'200 fr.) pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont le contribuable assume l'entretien complet. Cette déduction sociale n'existe pas en matière fédérale. En l'espèce, les recourants mariés vivent en ménage commun avec un enfant et n'ont droit à aucune déduction pour personne à charge. En conséquence, le montant maximum du loyer net ne peut excéder 15'100 fr. pour la période fiscale 2003 et 15'200 fr. pour la période fiscale 2004. Ces montants n'atteignent pas le 20% du revenu net des contribuables et ne peuvent donc être déduits.

E. 8

Les recourants obtiennent très partiellement gain de cause et supporteront donc des frais de justice très légèrement réduits à 900 fr., soit 500 fr. en matière d'impôt fédéral direct et 400 fr. en matière d'impôt cantonal et communal. Ayant agi sans représentant, ils n'ont pas engagé de frais pour défendre leurs intérêts et n'ont pas droit à des dépens.

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