

VD_OMNI FI.2018.0081 vom 30. Januar 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-01-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0081

FR: VD_OMNI FI.2018.0081 du 30 janvier 2020

IT: VD_OMNI FI.2018.0081 del 30 gennaio 2020

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Caractère déductible des frais de déplacements professionnels. Le recourant n'établit pas qu'une indemnité pour les frais liés aux trajets effectués dans l'exercice de son travail serait incluse dans son salaire annuel brut. Il ne prouve quoi qu'il en soit par l'effectivité de tels frais.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11- et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; BLV 642.11), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Il convient dans un premier temps de déterminer l'objet du litige. a) Aux termes de l'art. 79 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 28 octobre 2008 [LPA-VD, RSV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, le recourant ne peut pas prendre de conclusions qui sortent du cadre fixé par la décision attaquée. Il peut en revanche présenter des allégués et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués jusque là. L'objet du litige est par conséquent défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid. 3.4.2 p. 365). Le juge administratif n'entre pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet du litige qui lui est soumis (ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 p. 426; 125 V 413 consid. 1a p. 414, et les références citées). Ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPA-VD ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui règlent la procédure devant la première et - le cas échéant - la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traite en général de la "procédure de recours", ne contiennent que les principes de la procédure en question. Quant à la LPA-VD, il n'y a dans cette loi, aucune règle permettant une telle dérogation. A ce sujet, il y a lieu de souligner en particulier que la possibilité de procéder à un nouvel examen au sens de l'art. 83 LPA-VD n'est valable que s'agissant de l'objet du litige tel que déterminé par la décision

attaquée et les motifs et conclusions du recours. Quant à la possibilité de procéder à une reformatio in pejus, prévue expressément à l'art. 89 al. 2 et 3 LPA-VD, celle-ci permet certes à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne saurait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.4; 135 V 23 consid. 3.1 p. 26; arrêt 4A_487/2007 du 19 juin 2009 consid. 7.1) b) En l'espèce, l'objet du litige tel que circonscrit par la décision entreprise et par les motifs et conclusions du recours, porte uniquement sur le caractère déductible des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail du recourant ainsi que des autres frais professionnels (utilisation du véhicule privé dans le cadre du travail). En cours de procédure, l'ACI a ouvert une procédure pour "rappel et soustraction d'impôt" (lettre de l'ACI du 2 novembre 2017) à la suite de la déclaration spontanée des contribuables d'éléments de revenus et de fortune non déclarés sur les périodes 2007 à 2016 (courrier des contribuables du 9 octobre 2017). Cette procédure simplifiée (dénonciation spontanée non punissable) a été instruite parallèlement au traitement de la réclamation à l'encontre des décisions de taxation pour les périodes 2010 à 2012 et à la présente procédure de recours. Elle a abouti à la signature, le 24 avril 2019, par les contribuables de la proposition de règlement que l'ACI leur a soumis consistant à des reprises de certains montants à titre de revenu et de fortune et impliquant des compléments d'impôt. Dans sa réponse du 15 octobre 2019, l'ACI a conclu à la modification de la décision sur réclamation du 2 mars 2018 en ce sens que les montants suivants doivent être ajoutés aux taxations suite à la procédure de soustraction: Période fiscale 2010 2011 2012 Reprises à ajouter au revenu net selon code 650 de la déclaration 2'073 fr. 2'231 fr. 3'021 fr. Reprises sur la fortune avant déduction de la dette fiscale 52'967 fr. 72'481 fr. 75'674 fr. Cette conclusion excède manifestement l'objet du litige et est, de ce fait, irrecevable. La décision sur réclamation dont est recours ne traite nullement des éléments de revenus et de fortune des contribuables, mais uniquement de la déductibilité des frais de transport du recourant. Il s'agirait donc non pas d'une modification, mais d'un complément de dite décision auquel la cour de céans ne saurait procéder en lieu et place de l'autorité intimée. Il appartiendra donc à cette dernière de rendre une décision rectifiant formellement les éléments imposables sur la base de la proposition de règlement avalisée par les contribuables.

E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) Selon la réglementation en vigueur jusqu'au

31 décembre 2015, applicable au présent litige en l'absence de droit transitoire prévoyant une solution différente (arrêts TF 2C_588 et 589/2015 du 1^{er} février 2016 consid. 4.1; TF 2C_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5, in RF 70/2015 p. 806 et les références citées), la déductibilité des frais professionnels est régie de manière similaire en droit fédéral et cantonal, s'agissant en particulier des frais de transport (art. 26 al. 1 let. a LIFD et 30 al. 1 let. a LI; cf. en dernier lieu, arrêt FI.2017.0051 du 10 novembre 2017 consid. 3) et des frais de perfectionnement et reconversion professionnelle (art. 26 al. 1 let. d LIFD et 30 al. 1 let. d LI). Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire.

E. 4

Le recourant revendique dans un premier temps des frais de déplacement entre son domicile et le lieu de travail (code 140 de la déclaration d'impôt). a) En droit fédéral comme en droit cantonal, peuvent être déduits du revenu les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Ces frais sont estimés forfaitairement. Le contribuable peut toutefois justifier de frais plus élevés (art. 26 al. 1 let. a et al. 2 LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015; art. 30 al. 1 let. a et al. 2 LI). Aux termes de l'art. 5 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 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 (RO 1993 1363), 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). Selon la jurisprudence, on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise des transports publics, notamment lorsque l'intéressé est infirme ou en mauvaise santé, lorsque la prochaine 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 (arrêts TF 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.3; 2C_445/2008 du 26 novembre 2008 consid. 5.3, in: RDAF 2008 II 528; 2A.479/1995 du 14 mai 1996 consid. 2b). Le gain de temps substantiel - ou à l'inverse, le temps qui est perdu - peut également être 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 (arrêt FI.2015.0037 du 25 mai 2016 consid. 4b et les références citées; é.g. Richner/Frei/Kaufman/Meuter, op. cit., n° 123 ad art. 26 LIFD). Lorsqu'un contribuable veut faire valoir qu'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise un moyen de transport public, il lui incombe de prouver que tel est bien le cas (arrêt TF 2C_343/2011 du 25 octobre 2011 consid. 3.3; cf. aussi TF 2C_461/2015 du 12 avril 2016 consid. 5). Est généralement considéré comme raisonnable une différence de l'ordre d'une heure par jour en cas d'utilisation des transports publics par rapport à l'utilisation de la voiture (Eckert, op. cit., n°29 ad art. 26 LIFD; Richner/Frei/Kaufman/Meuter, op. cit., n° 123 ad art. 26 LIFD). b) En l'espèce, il est établi que l'employeur du recourant ne remboursait pas les frais de transport de celui-ci. Toutefois, le recourant ne démontre pas la nécessité de se rendre de son domicile à son travail en véhicule privé. Il ne soutient en

particulier pas qu'aucun moyen de transport public n'est disponible à proximité de son domicile ni qu'il n'aurait pas été en mesure de l'utiliser. Son domicile (*****, *****) est distant de quelques 8 km de son lieu de travail (*****, *****), de sorte que la déduction forfaitaire opérée par l'ACI, soit 2'094 fr. par année selon les Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques du canton de Vaud, n'est pas critiquable.

E. 5

Le recourant soutient que son véhicule était nécessaire à l'exercice de sa profession et que les frais revendiqués sont ainsi justifiés au titre d'autres frais professionnels (code 160 de la déclaration d'impôt). a) Selon l'art. 26 al. 1 let. c LIFD et 30 al. 1 let. c LI, sont déductibles du revenu les autres frais indispensables à l'exercice de la profession. Selon les art. 3 et 7 de l'ordonnance ainsi que de son appendice, une déduction forfaitaire de 3 % du salaire net selon le certificat de salaire est admise, mais au minimum 2'000 fr. et au maximum 4'000 fr. Toutefois, le contribuable peut revendiquer, en lieu et place du forfait, la déductibilité des frais effectifs lorsque ces derniers sont plus élevés. Il lui incombe alors de justifier la totalité des frais effectifs. En effet, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa; 92 I 253 consid. 2; TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées). 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). En pratique, lorsque l'employeur verse des indemnités en couverture des dépenses engagées par l'employé dans le cadre de son activité professionnelle, en particulier à l'occasion de déplacements professionnels il doit les indiquer sous chiffre 13.1 ou 13.2 du certificat de salaire (cf. Guide d'établissement du certificat de salaire et attestations de rente édité par la Conférence suisse des impôts et l'Administration fédérale des contributions, p. 13). En présence d'un règlement de remboursement de frais agréé par l'autorité fiscale du siège, les indemnités forfaitaires indiqués dans le certificat de salaire ne font ainsi pas partie du salaire brut et ne peuvent pas être invoqués en déduction du revenu du contribuable. En dehors de tout règlement de remboursement de frais agréé, les indemnités pour frais de représentation sont incluses d'office dans la rémunération brute du collaborateur qui garde la possibilité de les déduire fiscalement pour autant qu'il apporte la preuve de leur effectivité. b) En l'espèce, comme pour les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, il est constant que l'employeur ne remboursait pas les frais de déplacements professionnels du recourant, soit les trajets effectués dans l'exercice de son travail. Le recourant soutient toutefois que l'ensemble de ces frais de transport, soit entre 15'000 et 20'000 km par année, étaient inclus dans son salaire annuel brut. Les attestations de son

employeur du 18 avril 2018, établies manifestement pour les besoins de la procédure, le confirment. Toutefois, à supposer que ces frais soient bel et bien incluses dans la rémunération brute du recourant, question qui peut au demeurant rester indéfinie, celui-ci échoue à démontrer qu'il a effectivement encouru ces frais durant les périodes de taxation litigieuses. En particulier, ni le recourant, ni son ancien employeur, n'ont été en mesure de produire un contrat de travail détaillant la nature et l'ampleur d'une éventuelle indemnité forfaitaire incluse dans le salaire de base. Les fiches de salaire produites sont également muettes à cet égard. Aucune autre information sur ces prétendus trajets professionnels et sur leur lien avec le travail (nom de clients, nombre de km, adresse, etc.) n'a été fournie par le recourant. Partant, conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, le recourant doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve d'un fait susceptible de diminuer sa dette fiscale. La déduction forfaitaire de 3 % sur salaire net selon certificat de salaire admise par l'ACI doit ainsi être confirmée, à l'exclusion de toute autre déduction de frais effectifs revendiquée par le recourant.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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