

# VD\_OMNI FI.2017.0108 vom 29. November 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-11-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2017.0108](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0108)

FR: VD\_OMNI FI.2017.0108 du 29 novembre 2018

IT: VD\_OMNI FI.2017.0108 del 29 novembre 2018

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contrairement à ce que soutient le recourant, plusieurs éléments permettent de retenir que la déclaration d'impôt des contribuables a bien été valablement déposée par voie électronique, de sorte que l'autorité de taxation était fondée à considérer celle-ci comme étant conforme à la vérité et complète. Le recours est cependant admis sur plusieurs points, qui s'écartent de la déclaration, la preuve ayant été rapportée par le recourant. Durant la procédure de recours, le recourant a produit un certificat de salaire dont le montant est corroboré par un extrait de compte AVS de la caisse de compensation; aucune raison ne commande de s'écarter de ce certificat pour déterminer son revenu. La déductibilité d'un montant au titre d'autres cotisations contractuelles dues selon la CCT est admise, celles-ci ressortant du certificat de salaire produit. Dans la mesure où le calcul du montant du revenu net est nécessairement influencé par l'admission du recours, l'autorité de taxation devra reprendre ses calculs et déterminer la déduction sociale pour le logement et la déduction pour contribuable modeste, auxquelles les contribuables peuvent prétendre. Les frais afférant aux trajets effectués quotidiennement par le recourant entre son domicile et le siège de l'entreprise qui l'emploie sont estimés forfaitairement. Les déplacements qu'il a effectués au moyen de son véhicule privé pour se rendre aux divers chantiers ne sont pas documentés et ne peuvent être déduits; sur ce point, le recourant doit revendiquer de son employeur le versement d'une indemnité. Il incombait au recourant de prouver les dépenses d'entretien en faveur de sa mère et de démontrer l'indigence de celle-ci; aucun justificatif n'ayant été produit, aucune déduction ne peut être admise sur ce point.

## 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 (cf. 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 (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

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. 3

ème édition, Bâle 2017, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [ éd. ], 2 ème éd., Bâle 2017, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4 ème éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2 ème éd., Zurich 1985, ad art. 88 AIFD n° 1; références citées). Il reste que la taxation doit reposer sur une appréciation consciencieuse et s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, *op. cit.*, p. 659). c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. L'obligation faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Berdoz/Bugnon, *op. cit.*, p. 632). Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 143 II 661 consid. 7.2 p. 672; 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038, précité, consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; 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, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in : *Les procédures en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 723). L'autorité doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable (Ryser/Rolli, *op. cit.*, p. 461-462; arrêt FI.2004.0038, précité, consid. 4b) . Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; v. en outre Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4 ème éd., Bâle 2012, § 22/n° 11ss, pp. 513-514). d) Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires ; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un

indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. Le Tribunal cantonal a sur ce point les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD, 63 et 89 al. 1 LPA-VD). Il peut demander un complément d'instruction et apprécie librement les preuves apportées par les parties (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). Confronté à des actes émanant du contribuable, le juge peut s'en tenir à la formulation utilisée par l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516; 47, 536; cf. en outre arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036 du 6 octobre 1993). Il incombe cependant 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 consid. 3.1, RF 2013 p. 722). En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la Société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêts 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C\_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489). Ces règles s'appliquent également aux procédures devant les autorités judiciaires (cf. arrêts 2C\_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5, in RF 69/2014 p. 720; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4, in RDAF 2007 II 299). e) En vertu de la maxime inquisitoire applicable à la procédure de taxation, l'autorité de taxation n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Elle doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (arrêts 2C\_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.3; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; 2C\_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 3.4). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales sur le fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (arrêts 2C\_1021/2013 du 28 mars 2014 consid. 5.2; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.2.2 et les références citées, non publié in ATF 140 I 68, mais in: Archives 82 p. 374; 2C\_1201/2013 du 16 mai 2013 consid. 4.6).

#### **E. 4**

a) En la présente espèce, le recourant fait grief à l'autorité intimée de s'être écartée de la déclaration du 23 septembre 2015, dans laquelle les contribuables ont annoncé un revenu

imposable de 24'300 fr. et une fortune imposable nulle. Il s'avère cependant que le dépôt de cette dernière déclaration a été précédé par l'envoi, le 24 février 2015, d'une déclaration d'impôt par voie électronique, faisant état, quant à elle, d'un revenu imposable de 33'500 fr. et d'une fortune imposable nulle pour l'ICC et d'un revenu imposable de 40'200 fr. pour l'IFD. Le recourant prétend n'avoir jamais envoyé cette déclaration, laissant entendre que cet envoi est l'œuvre d'un tiers. Or, plusieurs éléments font sérieusement douter en l'occurrence de ses explications. On rappelle à cet égard que le règlement du 19 décembre 2011 sur le dépôt de la déclaration d'impôt des personnes physiques, en particulier par voie électronique ( [ aRDVE ] , en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et abrogé avec effet au 31 décembre 2016 par l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2017, du règlement homonyme du 14 décembre 2016 [ RDVE; RSV 642.11.9.7 ] ) prévoyait, à son article 3, que le contribuable qui a déposé sa déclaration d'impôt par voie électronique est immédiatement informé, par le même canal, de la réussite ou de l'échec de son envoi. En cas d'échec, il peut procéder à de nouveaux envois ou faire parvenir sa déclaration d'impôt par courrier (al. 1). A réception de la déclaration d'impôt électronique, l'autorité fiscale fait parvenir au contribuable par courrier, en principe dans les 10 jours, un récapitulatif des éléments reçus (al. 2). Faute de contestation ou de dépôt d'une nouvelle déclaration d'impôt dans les 30 jours, la déclaration d'impôt est réputée valablement déposée (al. 3). Comme l'autorité intimée l'indique, l'envoi de la déclaration par voie électronique ne peut se faire qu'au moyen du code de contrôle figurant sur le support en papier, que les contribuables ont reçu. Le recourant n'a jamais soutenu que des documents privés lui avaient été dérobés; il en résulte que ce sont bien les contribuables ou à défaut, leur mandataire, qui ont soumis cette déclaration à l'autorité de taxation, par voie électronique le 24 février 2015. Du reste, le jour même de l'envoi de la déclaration, peu après celui-ci, un avis récapitulatif a été émis à l'intention des contribuables; à supposer qu'aucune déclaration n'ait été envoyée, ceux-ci n'auraient pas manqué de réagir à réception de cet avis. Le recourant se contente d'indiquer à cet égard que les contribuables n'auraient jamais reçu cet avis. A cela s'ajoute que, le 29 avril 2015, l'office d'impôt a adressé aux contribuables une demande de pièces. Ni les contribuables, ni leur mandataire, n'ont objecté à cette demande le fait qu'aucune déclaration n'avait été envoyée. Du reste, de nombreuses similitudes dans les montants déclarés subsistent entre cette déclaration et celle que les contribuables ont envoyée ultérieurement. Enfin, comme on le verra plus loin, les contribuables ont fait preuve, durant la procédure, d'une collaboration que l'on n'hésitera guère à qualifier d'aléatoire, ce qui ne plaide guère en leur faveur. A plusieurs reprises, ils ont été invités en vain à produire des pièces, notamment en relation avec les dépenses revendiquées pour la mère du recourant, ou à prendre contact avec les représentants de l'autorité de taxation pour convenir d'un rendez-vous. Le peu d'empressement qu'ils ont mis à répondre aux demandes réitérées de l'autorité de taxation, qui a été contrainte, à chaque fois, de les relancer, permet de douter sérieusement de leur bonne foi. Dès lors, il y a lieu de retenir, contrairement aux explications du recourant, que la déclaration du 24 février 2015 a bien été valablement déposée, de sorte que l'autorité de taxation était fondée, dans sa décision du 15 septembre 2015, à considérer celle-ci comme étant conforme à la vérité et complète. b) La constatation qui précède ne déchoit sans doute pas les contribuables de la faculté de démontrer, dans une procédure de réclamation, que les éléments figurant dans leur déclaration et repris par l'autorité de taxation ne correspondent pas à la réalité. La réclamation est également possible même si la décision de taxation correspond en tous points à la déclaration déposée et que le contribuable se rend compte à ce moment-là qu'il a commis une erreur (cf. Ryser/Rolli, op. cit., p. 467; Hugo

Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire romand, op. cit., n°16 ad art. 132 LIFD). Les contribuables doivent cependant apporter la preuve des éléments dont ils se prévalent et qui ont pour effet d'atténuer leur dette fiscale. A défaut, la déclaration, valablement déposée et complète, leur sera opposable. Le recourant se prévaut à cet égard du contenu de la seconde déclaration que les contribuables ont remplie le 23 septembre 2015 et annexée à leur réclamation du 8 octobre 2015. Il importe de se pencher sur ces éléments, que l'autorité intimée a, comme on l'a vu, écartés. aa) Les contribuables avaient annoncé, le 24 février 2015, que le recourant avait réalisé durant l'année 2014 un revenu net provenant d'une activité salariée de 65'690 fr.; or, dans la déclaration du 23 septembre 2015, ils ont fait état d'un revenu de 62'686 francs. Aucune pièce documentant ce salaire n'a été produite durant la procédure de taxation. A plusieurs reprises, les contribuables ont successivement été requis, en vain, de produire un certificat de salaire signé par l'employeur et d'entrer en contact avec l'autorité de taxation; ils ont même été convoqués, mais n'ont jamais honoré les promesses faites par leur mandataire de se présenter à l'office d'impôt. A l'appui de son recours, le recourant a finalement produit un certificat de salaire que son employeur, E. \_\_\_\_\_, à \_\_\_\_\_, lui a délivré le 25 février 2015, aux termes duquel il aurait réalisé un salaire brut de 72'800 fr., soit 62'686 fr. net, durant l'année 2014. Dans sa duplique, l'autorité intimée expose avoir entrepris des recherches au sujet de ce dernier document, en réclamant des attestations écrites de la part de la caisse de compensation AVS, ainsi que de l'employeur du recourant, conformément aux art. 50a al. 1 let. e ch. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.10), 127 al. 1 let. a LIFD, 177 al. 1 let. a et 179 al. 1 let. d LI. Or, l'employeur du recourant n'a produit aucun certificat de salaire au nom du recourant pour l'année 2014, ce qui pourrait susciter des doutes légitimes sur le document produit bien tardivement par le recourant. Ceci étant, la Caisse cantonale vaudoise de compensation a remis à l'ACI un extrait du compte AVS du recourant, dont il ressort qu'un salaire brut de 72'000 fr. a bien été déclaré par E. \_\_\_\_\_ en faveur de ce dernier durant l'année 2014, montant soumis aux cotisations sociales obligatoires. Dès lors, aucune raison ne commande de s'écarter du certificat produit par le recourant pour déterminer son revenu durant l'année 2014, qui se monte ainsi à 62'686 francs. Pour ce premier motif, la décision attaquée ne peut être maintenue. bb) Le recourant rappelle que les contribuables ont revendiqué, dans la déclaration du 23 septembre 2015, la déductibilité de frais de transport à concurrence de 1'423 fr. pour B. \_\_\_\_\_, vu les art. 26 al. 1 let. a LIFD et 30 al. 1 let. a LI. L'autorité intimée s'en tient à cet égard au montant annoncé par les contribuables dans la déclaration du 24 février 2015, soit 711 francs. Elle relève que ceux-ci avait indiqué une distance de 3km entre leur domicile et le lieu de travail de l'intéressée, ajoutant que celle-ci travaillait à 50% et effectuait ce trajet durant 120 jours. Or, dans leur seconde déclaration, les contribuables ont revendiqué la déduction d'un montant de 1'423 fr., ajoutant que B. \_\_\_\_\_ effectuait ce trajet de 3km durant 240 jours, ce qui correspond à un taux d'activité de 100%. Sur ce point également, ils n'ont pas collaboré avec l'office d'impôt, dont les demandes de renseignement n'ont jamais été honorées. Les contribuables se sont contentés d'indiquer à l'ACI, le 24 mai 2017, lors du traitement par celle-ci de leur réclamation, que B. \_\_\_\_\_ avait travaillé durant toute l'année 2014 à la cafétéria de \_\_\_\_\_ et bénéficiait d'un jour de congé par semaine, ce qui est insuffisant. Le certificat du 13 février 2015 que le recourant a produit à l'appui du recours fait état d'un salaire annuel net de 20'105 fr. versé à B. \_\_\_\_\_. Aucune pièce n'atteste en revanche du taux d'occupation de l'intéressée. Dès lors, aucune raison ne commande de s'écarter du contenu

de la déclaration du 24 février 2015, qui bénéficie sur ce point d'une présomption d'exactitude que le recourant n'a pas renversée; il y a lieu de s'en tenir à une déduction de 711 francs. cc) Les contribuables ont revendiqué, le 23 septembre 2015, la déductibilité d'un montant de 1'063 fr., au titre d'autres cotisations contractuelles du recourant. Ce faisant, ils se sont écartés de leur déclaration du 24 février 2015, dans laquelle aucun montant n'était revendiqué à cet égard. Cette déduction leur a été refusée par l'autorité intimée, au motif qu'aucun certificat de salaire n'avait été produit, ce qui est exact. Dans le certificat de salaire que son employeur lui a délivré le 25 février 2015, il ressort toutefois que des cotisations de 1'019 fr.20, respectivement 43 fr.55 ont été retenues durant l'année 2014 du salaire du recourant, à titre d'indemnité journalière de maladie (conformément à l'art. 35 ch. 2 de la convention collective de travail du second œuvre romand, conclue le 19 novembre 2010 [ ci-après: CCT-SOR ] ), respectivement en application de l'art. 23 al. 1 de la loi cantonale du 23 novembre 2010 sur les prestations complémentaires cantonales pour familles et les prestations cantonales de la rente-pont (LPCFam; RSV 850.053). La déduction revendiquée sera finalement admise, ce qui conduira à l'annulation de la décision attaquée, pour ce deuxième motif. dd) Les contribuables ont également revendiqué une déduction sociale pour leur logement, comme le leur permet l'art. 39 al. 1 LI, aux termes duquel la valeur locative ou le loyer net du logement affecté au domicile principal du contribuable, qui excède 20% de son revenu net, peut être déduit jusqu'à concurrence de 5'700 francs au maximum. Dans la déclaration du 24 février 2015, un montant de 3'684 fr. est revendiqué à cet égard, contre 4'691 fr. dans la déclaration du 23 septembre 2015. Cette déduction a finalement été admise à hauteur de 761 fr. dans la décision de taxation du 15 septembre 2015, confirmée par la décision attaquée. Comme l'autorité intimée l'indique elle-même dans sa réponse, il est nécessaire de connaître le revenu net des contribuables pour déterminer cette déduction. Dans la mesure où le calcul du montant du revenu net est nécessairement influencé par l'admission du recours aux lettres aa) et cc) ci-dessus, la décision attaquée sera annulée, pour ce motif également. Il appartiendra à l'autorité intimée de reprendre ses calculs et de déterminer la déduction maximale à laquelle les contribuables peuvent prétendre, à la lumière de ce qui précède. ee) Ce qui précède vaut également pour la déduction, revendiquée par les contribuables, pour contribuable modeste, conformément à l'art. 42 LI, tant dans leur déclaration du 24 février 2015 que dans celle du 23 septembre 2015. La décision attaquée sera annulée, à charge pour l'autorité intimée de déterminer le montant de cette déduction au regard du revenu net des contribuables, tel qu'il ressort des constatations qui précèdent.

## **E. 5**

Le recourant critique également la décision attaquée, en ce qu'elle a limité à 1'176 fr. la déduction qu'il a revendiquée à hauteur de 14'490 fr., au titre de frais de transport, tant dans la déclaration du 24 février 2015 que dans celle du 23 septembre 2015. a) Aux termes des art. 25 LIFD et 29 LI, 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, respectivement 30 LI. Les art. 26 al. 1 let. a LIFD (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015) et 30 al. 1 let. a LI prévoient la déduction du revenu net des frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur. L'alinéa 2 des dispositions précitées (idem en ce qui concerne la LIFD) ajoutent que ces frais professionnels sont estimés forfaitairement, mais que le contribuable peut justifier de frais plus élevés. Le contribuable a ainsi le choix soit d'utiliser les déductions forfaitaires, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés, de

présenter les pièces justificatives (Jean-Blaise Eckert, in : Commentaire romand, op. cit., n°23 ad art. 26 LIFD). 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). A teneur de l'art. 4 de l'ordonnance, si, au lieu de la déduction forfaitaire mentionnée à l'art. 5, al. 3, à l'art. 7, al. 1 et à l'art. 10, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel. 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). De manière générale, 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/Claudia Suter, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, op. cit., n° 6 ad art. 26 LIFD; Eckert, op. cit., n°20 ad art. 26 LIFD). 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.2015.0037 du 25 mai 2016; FI.2006.0036 du 16 août 2006; FI 2001.0007 du 15 mai 2001 ). b) En la présente espèce, l'autorité intimée n'a admis, au titre de frais déductibles, que les trajets effectués quotidiennement par le recourant entre le domicile des contribuables, à \*\*\*\*\*, et le siège de l'entreprise qui l'emploie, à \*\*\*\*\*. Ces frais ont été estimés forfaitairement, conformément aux art. 26 al. 2 LIFD et 30 al. 2 LI. Le recourant revendique en sus les déplacements qu'il a effectués au moyen de son véhicule privé pour se rendre aux divers chantiers sur lesquels il a été dépêché, ce qui aurait occasionné pour lui des frais supplémentaires. Or, on relève que ces frais doivent être pris en charge par son employeur au moyen du versement d'une indemnité, conformément à l'art. 24 ch. 1 let. a CCT-SOR. Il appartient en conséquence au recourant, pour le cas où tel n'aurait pas été le cas, de réclamer une indemnité à son employeur pour couvrir les frais professionnels auxquels il dit avoir été exposé. En outre, on relève que le recourant n'a de toute façon produit aucune pièce justifiant la déductibilité de ces frais. Il y a lieu, dans ces

conditions, de s'en tenir à la déduction telle qu'arrêtée dans la décision attaquée.

## **E. 6**

Le recourant s'en prend également au refus de l'autorité intimée d'accueillir la déduction pour personne à charge que les contribuables ont fait valoir, tant dans la déclaration du 24 février 2015 que dans celle du 23 septembre 2015. a) Aux termes de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD (en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014), une déduction du revenu de 6500 francs peut être revendiquée 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. L'art. 40 LI prescrit, pour sa part, qu'une déduction de 2'900 francs (indexée à 3'200 fr. en 2014) 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 articles 37, alinéa 1, lettre c (pensions alimentaires) et 43 (quotient familial). Cette déduction permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 CC) ou par devoir moral, entretient un proche (Christine Jaques, in : Commentaire romand, op. cit., n°35 ad art. 35 LIFD). Elle suppose que le contribuable ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne et que celle-ci ait été incapable de subvenir seule à ses besoins, c'est-à-dire, selon la jurisprudence constante, lorsque ses propres ressources sont inférieures au seuil du minimum vital (v. arrêts FI.2005.0227 du 17 mai 2006; FI.2002.0016 du 5 septembre 2002; références citées). Comme il appartient au contribuable de prouver les faits diminuant ou supprimant la dette fiscale (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158), il lui incombe d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et de prouver le soutien apporté. Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées à l'étranger est soumise à des conditions particulièrement strictes (cf. arrêts 2C.421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 2.1; 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.4, in StE 2005 A 23.2 n°2; v. ég. Jaques, op. cit., n°49 ad art. 35 LIFD). b) En l'occurrence, le recourant se prévaut du contrat de bail dont les contribuables avaient fourni, le 5 juillet 2017, la traduction française à l'autorité intimée. Or, il ressort simplement de ce document que C. \_\_\_\_\_, mère du recourant, occupe l'appartement loué par D. \_\_\_\_\_ à \*\*\*\*\*/\*\*\*\*\*, depuis le 1<sup>er</sup> février 2014, soit 1'500 Kuna (environ 220 fr.). Le recourant explique sans doute qu'au vu des faibles revenus de sa mère, il prend en charge le loyer de celle-ci. Or, bien que la charge de prouver ces dépenses lui incombât, il n'a jamais produit, en dépit des demandes réitérées de l'office d'impôt, le moindre justificatif attestant de ces paiements et de l'indigence de sa mère. Dans ces conditions, l'autorité intimée était fondée à ne pas entrer en matière sur la déduction revendiquée.

## **E. 7**

a) Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre partiellement le recours et à annuler la décision attaquée. La cause est renvoyée à l'autorité intimée, pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD du revenu des contribuables pour l'année 2014, compte tenu des explications figurant au considérant 4b) ci-dessus. Dite décision sera au surplus confirmée. b) Compte tenu du sort du recours, les frais d'arrêt seront mis à la charge du recourant, qui a occasionné ceux-ci par un comportement fautif et en violation des règles de procédure (art. 49 al. 1 et 2, 52 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Bien que le recourant obtienne, au moins partiellement, gain de cause, il ne se justifie pas de lui allouer des dépens, vu les art. 55 al. 1 et 56 al. 1 LPA-VD. Comme on l'a vu ci-dessus, sa collaboration durant les

procédures de taxation et de réclamation a été plus qu'aléatoire. Du reste, c'est seulement durant la procédure de recours qu'il a produit le certificat de salaire pour l'année 2014, alors que l'autorité de taxation, puis l'autorité intimée, avaient requis de sa part des renseignements sur la situation des contribuables. Cette attitude, qui a eu pour conséquence de rallonger inutilement la procédure, mérite une sanction qui ne peut se traduire que par le refus des dépens (art. 91 et 99 LPA-VD).

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