

VD_OMNI FI.2019.0031 vom 19. Dezember 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0031

FR: VD_OMNI FI.2019.0031 du 19 décembre 2019

IT: VD_OMNI FI.2019.0031 del 19 dicembre 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déductibilité des frais professionnels (consid. 3). Les contribuables, qui revendiquent des frais effectifs supérieurs au forfait prévu par la loi ou négocié avec certaines professions (en l'occurrence, les agents d'assurance), doivent l'établir notamment au moyen de factures ou de quittances. L'application de forfaits (notamment kilométriques pour les frais de déplacement) n'est pas admissible dans ce cadre. Les allégations du recourant selon lesquelles son taxateur de l'époque aurait accepté ce mode de faire pour éviter d'être submergé de pièces justificatives ne sont pas établies. Recours au Tribunal fédéral retiré (Ordonnance 2C_12/2020 du 3 février 2020).

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

La loi sur l'information n'est pas applicable à la consultation des dossiers en cours de procédure.

E. 3

La consultation a lieu au siège de l'autorité appelée à statuer. Sauf motifs particuliers, le dossier est adressé pour consultation aux mandataires professionnels.

E. 4

L'autorité doit délivrer copie des pièces. Elle peut prélever un émolument." En matière fiscale, des règles particulières régissent la consultation du dossier. Selon les art. 114 LIFD et 161 LI, le contribuable a droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (al. 1); il ne peut toutefois prendre connaissance des autres pièces qu'une fois les faits établis et à conditions qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (al. 2). Les faits doivent être considérés comme établis au plus tard lorsque la taxation est intervenue, l'accès intégral au dossier devant ainsi être garanti dans la procédure de réclamation (dans ce sens, Lydia Masméjean-Fey/ Antoine Berthoud, in Noël/Aubry Girardin [éds], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct [CR LIFD], 2^{ème}

éd., Bâle 2017, ad art. 114 LIFD N 15). Le droit de consulter le dossier s'étend en principe à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision et s'exprimer à leur sujet (ATF 132 II 485 consid. 3.2; 129 I 85 consid. 4.1; 125 II 473 consid. 4c/cc; 121 I 225 consid. 2a). b) En l'espèce, il ressort des pièces produites que le recourant a demandé à deux reprises (pour les périodes fiscales 2005 et 2006) une copie des dossiers des procédures de réclamation qu'il avait introduites. L'OID n'a pas donné suite à ces requêtes. Il n'y a même pas répondu. Le recourant n'a toutefois pas renouvelé ses requêtes devant l'ACI. Il ne l'a pas fait non plus devant la cour de céans. On peut partir ainsi de l'idée qu'il a renoncé à consulter le ou les dossiers de la cause. On relèvera que l'ACI a interpellé à plusieurs reprises le recourant pour convenir d'un rendez-vous et pour se déterminer sur les propositions de règlement qui lui avaient été soumises et qui lui donnaient partiellement gain de cause. Il aurait pu à ces occasions demander à nouveau une copie des dossiers de la cause. On rappellera encore que la consultation du dossier se fait en principe au siège de l'autorité (art. 35 al. 3 LPA-VD; ég. ATF 122 I 109 consid. 2b et les références citées), même si les problèmes de santé du recourant auraient pu justifier une exception à ce principe et la délivrance de copies, moyennant le paiement d'un émolument. Quant aux allégations du recourant selon lesquelles l'OID aurait "perdu" certains documents originaux, elles ne sont nullement établies. L'intéressé ne précise même pas de quels documents il s'agirait. Mal fondé, ces griefs doivent être écartés. 3. Sur le fond, le recourant critique essentiellement le refus de l'ACI d'admettre en déduction les frais professionnels revendiqués sous codes 140 (frais de transport), 150 (frais de repas) et 160 (autres frais professionnels). a) Les art. 26 LIFD et 30 LI énumèrent les frais professionnels qui peuvent être déduits par les contribuables qui exercent une activité lucrative dépendante. Il s'agit des frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. a), des frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (al. 1 let. b), ainsi que des autres frais indispensables à l'exercice de la profession (al. 1 let. c). Ces frais sont estimés forfaitairement; le contribuable peut toutefois justifier des frais plus élevés pour les frais de déplacement et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (art. 26 al. 2 LIFD et 30 al. 2 LI). L'ACI admet un système de déduction forfaitaire spécial pour les agents d'assurance. Selon les explications fournies dans le cadre de la procédure, la déduction forfaitaire autorisée sur le plan fiscal s'élève à 25% du salaire déterminant jusqu'à 60'000 fr. et 10% pour le surplus, avec un montant maximum plafonné à 20'000 francs. Cette déduction forfaitaire exclut toute autre déduction sous les codes 140, 150 et 160 de la déclaration d'impôt. En lieu et place de ce forfait, la revendication de frais effectifs plus élevés demeure ici encore réservée. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l' art.

E. 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). b) En l'espèce, le recourant a été employé au service externe de différentes sociétés d'assurance durant les périodes fiscales litigieuses. Il peut ainsi bénéficier de la déduction forfaitaire spéciale applicable aux agents d'assurance. Il a néanmoins revendiqué des frais effectifs supérieurs au forfait admis. aa) Au titre de frais de

transport, le recourant revendique l'application d'un forfait de 65 centimes par kilomètre, compte tenu d'un trajet quotidien simple course de 65 km en 2004 et 75 km en 2005 et 2006. Un forfait kilométrique ne saurait toutefois être admis dans le cadre de la revendication de frais effectifs. Comme l'autorité intimée l'a relevé dans ses écritures, les frais effectifs doivent être prouvés et documentés par le contribuable sur la base par exemple d'un carnet journalier (précisant le lieu de départ, le lieu de destination, le nombre de kilomètres parcourus et le nom des clients), de carnets de service, de factures d'essence ou de factures de garage. Le recourant soutient avoir suivi les instructions de son taxateur de l'époque, qui avait accepté l'application d'un forfait kilométrique pour ne pas être submergé de factures et de quittances. Vu l'écoulement du temps, il n'était désormais plus en mesure de produire les justificatifs réclamés par l'autorité intimée. En d'autres termes, il invoque sa bonne foi. En matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est toutefois pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée (en particulier, TF 2C_888/2014 et 2C_889/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2; ég. arrêt FI.2015.0026 du 10 août 2015 consid. 3b). Le recourant ne peut ainsi pas prétendre à ce que son cas soit traité de la même manière que lors des périodes précédentes. On n'est par ailleurs pas en présence d'un changement de pratique, qui aurait dû être communiqué au préalable pour permettre au contribuable de s'y adapter et qui ne pourrait dès lors avoir d'effet que pour les périodes fiscales futures (pour un cas de changement de pratique, ATF 142 V 551 consid. 4). Il n'est en outre pas établi que le taxateur de l'époque du recourant lui aurait effectivement indiqué qu'il n'était pas nécessaire de produire les justificatifs de ses frais de transport et qu'il pouvait se contenter de les calculer de manière forfaitaire. On relèvera encore que dès février 2006, l'intéressé savait qu'un forfait kilométrique n'était pas admissible dans le cadre de la revendication de frais effectifs. A cette date, le délai de "prescription" de cinq ans qu'il évoque dans ses écritures pour la conservation des factures n'était de loin pas échu (y compris pour la période fiscale 2004). L'argument qu'il souhaite en tirer tombe dès lors à faux. A défaut de frais effectifs dûment justifiés, c'est à juste titre que les frais de transport revendiqués par le recourant n'ont pas été admis. bb) Au titre de frais de repas, le recourant revendique l'application d'un forfait. Il soutient ici encore avoir suivi les instructions de son taxateur de l'époque, qui ne souhaitait pas être encombré de tickets de restaurants. Comme pour les frais de transport, un forfait pour les frais de repas ne saurait être admis dans le cadre de la revendication de frais effectifs. Il appartenait au recourant de produire les tickets de restaurant et de prouver le but commercial de ces repas (par l'indication du nom des clients). Quant à l'argument de la bonne foi, il est renvoyé aux considérations qui ont été développées en relation avec les frais de transport. A défaut de frais effectifs dûment justifiés, c'est à juste titre que les frais de repas revendiqués par le recourant n'ont pas été admis. cc) Au titre des autres frais professionnels, le recourant revendique notamment la déduction d'un loyer pour une pièce à domicile utilisée comme bureau. Selon la jurisprudence, le contribuable, qui, comme en l'occurrence, préfère pour des raisons de convenance personnelle s'acquitter de ses tâches professionnelles à son domicile alors qu'il dispose d'une place de travail auprès de son employeur n'a toutefois pas droit à la déduction pour chambre de travail privée (TF 2C_1033/2017 du 31 mai 2018 consid. 3.1; 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 consid. 4.4; ég. Jean-Blaise Eckert, in CR LIFD, ad art. 26 LIFD N 43). Le recourant a également porté en déduction de son revenu divers habits de ville, ainsi que des chaussures. Or, selon la jurisprudence, seuls les vêtements spécialement utilisés pour l'exercice de la profession sont déductibles, ce qui

n'est pas le cas des habits mentionnés par le recourant qui peuvent être portés en dehors du milieu professionnel (arrêts FI.2017.0011 du 17 août 2017 consid. 5bb et FI.2016.0123 du 2 mai 2017 consid. 7g; ég. TF 2C_326/2008 précité consid. 4.4; aussi Jean-Blaise Eckert, in CR LIFD, ad art. 26 LIFD N 43). Le recourant revendique encore en déduction l'achat de divers matériels informatiques et de bureau, ainsi que ses factures de téléphone fixe et d'internet. Il s'agit là toutefois de dépenses que l'intéressé n'aurait pas eues, s'il ne s'était pas acquitté de ses tâches professionnelles à son domicile et qu'il avait utilisé la place de travail mise à disposition par son employeur. Elles ne peuvent dès lors pas être considérées comme "indispensables à l'exercice de la profession" au sens des art. 26 al. 1 let. c LIFD et 30 al. 1 let. c LI. C'est ainsi à juste titre que les divers frais revendiqués par le recourant au titre d'autres frais professionnels n'ont pas été admis en déduction de son revenu. dd) Faute d'avoir établi que ses frais professionnels effectifs étaient plus élevés que le forfait prévu pour les agents d'assurance, le recourant n'a pas droit à une déduction supplémentaire. 4. Le recourant reproche en outre à l'autorité intimée de n'avoir admis que la moitié des frais d'entretien d'immeuble et des intérêts hypothécaires revendiqués. Il soutient que "[d]e part convention", il bénéficiait de tous les droits et obligations sur l'immeuble dont il est devenu l'unique propriétaire. a) Les art. 32 al. 2 LIFD et 36 al. 1 let. b LI prévoient que le contribuable peut déduire de son revenu les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés. Il en va de même des intérêts passifs privés, en particulier les intérêts hypothécaires, sous certaines réserves (art. 33 al. 1 let. a LIFD; art. 37 al. 1 let a LI). Selon la jurisprudence, en cas de propriété collective sur un immeuble, les frais d'acquisition du revenu immobilier sont déductibles chez chacun des copropriétaires ou propriétaires communs, mais uniquement à hauteur du pourcentage de leur participation dans la propriété collective. D'autres conventions de répartition ne sont pas reconnues fiscalement (TF 2C_427/2014 et 2C_428/2014 du 13 avril 2015 consid. 5; ég. arrêts FI.2008.0087 du 16 juin 2009 consid. 4, FI.2008.100 du 10 février 2009 consid. 1; FI.2001.0033 du 30 août 2001 consid. 1; aussi Nicolas Merlino, in CR LIFD, ad art. 32 LIFD N 42; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über des direkte Bundessteuer, I. Teil, 2^{ème} éd., Bâle 2019, ad art. 32 LIFD N. 23). b) En l'espèce, on ignore à quelle "convention" le recourant fait référence: s'agit-il de la convention partielle sur les effets accessoires du divorce signée le 22 mai 2008 ou du jugement de divorce prononcé le 23 août 2010 ou encore d'une autre convention ou décision judiciaire? Quoi qu'il en soit, durant les périodes fiscales litigieuses, le recourant n'avait pas encore acquis la part de copropriété de son ex-épouse. Conformément à la jurisprudence précitée, le recourant ne peut dès lors prétendre pour les années 2004 à 2006 qu'à la déduction de la moitié des frais d'entretien d'immeuble et des intérêts hypothécaires. Le fait qu'il en a assumé seul la charge dès la séparation du couple en août 2004 n'est pas déterminant (arrêts FI.2008.0087 FI.2008.100 précités). L'autorité doit s'en tenir à une répartition selon l'état de propriété au registre foncier. Comme corolaire, le recourant n'est imposé que sur la moitié de la valeur locative s'agissant de l'impôt sur le revenu et sur la moitié de la valeur de l'immeuble en ce qui concerne l'impôt sur la fortune. C'est ainsi à juste titre que seule la déduction de la moitié des frais d'entretien et des intérêts hypothécaires revendiqués a été admise. 5. Le recourant soutient en outre que si la déduction des frais liés à la maison familiale lui est refusée, il serait justifié de déduire un "loyer fictif" pour la part de son ex-épouse. Le loyer est une dépense d'entretien, qui n'est pas déductible fiscalement (art. 34 let. a LIFD; art. 38 let. a LI). L'autorité intimée a néanmoins pris en compte la moitié des frais d'entretien afférents à la part "louée" à l'ex-épouse du recourant pour déterminer si ce dernier pouvait bénéficier de la déduction

pour logement prévue par l'art. 39 LI. Sur cette base, l'intéressé s'est vu accorder la déduction maximale pour les trois périodes litigieuses. 6. Le recourant mentionne encore dans son recours qu'il accepte "en partie" le montant retenu au titre de "pension alimentaire obtenue" sous code 280. Il ne précise toutefois pas ce qui serait encore contesté. L'ACI a considéré que, dans la mesure où les compléments pour enfants et pour conjoint à la rente AI de l'ex-épouse du recourant lui étaient versés directement, ils constituaient une pension alimentaire imposable sous code 280. Elle a retenu ainsi un montant de 6'824 fr. au titre de "pension alimentaire obtenue" sous code 280. Ce montant correspond à celui annoncé par le recourant dans sa déclaration d'impôt. On ne comprend donc pas la contestation (partielle) de l'intéressé, étant précisé que l'ACI a annulé l'adjonction de la moitié de la valeur locative que l'OID avait opérée dans sa décision de taxation. 7. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, devrait supporter les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Vu sa situation financière, il y est toutefois renoncé (art. 50 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.