

# VD\_OMNI FI.2015.0037 vom 25. Mai 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-05-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0037](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0037)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0037 du 25 mai 2016

IT: VD\_OMNI FI.2015.0037 del 25 maggio 2016

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative imposable. Les frais d'achats et de travaux d'entretien des extérieurs ne peuvent être déduits, ceux-ci n'entrant pas dans le calcul de la valeur locative. Admission partielle de frais considérés comme apportant une plus-value au bien immobilier (pose d'une douche).

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le litige a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable à la période ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 ([AIFD]; art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### E. 2.2

p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.). Pour établir le loyer objectif du marché, il faut procéder à une estimation en tenant compte notamment des conditions locales. Est déterminant le montant que le propriétaire pourrait obtenir en louant l'immeuble en question aux

conditions usuelles du lieu ou la somme qu'il devrait lui-même payer pour louer une habitation semblable et qu'il peut ainsi épargner (arrêts 2C\_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1; 2C\_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 3.1; 2A.298/1994 du 21 novembre 1996 consid. 4a, in : RDAF 1997 II p. 706; Nicolas Merlino, in : Commentaire romand, op. cit. n° 97 ad art. 21 LIFD). Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'AFC a édicté des directives (cf. circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation, Archives 38 p. 121 ss). Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (cf. Rusconi, op. cit., p. 96 s.). Pour qu'il y ait occupation propre déclenchant l'imposition de la valeur locative chez le propriétaire, il faut et il suffit que le bien immobilier soit à sa disposition permanente. Ainsi, la valeur locative sera imposable toute l'année pour les résidences secondaires, même si celles-ci ne sont utilisées qu'une partie de l'année. C'est seulement si l'immeuble ne peut, objectivement, être utilisé qu'une partie de l'année, en raison de son inconfort, de son inaccessibilité ou de l'absence de chauffage, que la valeur locative peut être réduite à hauteur de la valeur d'utilisation (cf. Merlino, op. cit., nos 88 et 114 ad 21 LIFD; Bernhard Zwahlen, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, op. cit., nos 17-19 ad 21 LIFD; références citées). c) La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) consacre à son art. 7 al. 1 le principe de l'imposition de la valeur locative. Elle ne précise en revanche pas les modalités de sa fixation. Cette matière relève de la compétence des cantons (art. 1 al. 3 LHID), dont la liberté est uniquement limitée à deux égards. D'une part, les règles d'évaluation qu'ils retiennent ne doivent pas aboutir à vider l'imposition de la valeur locative de son sens, car elles seraient alors contraires à l'art. 7 al. 1 LHID. D'autre part, elles doivent respecter les principes constitutionnels, notamment celui de l'égalité de traitement (Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, in : Archives 61, 295, 305). Le Tribunal fédéral a reconnu toutefois qu'il n'était pas possible de déduire directement de l'art. 8 Cst. des règles précises concernant le calcul de la valeur locative. Le législateur cantonal jouit à cet égard d'une marge d'appréciation importante et, en cas de silence de la loi, l'autorité d'application dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (ATF 131 I 377). Les cantons ont fréquemment prévu des abattements - d'ampleurs diverses - visant à encourager l'accession à la propriété. Il n'y a donc pas d'harmonisation horizontale entre les cantons quant à l'évaluation de la valeur locative (arrêt FI.2006.0005 du 30 janvier 2009 consid. 6c). En droit vaudois, le principe de l'imposition de la valeur locative est prévu par l'art. 24 let. b LI. Les modalités de sa fixation sont quant à elles réglées par l'art. 25 LI, dont la teneur est la suivante: " 1 La valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit correspond à un loyer moyen de ce logement, estimé au moment de l'affectation. 2 La valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'alinéa 3. 3 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. Entre les mises à jour de la statistique, la valeur statistique est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction 4 [...] 5 Le Conseil d'Etat fixe les bases servant à la détermination de la valeur locative ainsi que le taux annuel d'adaptation.

Il arrête les dispositions d'application." L'art. 3 du règlement du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; RSV 642.11.9.1) énumère les éléments déterminant le montant de la valeur locative (al. 1). D'après son alinéa 2, la valeur locative de base est établie en fonction de la surface du logement; elle est assortie de coefficients d'adaptation tenant compte de l'âge du bâtiment, de la commune de situation de l'immeuble et du type de logement (...). En outre, l'art. 3 al. 3 RVLoc prévoit que 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. La jurisprudence a souligné que la déduction pour environnement défavorable revêtait un caractère exceptionnel (cf. arrêts 2C\_886/2010, déjà cité, consid. 4.2; 2C\_164/2007, déjà cité, consid. 3.4 in fine), comme cela ressort du reste expressément du texte de l'art. 3 al. 3 RVLoc. En ce qui concerne les immeubles situés hors du canton, l'art. 53 al. 2 LI prévoit qu'ils sont évalués selon les règles valables pour l'estimation fiscale des immeubles vaudois. Il n'existe en revanche pas de disposition similaire pour la fixation de la valeur locative. S'agissant de déterminer l'assiette de l'impôt fédéral direct d'un contribuable domicilié dans le Canton de Vaud à raison d'un immeuble détenu en Valais, le Tribunal administratif avait confirmé les valeurs locatives arrêtées sur le plan cantonal par les autorités valaisannes, estimant que celles-ci étaient mieux à même que celles du Canton de Vaud de cerner une valeur adaptée aux circonstances locales et proche de la valeur du marché (arrêt FI.1999.0027 du

### **E. 3**

La recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où les mesures d'instruction qu'elle a requises durant la procédure de réclamation n'ont pas été ordonnées par l'autorité intimée. a) La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir les preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ( ATF 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48 s.; 125 V 332 consid. 3a p. 335 et les références citées), celui d'avoir accès au dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos lorsque celles-ci sont de nature à influencer la décision à rendre ( ATF 137 II 266 consid.

#### **E. 3.2**

p. 270; 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48/49; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; 127 I 54 consid. 2b p. 56; 126 I 15 consid. 2a/aa; 124 I 49 consid. 3a). Le droit d'être entendu comprend en outre l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, afin que l'intéressé puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6 p. 73; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88). Cette garantie étant de nature formelle, l'intéressé n'a pas à prouver que s'il avait été entendu, la décision aurait été différente, mais il suffit qu'il établisse n'avoir pu exercer son droit ( ATF 137 I 195 consid.

### **E. 4**

Sur le plan matériel, le litige a trait en premier lieu à la prise en compte des déductions revendiquées par la recourante au titre de frais d'acquisition de son revenu. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité

exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD), respectivement aux articles 30 à 37 (art. 29 LI). En règle générale, le revenu imposable, pour qu'il reflète la capacité contributive, est un revenu net; le contribuable est ainsi autorisé à faire valoir un certain nombre de déductions, à savoir, d'une part, toutes les dépenses auxquelles il est exposé et qui sont en relation avec l'acquisition du revenu, d'autre part, certaines dépenses effectives d'entretien (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> édition, Lausanne 1998, pp. 303 et ss; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> édition, Berne 2002, p. 187 et ss). Le caractère nécessaire doit cependant être examiné en fonction des circonstances d'espèce (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufman/Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DGB*, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 2009, n. 29 ad art. 26, p. 456). Au surplus, on rappelle qu'en procédure de taxation, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (arrêts 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C\_549/2012 du 16 mai 2013, in : RF 2013 p. 722, consid. 3.1). b) La notion de dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu recoupe celle développée par la jurisprudence sous l'empire de l'AIFD (arrêt 2P.254/2002 du 12 mai 2003 in : StE 2003 B 22.3 Nr. 76, consid. 3.2). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter (ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32) et qui sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu (arrêts 2A.224/2004 du 26 octobre 2004, in : RDAF 2005 II 123, consid. 6.3; 2P.254/2002, in : StE 2003 B 22.3 Nr. 76, consid. 3.2 et les arrêts cités). En d'autres termes, il suffit que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne (ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32). Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu provenant d'une activité lucrative des frais d'entretien du contribuable, lesquels constituent des dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu mais à la satisfaction de besoins personnels et représentent alors une utilisation du revenu (cf., outre la jurisprudence précitée, arrêt 2C\_440/2009 du 8 janvier 2010). c) Les frais professionnels ne peuvent être déduits du revenu brut que s'ils n'ont pas été remboursés au contribuable par son employeur (Bruno Knüsel, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a*, Martin Zweifel/Peter Athanas [éds], 2<sup>ème</sup> éd. Bâle 2008, n° 22 ad art. 26 LIFD, p. 392). En outre, lorsque le contribuable perçoit de son employeur une indemnité destinée à couvrir ses dépenses professionnelles, destinée notamment à compenser les frais d'utilisation d'un véhicule privé à des fins professionnelles, il ne peut prétendre à la fois à l'exonération de cette indemnité et à la déductibilité de ses frais (cf. Directives concernant les certificats de salaire, valables dès la période fiscale 1987-1988, in *Revue fiscale* 1986, p. 586 ss; v. au surplus, arrêts FI.2006.0036 du 16 août 2006; FI 2001.0007 du 15 mai 2001 ).

## **E. 5**

La recourante critique en premier lieu l'imputation par l'autorité intimée de la déduction pour frais de déplacement du domicile au lieu de travail de l'indemnité qu'elle a perçue du 16 août au 31 décembre 2010 de la part de son second employeur, Z. \_\_\_\_\_ S.à.r.l., soit 3'612 fr., pour ses frais privés de véhicule. a) Aux termes de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais

mentionnés notamment à l'art. 26 LIFD. Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, cette dernière disposition, applicable en l'espèce, prévoyait: « 1 Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail; (...) 2 Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans le cas de l'al. 1, let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés.» Les articles 29 et 30 al. 1 let. a et 2 LI ont un contenu identique à celui des deux dispositions précitées. Selon l'art. 1<sup>er</sup> de l'ordonnance du 10 février 1993 du Département fédéral des finances 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), dans sa teneur au 1<sup>er</sup> janvier 2009, applicable à la période ici en cause, au titre des dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, le contribuable peut déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui (al. 1). Les frais que l'employeur ou qu'un tiers a pris à sa charge, les dépenses privées résultant de la situation professionnelle du contribuable (dépenses privées dites de représentation) et les frais d'entretien du contribuable et de sa famille (art. 34, let. a LIFD) ne sont pas déductibles (al. 2). L'art. 5 de l'ordonnance disposait qu'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 (al. 1). 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 (al. 2). 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 de l'ordonnance. La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (al. 3). L'autorité fiscale peut fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires pour les frais de déplacement visés à l'art. 3, en fonction du nombre de kilomètres parcourus. La déduction kilométrique concernant le déplacement aller et retour de midi est limitée à la déduction totale accordée pour les repas pris hors du domicile (al. 4). b) Les frais de transport ne constituent des frais d'acquisition du revenu que si le contribuable utilise le moyen le moins onéreux pour se rendre à son lieu de travail (Jean-Blaise Eckert, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [éds] Bâle 2008 n°28 ad art. 26 LIFD, p. 445, réf. citée). Les frais résultant de déplacements effectués au moyen d'un véhicule privé ne sont des frais nécessaires à l'acquisition du revenu que si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise un moyen de transport public (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufman/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 2006, n.121 ad art. 26 StG/ZH). Tel est notamment le cas lorsque l'intéressé est infirme ou en mauvaise santé, lorsque la station de transport public est très éloignée du domicile ou du lieu de travail, lorsque le début ou la fin de l'activité lucrative a lieu à des heures qui ne sont pas compatibles avec l'horaire des transports publics, ou si le contribuable dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession (cf. arrêts 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.3; 2C\_445/2008 du 26 novembre 2008 in : RDAF 2008 II 528, consid. 5.3; 2A.479/1995 du 14 mai 1996 consid. 2b). En pratique, est considérée comme raisonnable une marche à pied de 1 à 1,5 km par trajet pour se rendre à la station de transports publics la plus proche, ainsi qu'une différence de l'ordre d'une heure par jour en cas d'utilisation des transports publics par rapport à l'utilisation d'une voiture (Eckert, op. cit., n°29; Knüsel, op. cit., n°19 ad art. 26 LIFD, p. 389). Le gain de temps substantiel – ou à l'inverse, le temps qui est perdu – est également pris en considération comme critère pour savoir si l'utilisation des transports

publics pourrait être exigée ou non lorsqu'il s'agit d'admettre la déduction éventuelle des frais d'un véhicule privé (cf. arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 2 mars 2011, in : RDAF 2012 II 81 consid. 2c p. 88). La déduction des frais de déplacement en véhicule privé peut être également revendiquée en tant que dépense nécessaire lorsque le contribuable se voit dans l'obligation d'utiliser son véhicule pour des courses professionnelles, même si une indemnité au sens de l'art. 327b CO lui est due (Eckert, op. cit., n°30, réf. citée). Elle n'est toutefois pas admise lorsqu'elle apparaît inappropriée aux circonstances, parce que, par exemple, 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 au domicile en fin de semaine. Ce sont en effet les frais qui apparaissent alors comme nécessaires à l'acquisition du revenu (cf. aussi sur les trajets qui sont considérés comme nécessaires ou pas à l'acquisition du revenu: arrêt 2P.251/2006 du 25 janvier 2007, in : StE 2007 B 22.3 Nr. 93). A ce titre, 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 retourner le soir à son domicile (arrêt 2A.479/1995 du 14 mai 1996). Dans le cas d'un contribuable qui se rendait trois fois par semaine de Genève à Zollikofen pour son travail en véhicule privé et louait une chambre à Berne pour les deux soirs où il ne rentrait pas à son domicile fiscal, le Tribunal fédéral a considéré comme non arbitraire, du point de vue du droit cantonal, et conforme au droit fédéral, le refus des frais de déplacement effectifs en véhicule privé. Seule la déduction forfaitaire pour les trajets correspondant aux frais de transports publics (abonnement général des CFF) avait été prise en compte par l'autorité de taxation, étant précisé que la déduction du loyer de la chambre à Berne et les frais de repas pris hors du domicile avaient été acceptés (arrêt 2P.64/2004 du 19 juillet 2004, in : RDAF 2004 II p. 251). c) Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a admis les frais de déplacement revendiqués de façon forfaitaire par la recourante pour rejoindre au moyen de son véhicule privé le lieu de travail de son premier emploi, à 4\*\*\*\*\*, depuis son domicile de 3\*\*\*\*\*, soit 5'292 fr. pour 7'560 km (à 0,70fr. le km). Elle a en particulier considéré que l'indemnité mensuelle de 100 fr. pour les frais de déplacement de la recourante avait été imposée, dès lors que ce montant ne figurait pas au ch. 13.2.2 du certificat de salaire qui lui avait été délivré par Y.\_\_\_\_\_ SA. S'agissant en revanche du second emploi, l'autorité intimée a corrigé la déduction revendiquée, considérant que la recourante avait quotidiennement, au moyen de son véhicule privé, effectué 2 x 63 km durant 90 jours, soit 11'340 kilomètres. On relève à cet égard que la recourante n'avait annoncé que 50 jours, revendiquant une déduction des frais de résidence hors du domicile pour les 40 jours restants (cf. ci-dessous consid. 6). Conformément à l'art. 5 al. 4 de l'ordonnance et aux Instructions applicables à la déduction forfaitaire, elle a appliqué un tarif kilométrique de 0,70 fr. jusqu'à 15'000 km par an, 0,35 fr. au-delà (v. sur cette question, arrêt 2A.4/2006 du 26 juin 2006 consid. 7). La recourante ayant effectué 18'900 km sur toute l'année 2010 au moyen de son véhicule privé (7'560 km + 11'340 km), la déduction a été calculée comme suit: 7'440 km (15'000km – 7'560km) x 0,70 fr. + 3'900 km (11'340 km – 7'440 km) x 0,35 fr., soit 6'573 francs. La recourante ne remet pas en cause ce calcul. Ce que la recourante critique en revanche est l'imputation, par l'autorité intimée, de ce dernier montant de l'indemnité mensuelle de 800 fr. qu'elle a perçue de son second employeur pour ses frais de véhicule privé; cela représente, pour 4,5 mois, un montant de 3'612 fr., ce qui ramène la déduction revendiquée à 2'961 fr. (8'253 fr. pour l'année 2010). Le versement de cette indemnité résulte de l'art. 2.3 du contrat de travail du

28 juin 2010 liant Z. \_\_\_\_\_ S.à.r.l. à la recourante. Son paiement figure au ch. 13.2.2 du certificat de salaire délivré le 28 mars 2011 à la recourante par cet employeur. La recourante estime qu'en dépit de cette compensation, elle devrait pouvoir déduire de son revenu brut le montant de 6'573 fr. pour ses frais de déplacement en véhicule privé du 16 août au 31 décembre 2010. On retire de ses explications, que l'indemnité forfaitaire perçue ne couvrirait pas les mêmes frais que ceux pour lesquels la déduction forfaitaire de 6'573 fr. peut être invoquée, puisqu'elle viserait les déplacements exercés dans le cadre de l'activité professionnelle et non les trajets effectués entre son domicile et le lieu de son travail. Elle fait grief à l'autorité intimée, ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, d'avoir statué sur ce point sans être en possession du règlement interne de l'entreprise, approuvé le 10 novembre 2010 par les autorités fiscales genevoises. Il importe peu cependant que ce texte n'ait pas été versé au dossier, l'explication de la recourante ne pouvant de toute façon être retenue. Si l'employeur verse au travailleur une indemnité pour compenser les dépenses de celui-ci, on doit admettre que cette indemnité couvre effectivement les frais encourus. Dès lors, il n'est pas possible de faire valoir en plus la déduction forfaitaire pour les frais professionnels visés par cette indemnité (cf. arrêt 2C\_326/2008 du 23 septembre 2008 consid. 4.2, plus références). En la présente espèce, la recourante a perçu une indemnité de 3'612 fr. couvrant l'ensemble de ses déplacements effectués au moyen d'un véhicule privé. La recourante ne soutient pas que ce montant était insuffisant, mais fait valoir qu'il ne couvrait pas ses déplacements effectués depuis son domicile lausannois pour rejoindre les bureaux genevois de son employeur. Comme le relève l'autorité intimée, cette indemnité n'est toutefois pas comprise dans le salaire annuel brut de la recourante, ce que confirme la teneur du certificat de salaire du 28 mars 2011, de sorte qu'elle n'a pas été imposée. Dès lors, à supposer qu'il faille retenir les explications de la recourante, force serait alors d'admettre qu'elle puisse revendiquer la totalité de la déduction pour frais de transport, soit 6'573 francs. En revanche, le certificat de salaire prouvant que des frais professionnels ont été pris en charge par l'employeur à hauteur de 3'612 fr., ceux-ci devraient par conséquent être repris dans le revenu de la recourante et imposés (dans le même sens, arrêt 2C\_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 5.3; arrêt FI.2006.0036, déjà cité). Dès lors, que l'on opte pour cette dernière solution ou pour celle consistant, à l'image de la décision attaquée, à imputer cette indemnité de la déduction revendiquée, le résultat final pour la recourante revient au même, comme on le voit.

## **E. 6**

Dans sa réplique, la recourante est également revenue sur le refus de l'autorité intimée d'admettre la déductibilité d'un montant de 2'944 fr. au titre de frais de séjour hors de son domicile. a) La base légale de cette déduction se trouve également aux art. 26 al. 1 let. a LIFD et 30 al. 2 let. a LI. A teneur de l'art. 9 de l'ordonnance du DFF, le contribuable qui, pendant les jours de travail, séjourne là où il travaille et qui doit par conséquent y passer la nuit, mais qui, les jours fériés, regagne régulièrement son domicile fiscal, peut déduire le surplus de dépenses résultant de son séjour hors du lieu de domicile (al. 1). Des déductions forfaitaires (art. 3) sont fixées pour le surplus de dépenses résultant des repas pris hors du domicile. Le contribuable ne peut justifier de frais plus élevés (al. 2). Au titre des frais supplémentaires et nécessaires de logement, le contribuable peut déduire le montant du loyer d'une chambre, conformément aux loyers usuels au lieu de séjour (al. 3). Au titre des frais nécessaires de déplacement, le contribuable peut déduire les dépenses résultant du retour régulier au domicile fiscal ainsi que les frais nécessités au lieu de séjour par le déplacement entre le logement et le lieu de travail, conformément à l'art. 5 (al. 4). Lorsque

le lieu de domicile et de travail sont trop distants l'un de l'autre, le parcours journalier jusqu'au lieu de travail apparaît inadapté aux circonstances, conformément au critère de "ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable" ("Zumutbarkeit"), de sorte que les frais de transport qui en résultent ne peuvent être qualifiés de nécessaires (arrêt 2C\_445/2008 du 26 novembre 2008, consid. 5.3 in RDAF 2008 II p. 528). Dans ce cas, il peut raisonnablement être exigé du contribuable qu'il séjourne la semaine à proximité de son lieu de travail et ne rentre à son domicile qu'en fin de semaine. Le surplus des frais déductibles est alors réglé par l'art. 9 de l'ordonnance du DFF (arrêt 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010, consid. 3.4).

b) La recourante a revendiqué un montant de 2'944 fr. au titre de résidence hors de son domicile, soit 533 fr. de frais de repas, 1'009 fr. de dépense effective pour le coût d'une chambre et 1'411 fr. de frais de retour hebdomadaire, ceci à l'intérieur de la période du 1<sup>er</sup> octobre au 31 décembre 2010, soit durant 40 jours. L'horaire de travail hebdomadaire de la recourante était, à cette époque, de 42 heures mais, jouissant d'un poste de cadre dans l'entreprise, elle disposait d'une totale liberté pour organiser son temps de travail, étant précisé que ses heures supplémentaires n'étaient pas rémunérées. Dans ses dernières écritures, la recourante reproche à l'autorité intimée de manquer de «bon sens» sur ce point. Elle expose sans doute à cet égard qu'elle travaillait au service de sociétés internationales, dont l'activité était uniquement orientée vers l'étranger, ce qui impliquait de sa part des voyages fréquents et la contraignait en particulier à adapter ses horaires à ses interlocuteurs (américains, respectivement australiens), c'est-à-dire à composer avec le décalage horaire. Pour illustrer ses propos, dont on retire que son horaire de travail était irrégulier, la recourante se livre ensuite à une comparaison avec les employés de l'administration cantonale, ce qui n'est guère de mise ici. Bien que le fardeau de la preuve des éléments susceptibles de diminuer sa charge fiscale lui incombe, la recourante se contente en réalité d'exposer des généralités, expliquant que, s'agissant de faits découlant de l'expérience générale de la vie, ceux-ci n'auraient pas à être prouvés par pièces. L'on pouvait attendre de sa part, notamment au vu de l'obligation qui lui est faite de collaborer à la taxation, laquelle s'étend à la procédure de réclamation, qu'elle indique au moins le nombre et la destination de ses voyages professionnels. Sans doute, la recourante offre de prouver ses allégations; ses explications ne peuvent, ceci étant, être retenues. Ainsi qu'on l'a vu au considérant précédent, la recourante effectuait chaque jour, depuis le 16 août 2010, 63 km aller-et-retour au moyen de son véhicule privé pour se rendre à son travail depuis son domicile et y revenir. Ce parcours journalier n'est pas inadapté aux circonstances, au point qu'il puisse être exigé de la recourante qu'elle séjourne durant la semaine à son lieu de travail. Du reste, nombreux sont les contribuables, pendulaires, qui effectuent chaque jour le même trajet. On ne retire nullement des explications de la recourante en quoi la circonstance que son horaire de travail était irrégulier la contraignait à séjourner hors de son domicile durant une partie de la semaine. La recourante ne craint du reste pas de se contredire sur ce point en expliquant avoir dû adapter son horaire de travail aux décalages horaires et que cette circonstance lui imposait de séjourner à proximité du lieu de son travail. En effet, comme on le verra ci-dessous, la recourante revendique également l'usage d'une pièce de son logement à des fins professionnelles. Quoi qu'il en soit, la recourante perd de vue que la déductibilité des frais de transport effectué au moyen de son véhicule privé a été admise (cf. consid. 5), bien que des moyens de transport public aient également été à sa disposition entre son domicile de 3\*\*\*\*\* et 5\*\*\*\*\*, où se trouvent les bureaux de son employeur de l'époque. Ainsi, l'autorité intimée a, implicitement au moins, admis qu'en raison des horaires irréguliers de la recourante, l'on ne pouvait exiger de sa

part qu'elle emprunte chaque jour les transports publics pour regagner son domicile, mais que la nécessité de l'usage de son véhicule privé était, au contraire, démontrée.

#### **E. 7**

al. 1 de l'ordonnance du DFF que "le forfait pour les autres frais professionnels englobe aussi les frais d'utilisation d'une chambre de travail privée (dépenses pour le loyer, le chauffage, l'éclairage et le nettoyage)". Elle ajoute que, dans le cadre de la justification de frais plus élevés conformément à l'art. 4 de l'ordonnance, les contribuables peuvent revendiquer la déduction de ces dépenses lorsqu'ils démontrent qu'ils utilisent principalement et régulièrement une pièce de leur appartement privé pour leur travail professionnel. En revanche, des travaux professionnels effectués occasionnellement dans l'appartement privé n'engendrent pas de frais supplémentaires et, par conséquent, ne donnent pas droit à une déduction. Eu égard à l'interdiction de déduire les frais d'entretien du contribuable et de sa famille de l'art. 34 let. a LIFD, il y a lieu de délimiter la part de frais d'acquisition du revenu au titre de chambre de travail privée de celle de frais d'entretien du contribuable et de sa famille (dite part privée; cf. ATF 100 Ib 480 consid. 3a p. 481 s.). Cette délimitation est une question d'estimation qui relève de l'établissement des faits et de l'appréciation des preuves (cf. arrêt 2C\_21/2013 du 5 juillet 2013 consid. 4.2, références citées). Selon le Tribunal fédéral, une déduction pour les frais d'utilisation d'une chambre de travail privée n'est admise que si le contribuable doit exécuter chez lui régulièrement une part importante de son travail parce que son employeur ne lui met pas à disposition une chambre de travail appropriée et s'il dispose dans son logement privé d'un local particulier utilisé essentiellement à des fins professionnelles et non privées (Archives 60 p. 341; ég. Eckert, op. cit., ad art. 26 LIFD, n°43; Circulaire de l'AFC précitée, Archives 64 p. 701). En la présente espèce, c'est en vain que l'on recherche la justification de la prise en compte de cette déduction dans les écritures de la recourante. Au surplus, comme le relève l'autorité intimée, la déduction revendiquée est incluse dans le montant de 1'500 fr., dont la prise en compte a été admise pour la période du 16 août au 31 décembre 2010.

#### **E. 8**

La recourante critique la décision attaquée, en ce qu'elle ajoute à son revenu imposable un montant de 5'209 fr. au titre de la valeur locative du chalet, sis à 2\*\*\*\*\*, qu'elle a acquis le 24 septembre 2010. Dans ses écritures, l'autorité intimée s'en tient finalement, pour déterminer cette valeur locative, au montant arrêté dans la décision de taxation des autorités fiscales valaisannes, soit 1'680 francs pour 84 jours d'occupation. a) En droit fiscal suisse prévaut la règle selon laquelle l'usage d'une chose, dont le contribuable est propriétaire, n'est pas imposable. A cet égard, l'imposition de la valeur locative constitue une exception; mais celle-ci se justifie, selon la jurisprudence et la doctrine, en raison de la structure de l'impôt sur le revenu et du principe de l'égalité horizontale (cf. ATF 131 I 377 consid. 2.1 pp. 380/381; ATF 123 II 9 consid. 3 p. 12; pour la doctrine, v. notamment; Rivier, op. cit., p. 435 ss; Ryser/Rolli, op. cit., p. 174). Elle vise, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire de son revenu une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui, pour sa part, ne peut invoquer de déduction similaire, quand bien même il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre eux en payant son loyer; l'imposition de la valeur locative auprès du propriétaire rétablit en conséquence l'équilibre entre les deux situations (v. ATF 123 II 9, cons. 3a, références citées). En outre, le principe d'égalité de traitement est respecté par l'imposition du revenu de jouissance, concrétisé sous forme de valeur locative, auprès du

propriétaire qui habite son logement, alors que le propriétaire qui loue le sien est imposé sur un revenu en espèces constitué par le loyer encaissé (v. Caroline Rusconi, L'imposition de la valeur locative, thèse Lausanne 1988, p. 45). b) A teneur de l'art. 21 al. 1 LIFD est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier: la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (let. b). Cette valeur est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (cf. al. 2). Dans un ATF 135 II 416 (traduit in RDAF 2010 II 441), le Tribunal fédéral a eu l'occasion de rappeler les principes relatifs à l'art. 21 al. 2 LIFD et à la notion d'utilisation effective du logement du contribuable. Il résulte de la lettre de cette disposition que la déduction n'entre en considération que pour les immeubles qui constituent le domicile du contribuable et non pas pour les résidences secondaires ou les résidences de vacances. En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative correspond au loyer objectif du marché (ATF 131 I 377 consid.

### **E. 13**

décembre 1999). La CDAP a toutefois tranché la question de la valeur locative à prendre en considération dans le cadre de la détermination du taux de l'impôt pour un immeuble sis hors du canton. Elle a confirmé la pratique de l'ACI, consistant à appliquer ses propres règles d'évaluation et à ne pas se fonder sur la valeur déterminée par l'autre canton considérant que ce mode de faire ne contrevenait pas à la LHID, soulignant à cet égard la grande liberté dont les cantons disposaient en la matière (arrêt FI.2006.0005 du 30 janvier 2009, consid. 7). d) Dans la décision attaquée, l'autorité intimée avait retenu une surface habitable de 226 m<sup>2</sup> pour 84 jours d'occupation, se fondant en particulier sur la facture adressée le 8 août 2011 par les autorités communales de 2\*\*\*\*\* à la recourante. Elle avait dès lors fixé la valeur locative à 5'209 fr. pour l'ICC et 7'213 fr. pour l'IFD. Or, la recourante soutient que le chalet n'était pas habitable lorsqu'elle en a fait l'acquisition, dès lors que c'est seulement deux mois plus tard que le raccordement du bâtiment à l'eau courante a été rétabli par les techniciens de la Commune de 2\*\*\*\*\*. Comme l'observe à juste titre l'autorité intimée, le simple fait de se réserver l'usage d'un immeuble est générateur de l'imposition de la valeur locative, vu les art. 21 al. 1 let. b LIFD et 25 al. 1 LI et ne saurait justifier une exonération. Sur le principe, les conditions de l'imposition de la valeur locative sont par conséquent réalisées, ceci d'autant plus que la facture du 8 août 2011 démontre une consommation d'eau durant 87 jours durant les années 2009 et 2010 ([85 fr.05 : 352 fr.] x 360 j.). La recourante elle-même explique que le chalet n'était plus raccordé au réseau de distribution d'eau et plus occupé depuis de nombreuses années lorsqu'elle en a fait l'acquisition. Ainsi, le relevé effectué par les autorités communales de 2\*\*\*\*\* a donc trait, pour l'essentiel, à une consommation d'eau durant la période qui suit cet achat en 2010. Contrairement à ce que la recourante semble vouloir indiquer, le chalet était donc bien habitable et du reste, habité. Par conséquent, l'on ne se trouve pas dans une situation où, objectivement, l'immeuble ne pouvait pas être utilisé. Pour déterminer la quotité de cette valeur locative, l'autorité intimée était dès lors fondée à appliquer ses propres règles d'évaluation, comme on l'a vu ci-dessus. Pour tenir compte des désagréments rencontrés par la recourante lors de cet achat, à savoir l'absence de raccordement au réseau de distribution d'eau et l'interdiction de faire du feu, l'autorité intimée est cependant revenue sur sa décision, pour finalement proposer de prendre en considération, tant pour l'ICC que pour l'IFD, le montant de la valeur locative brute arrêtée par les autorités fiscales valaisannes, soit 1'680 fr. (717 fr. + 963 fr.). La décision attaquée

sera donc modifiée en ce sens. 9. La recourante a revendiqué la prise en compte de frais d'entretien de l'immeuble de 2\*\*\*\*\* à concurrence d'un montant de 7'043 francs. Elle critique la décision attaquée, en ce que ces frais n'ont été admis qu'à hauteur de 3'958 francs. a) D'après les art. 32 al. 2 LIFD et 36 al. 1 let. b, 1 ère phrase, LI, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD; 36 al. 3 LI). Selon l'art. 1 er de l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116.2), sont en particulier déductibles les frais suivants: "a. les frais d'entretien: 1. les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble, 2. les versements dans le fonds de réparation ou de rénovation (art. 712 I, CC) de propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes, 3. les frais d'exploitation: les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume; b. les primes d'assurances: les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile); c. les frais d'administration: les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles)." Ne sont toutefois pas déductibles notamment les frais d'entretien suivants (art. 1 al. 2 de l'Ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles): "a. ... b. les contributions uniques, auxquelles est soumis le propriétaire, pour les routes, trottoirs, berges, canalisations et conduites, taxes de raccordement à une nouvelle canalisation, épuration des eaux, gaz, électricité, eau, antenne de télévision et télé-réseau, etc.; c. les frais de chauffage du bâtiment et de l'eau courante, c'est-à-dire les dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie; d. les redevances en matière de droits d'eau ne sont en principe pas considérées comme frais d'entretien déductibles." Sont en revanche déductibles les redevances en matière de droits d'eau si le propriétaire d'un objet locatif les prend à sa charge sans se les faire rembourser par les locataires (art. 1 al. 3 de l'Ordonnance de l'ACF sur les frais relatifs aux immeubles). Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle (arrêts 2C\_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.1; 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 2.5, in : RDAF 2005 II 502). Ne peuvent en revanche être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. a in initio et let. d LIFD).

Les frais pour l'entretien privé du contribuable représentent des dépenses de consommation ou d'utilisation du revenu, dont font en principe partie les frais annexes au loyer, tels que les frais d'eau chaude et de chauffage (Merlino, op. cit., n°15 ad art. 32 LIFD). Quant aux frais visés aux art. 34 let. d LIFD et 38 let. d LI, il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, et à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (cf. Merlino, op. cit., nos 49 et 110s. ad art. 32 LIFD).

b) En l'espèce, l'autorité intimée a refusé d'admettre la prise en compte de frais revendiqués pour un montant de 3'522 francs. Il s'agit tout d'abord d'achats et de travaux d'entretien des extérieurs, soit 2'394 francs. On rappelle à cet égard que les aménagements extérieurs n'entrent pas dans le calcul de la valeur locative, d'après les art. 25 al. 2 LI et 3 RVLoc. Le Tribunal fédéral a déjà précisé, s'agissant des frais d'entretien des aménagements extérieurs, que le critère consistant à faire dépendre leur prise en compte du fait que celui-ci ait une influence sur le calcul de la valeur locative, respectivement soit concrètement pris en considération dans le calcul de cette valeur, échappait au grief d'arbitraire (arrêt 2C\_878 du 19 avril 2011 consid. 5.2). La recourante ne démontre toutefois pas que les travaux réalisés à l'extérieur auraient eu une quelconque incidence sur l'utilisation du chalet. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé la déduction revendiquée par la recourante, faute d'un lien de connexité directe entre revenu imposable et charge déductible (cf. Merlino, op. cit., n° 72 ad art. 32 LIFD; dans le même sens, arrêt FI.2015.0127 du 13 avril 2016). De même, l'autorité n'a admis que partiellement des frais considérés comme apportant une plus-value au bien. Ainsi, les frais d'installation d'une douche, 2'234 fr., dont seuls les deux tiers, 1'489 fr., ont été admis. Les dépenses pour l'achat d'outillage ont été refusées à bon droit, soit au total 139 fr. Les frais de ramonage, par 31 fr., d'achat dun chauffage d'appoint par 249 fr. et d'accessoires pour le gaz, par 199 fr., ont été refusés à juste titre, dans la mesure où ils ont trait à des dépenses d'entretien privées, comme on l'a vu plus haut. Enfin, les taxes communales pour la collecte des déchets et l'épuration des eaux usées, 213 fr., remontant au 8 août 2011, elles concernent la période de taxation 2011 et ne peuvent être déduites du revenu de l'année 2010. L'autorité intimée a en revanche admis toutes les autres dépenses à la déduction, plus la pose de quatre robinets par 439 francs. Il en résulte que la recourante est fondée à faire valoir à cet égard un montant total de 3'958 francs. La décision attaquée échappe ainsi à la critique.

10. Il suit de ce qui précède que le recours sera très partiellement admis. La décision attaquée est réformée, en ce sens que le revenu imposable de la recourant est arrêté, pour l'année 2010, à 92'900 fr. au taux de 92'900 fr. s'agissant de l'ICC et à 93'400 fr. au taux de 93'400 fr. s'agissant de l'IFD. La recourante succombant sur la majeure partie de ses conclusions, un émolument judiciaire réduit d'un quart sera mis à sa charge, vu les art. 49 al. 1, 2<sup>ème</sup> phrase, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).