

VD_OMNI FI.2019.0200 vom 21. Juni 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-06-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0200

FR: VD_OMNI FI.2019.0200 du 21 juin 2021

IT: VD_OMNI FI.2019.0200 del 21 giugno 2021

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, Administration fédérale des contributions | Chercheur engagé à l'EPFL en 2012, pour une durée d'une année, prolongée à plusieurs reprises. Il prétend à la déduction forfaitaire annuelle de 18'000 fr. pour frais professionnels des expatriés, en faisant valoir qu'il est un spécialiste présent en Suisse pour une durée limitée, qui conserve sa résidence permanente dans son pays d'origine (la Belgique). L'ordonnance fédérale concernant les expatriés (Oexpa) doit être prise en compte non seulement pour l'impôt fédéral, mais aussi pour l'impôt cantonal et communal (consid. 3c). Le centre des intérêts vitaux du recourant se trouve en Suisse, où il est imposable de manière illimitée aussi au regard de la CDI CH-Belgique (consid. 5). Notion de frais d'acquisition du revenu en général (consid. 6b). Notion d'expatrié (consid. 7b/aa). Le recourant se prévaut en particulier de ce que, dans son ancienne teneur encore applicable en l'espèce aux périodes 2014 et 2015, l'Oexpa n'exigeait pas, s'agissant des spécialistes, qu'ils soient détachés en Suisse. Toutefois, indépendamment de la question du détachement, la déduction revendiquée supposait déjà que le contribuable ait des frais de logement particuliers du fait du maintien de la résidence habituelle à l'étranger, sous la forme d'un logement permanent destiné à son usage personnel. Or, en l'occurrence, s'il a produit une attestation de résidence en Belgique, le recourant n'a pas démontré ni même allégué qu'il conservait un tel logement à l'adresse de sa résidence. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Déposé 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 renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Lorsque, comme en l'espèce principalement, 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis

qu'une seule décision soit rendue (ATF 142 II 293 consid. 1.2; cf. aussi Tribunal fédéral [TF] 2C_490/2016 et 2C_491/2016 du 25 août 2017 consid. 1) et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; cf. aussi TF 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 1.1; arrêts CDAP FI.2018.0107 du 31 octobre 2019 consid. 2; FI.2018.0095 du 5 juin 2019 consid. 2).

E. 3

Le litige porte sur la question de savoir si le recourant peut se prévaloir du statut d'expatrié et faire valoir les déductions qui y sont liées en matière de frais professionnels pour les périodes fiscales ici litigieuses, soit 2014 à 2016. a) Le Département fédéral des finances (DFF) a adopté le 3 octobre 2000 l'ordonnance relative aux déductions, en matière d'impôt fédéral direct, de frais professionnels des employés occupant une fonction dirigeante et des spécialistes qui exercent en Suisse une activité temporaire (Ordonnance concernant les expatriés; ci-après: aOexpa; RS 642.118.13). Cette ordonnance a fait l'objet de la modification du 9 janvier 2015, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 311). Son titre est désormais "ordonnance du DFF relative aux déductions, en matière d'impôt fédéral direct, de frais professionnels particuliers des expatriés (Oexpa)". A titre de disposition transitoire de la modification du 9 janvier 2015, l'art. 4 a Oexpa prévoit que les personnes qui, à l'entrée en vigueur de la modification du 9 janvier 2015, sont reconnues comme expatriés au sens de l'art. 1 al. 1, dans sa version du 3 octobre 2000, conservent ce statut jusqu'au terme de leur activité lucrative de durée déterminée. b) Dès lors que sont en l'occurrence litigieuses les périodes fiscales 2014 à 2016, c'est, compte tenu de ce qui précède, l'aOexpa qui doit trouver application pour les périodes fiscales 2014 et 2015. S'agissant de la période fiscale 2016, dans l'hypothèse où le statut d'expatrié devait être reconnu au recourant pour les périodes fiscales 2014 et 2015, tel devrait alors également être le cas, conformément à l'art. 4 a Oexpa, jusqu'au terme de son activité lucrative de durée déterminée. c) La question se pose de savoir si l'aOexpa, ordonnance fédérale, outre pour l'impôt fédéral direct, doit également être prise en compte pour l'impôt cantonal et communal. L'ordonnance en question du 3 octobre 2000 a été préparée par un groupe de travail formé de représentants aussi bien de l'Administration fédérale des contributions (AFC) que de sept cantons, dont celui de Vaud (cf. arrêt du *Steuergericht de Bâle-Campagne* du 25 septembre 2015, *Steuerentscheid [StE] 2016 B 22.3 n° 115* consid. 3; Département fédéral des finances (DFF)/AFC, *Audition sur la révision de l'ordonnance concernant les expatriés [Oexpa]*, Rapport explicatif, mars 2014 [ci-après: *Rapport explicatif 2014*], ch. 2.3 p. 4 in fine). Le projet d'ordonnance a également obtenu l'approbation du comité de la Conférence suisse des impôts (CSI). Au vu de cette large adhésion au niveau suisse, il a été considéré que l'aOexpa devait également être prise en compte pour l'impôt cantonal et communal dès la période fiscale 2001 (cf. *StE 2016 B 22.3 n° 115* consid. 3 et les références citées). L'on ne voit pas pourquoi il en irait autrement en l'occurrence, ce d'autant plus que des représentants du canton de Vaud ont participé à l'élaboration de l'ordonnance en cause. L'ACI l'a d'ailleurs appliquée sans autre au cas d'espèce pour l'impôt cantonal et communal.

E. 3.2

p. 61, 280 consid. 6.1 p. 287; 141 III 53 consid. 5.4.1 p. 59; 140 II 202 consid. 5.1 p. 204; cf. aussi ATF 143 II 646 consid. 3.3.6). 7. a) aa) Se fondant sur l'art. 26 LIFD (de même

que sur l'art. 1 let. a de l'ordonnance fédérale du 18 décembre 1991 sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct; RS 642.118), le DFF a édicté le 3 octobre 2000 l'aOexpa, qui a fait l'objet de la modification du 9 janvier 2015, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 311; Oexpa) (cf. supra consid. 3a). Selon l'art. 1 al. 1 aOexpa, cette ordonnance s'applique aux employés occupant une fonction dirigeante qui sont détachés temporairement en Suisse par leurs employeurs étrangers (let. a), ainsi qu'aux spécialistes de tout genre qui remplissent une tâche temporaire en Suisse. La notion de spécialiste s'applique à des employés qui, en raison de leurs qualifications professionnelles particulières, se distinguent par leur activité exercée sur le plan international ainsi qu'à des personnes qui, dans l'Etat de leur domicile, ont qualité d'indépendants et qui, aux fins de mener à bien un mandat spécifique temporaire, travaillent en Suisse en qualité de salariés (let. b). L'exercice d'une telle activité lucrative à caractère passager ou de durée limitée est de nature à engendrer, par comparaison avec une activité lucrative dépendante courante, des frais professionnels supplémentaires au sens de l'art. 26 LIFD qui peuvent être qualifiés de frais professionnels particuliers par rapport aux frais professionnels à caractère général définis dans l'ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1) (art. 1 al. 2 aOexpa). Est réputée de caractère passager ou de durée limitée une activité lucrative de cinq ans au plus. Le droit aux déductions prévues par la présente ordonnance cesse dans tous les cas si l'activité lucrative temporaire est remplacée par une activité durable (art. 1 al. 3 aOexpa). L'art. 2 al. 1 er aOexpa définit les frais professionnels particuliers des expatriés domiciliés à l'étranger. Aux termes de l'art. 2 al. 2 aOexpa, par frais professionnels particuliers des expatriés domiciliés en Suisse, on entend: les frais de déménagement en Suisse et les frais de retour dans le pays d'origine ainsi que les frais de voyage aller et retour de l'expatrié et de sa famille au début et à la fin des rapports de travail (let. a), les frais raisonnables de logement en Suisse lorsqu'il est établi qu'une résidence permanente est conservée dans le pays d'origine (let. b) et les frais courants pour l'enseignement en langue étrangère dispensé aux enfants mineurs par une école privée, dans la mesure où les écoles publiques n'offrent pas un enseignement équivalent (let. c). L'art. 2 al. 3 aOexpa prévoit que la déduction des frais professionnels particuliers au sens des al. 1 et 2 est admise lorsque les frais sont supportés par l'expatrié et lorsque l'employeur ne les rembourse pas (let. a) ou les rembourse sous la forme d'une indemnité forfaitaire. Dans ce dernier cas, cette indemnité s'ajoute au salaire brut imposable (let. b). L'art. 4 al. 1 aOexpa précise que la déduction de frais professionnels particuliers selon l'art. 2 peut être revendiquée en plus de celle des frais visés par l'ordonnance sur les frais professionnels. Selon l'art. 4 al. 2 aOexpa, peuvent être déduits en tant que frais professionnels particuliers au sens de l'art. 2 al. 1 ou 2 let. a et b: un montant forfaitaire de 1500 fr. par mois (let. a) ou les frais effectifs, dans la mesure où ils sont entièrement prouvés (let. b). En 2012, deux motions ont été déposées aux Chambres fédérales, qui tendaient à la suppression des déductions accordées pour les frais professionnels particuliers des expatriés. Le Conseil fédéral a proposé le rejet des deux motions, mais il a envisagé une révision de l'aOexpa. Le rapport du groupe de travail constitué à cet effet retient notamment ce qui suit au sujet de la notion d'expatrié (Rapport explicatif 2014 ch. 5.2 p. 8 s.; voir aussi DFF/AFC, Rapport explicatif concernant la révision de l'Oexpa, janvier 2015 [ci-après: Rapport explicatif 2015] p. 2 s.): " Concrètement, il est (...) difficile de distinguer le spécialiste selon l'art. 1, al. 1, let. b, Oexpa du non-spécialiste. Tel qu'il est rédigé, le texte de l'ordonnance englobe

un très grand nombre de travailleurs. Vu la grande mobilité internationale au sein de l'économie actuelle, les spécialistes de l'informatique, mais aussi les sportifs professionnels, les médecins ou les infirmiers exercent souvent, en raison de leurs qualifications professionnelles particulières, leur activité professionnelle en dehors de leur pays d'origine et sont donc actifs professionnellement sur le plan international. Si ces personnes d'origine étrangère sont au bénéfice d'un contrat de travail en Suisse pour une durée limitée, elles peuvent être considérées comme des spécialistes au sens de l'Oexpa. Dans sa compréhension large, le texte de l'ordonnance englobe aussi les travailleurs indépendants. (...) On court donc le risque de voir tous les « travailleurs migrants » entrer dans le champ d'application de l'Oexpa lorsqu'ils sont engagés en Suisse avec un contrat de travail à durée limitée. Le DFF estime qu'il y a là matière à agir. Le texte de l'art. 1 Oexpa tel qu'il est rédigé laisse la possibilité d'élargir son champ d'application au-delà de la mesure voulue par l'ordonnance. Ce problème s'est accentué ces dernières années avec l'augmentation de la mobilité internationale et la bonne situation économique de la Suisse (afflux de travailleurs qualifiés). Il est donc indispensable de donner une définition plus précise de la notion d'expatriés. Le DFF propose donc de limiter le champ d'application de l'Oexpa aux employés occupant une fonction dirigeante et spécialistes disposant de qualifications professionnelles particulières détachés temporairement en Suisse par leur employeur. Le critère déterminant pour qualifier une personne d'expatrié doit être le détachement temporaire ou limité dans le temps. On part du principe qu'un détachement implique un retour au domicile occupé préalablement à l'étranger et que la personne maintiendra donc son domicile à l'étranger. De cette situation résultent les frais supplémentaires déductibles liés à l'exercice de la profession (déménagement, logement dans le pays de détachement et éventuels frais de scolarisation des enfants dans des écoles privées). En outre, seuls les employés occupant une fonction dirigeante et les spécialistes disposant de qualifications professionnelles particulières doivent être considérés comme des expatriés, comme cela a été le cas jusqu'à présent. (...). Le critère du détachement fait défaut en ce qui concerne la deuxième catégorie d'expatriés d'après le droit en vigueur, les spécialistes (art. 1, al. 1, let. b, Oexpa). Si une personne n'a pas été détachée, c'est qu'elle a démissionné ou mis fin à son activité indépendante et accepté un nouveau travail en Suisse. Une telle personne ne se distingue guère des travailleurs migrants qui ne sont pas des spécialistes. Un retour au pays d'origine n'est pas exclu pour cette catégorie de personnes, mais le lien avec ce pays est moins étroit et la probabilité du retour est moins certaine que pour une personne détachée. Les spécialistes ne doivent donc être qualifiés d'expatriés que lorsqu'ils sont détachés en Suisse par leur employeur étranger, comme c'est le cas des employés occupant une fonction dirigeante. Le critère déterminant est le fait que les frais supplémentaires surviennent dans le cadre d'un contrat de travail existant. Si la personne est engagée par un nouvel employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse, le lien entre les frais d'après l'al. 2 et l'activité lucrative n'est plus suffisamment étroit pour que les frais puissent être considérés comme des frais professionnels déductibles ". bb) Selon l'art. 1 Oexpa, tel qu'en vigueur dès le 1^{er} janvier 2016, en matière d'impôt fédéral direct, les employés occupant une fonction dirigeante et les spécialistes disposant de qualifications professionnelles particulières détachés temporairement en Suisse par leurs employeurs étrangers (expatriés) peuvent déduire des frais professionnels particuliers en plus des frais professionnels prévus par l'ordonnance sur les frais professionnels. Ces frais professionnels particuliers sont qualifiés d'autres frais professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD (al. 1). Est réputée temporaire une activité lucrative de cinq ans au plus (al. 2).

Le droit à la déduction des frais professionnels particuliers cesse dans tous les cas si l'activité lucrative temporaire est remplacée par une activité durable (al. 3). L'art. 2 al. 1^{er} Oexpa définit les frais professionnels particuliers des expatriés domiciliés à l'étranger. Conformément à l'art. 2 al. 2 Oexpa, par frais professionnels particuliers des expatriés domiciliés en Suisse, on entend: les frais nécessaires de déménagement en Suisse et les frais de retour dans l'Etat de domicile précédent, ainsi que les frais nécessaires de voyage aller et retour de l'expatrié et de sa famille au début et à la fin des rapports de travail (let. a), les frais raisonnables de logement en Suisse si l'expatrié conserve à l'étranger une habitation permanente destinée à son usage personnel (let. b), les frais pour l'enseignement en langue étrangère dispensé par une école privée aux enfants mineurs de langue étrangère, dans la mesure où les écoles publiques n'offrent pas d'enseignement dans leur langue (let. c). Quant à l'art. 2 al. 3 Oexpa, son contenu est le même que celui de l'aOexpa. Aux termes de l'art. 4 al. 1 Oexpa, lorsqu'il existe un droit à la déduction des frais de logement au sens de l'art. 2 al. 1 let. b ou al. 2 let. b, un montant forfaitaire de 1500 fr. par mois peut être déduit pour les frais professionnels particuliers visés à l'art. 2 al. 1 ou al. 2 let. a et b. cc) La question de la légalité et de la constitutionnalité de l'aOexpa s'est posée à plusieurs reprises; elle a fréquemment été laissée ouverte (cf. notamment arrêts du Tribunal administratif du canton de Zurich du 28 octobre 2016 SB.2016.00081 consid. 2.4 et du 2 avril 2014 SB.2013.00080 consid. 2.2.2; arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 16 avril 2008, StE 2008 B.22.3 n° 97 consid.3.3). L'Office fédéral de la justice (OFJ) a émis pour sa part quelques réserves dans un avis de droit du 6 septembre 2011 sur la constitutionnalité et la légalité de l'aOexpa (Dédutions fiscales accordées aux expatriés: Examen de la constitutionnalité et de la légalité de l'ordonnance concernant les expatriés [Oexpa] du 3 octobre 2000, JAAC 2/2011 du 6 décembre 2011, p. 37 s.). b) aa) La notion d'"expatrié" désigne dans la règle une personne qui exerce temporairement une activité lucrative à l'étranger, mais qui conserve parallèlement son foyer d'habitation ou des relations équivalentes dans son pays d'origine (cf. StE 2014 B 22.2 n° 30 consid. 2.2; Rapport explicatif 2014, ch. 5.2). Alors qu'il ressort de l'art. 1 al. 1 let. a aOexpa que la qualification d'"employés occupant une fonction dirigeante" suppose que le début de l'exercice d'une activité lucrative limitée dans le temps en Suisse fasse suite à un détachement par l'employeur étranger, tel n'est en principe pas le cas pour les spécialistes (cf. art. 1 al. 1 let. b aOexpa). Une partie importante de la jurisprudence et de la doctrine estiment toutefois que lorsque les spécialistes exerçaient déjà une activité lucrative dépendante à l'étranger, ils doivent également – pour pouvoir être qualifiés d'expatriés au sens de l'aOexpa – avoir été détachés temporairement en Suisse par leur employeur étranger (cf. arrêts du Tribunal administratif du canton de Zurich précités SB.2016.00081 consid. 2.5, SB.2013.00080 consid. 2.4.1; StE 2014 B 22.2 n° 30 consid. 2.2 in fine [confirmé par TF 2C_592/2014, 2C_593/2014 du 15 janvier 2015, StE B 22.2 no 31]; arrêt du Steuergericht de Bâle-Campagne du 13 août 2010, StE 2011 B 22.3 n° 103 consid. 4b; StE 2008 B 22.3 n° 97 consid. 2.2; Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3^{ème} éd., Zurich 2016, art. 26 n° 20). Pour qu'il puisse être qualifié d'expatrié, il faut en effet que l'employé domicilié à l'étranger change de lieu de travail et d'activité et soit détaché dans un autre pays pour exercer temporairement une activité lucrative dépendante, ceci à la requête de son employeur actuel (arrêts précités SB.2016.00081 consid. 2.5, SB.2013.00080 consid. 2.4.1; Isabelle Mayer-Knobel, zsis) 2014, Monatsflash no 1, ch. 4.2; Robert Waldburger, Martin Schmid, Gewinnungskostencharakter von besonderen

Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, 1999, p. 1, ch. 2). Le détachement constitue un motif objectif pour faire une différence en matière de déduction des frais professionnels entre les expatriés et les autres contribuables, élément aussi reconnu au niveau international (Waldburger/Schmid, op. cit., p. 52, ch. 91). Dans un arrêt du 23 mai 2017 (2C_1139/2016, 2C_1140/2016 consid. 2), le Tribunal fédéral a pour sa part laissé ouverte la question de la nécessité du détachement des spécialistes. Dans l'arrêt précité 2C_592/2014, 2C_593/2014 (consid. 3.4 et 4), il avait toutefois considéré que le critère du détachement était également applicable aux spécialistes qui exerçaient à l'étranger, avant de venir en Suisse, une activité lucrative dépendante. Selon certains auteurs également, l'activité professionnelle des expatriés engendre des dépenses (p. ex. frais de déménagement, de logement, de voyage privé) qui doivent, totalement ou partiellement, être considérées comme des frais professionnels déductibles, et non comme des frais d'utilisation du revenu non déductibles, si elles se trouvent en lien de causalité avec l'exercice temporaire de l'activité en Suisse et que l'on ne peut exiger d'eux qu'ils y renoncent. Toutes les dépenses supplémentaires directement liées au détachement doivent ainsi être considérées comme des frais professionnels indispensables au sens de l'art. 26 LIFD, dans la mesure où elles sont causées par ce détachement et que l'on ne peut exiger des expatriés qu'ils y renoncent. Le fait que les expatriés soient détachés par leur employeur, dans un autre pays, pour une durée déterminée et subissent souvent une certaine pression par rapport au changement de travail laisse apparaître la connexité étroite qui existe entre ces coûts et l'exercice de l'activité. Le critère du détachement ne peut certes pas être examiné de manière isolée, mais il démontre que cette catégorie de travailleurs est soumise à des circonstances particulières (cf. Waldburger/Schmid, op. cit., p. 59, ch. 107; voir aussi JAAC 2/2011 du 6 décembre 2011, p. 49, qui cite ces auteurs). Selon l'OFJ, il est toutefois douteux que l'on puisse parler de situation de contrainte dans le cas des expatriés. On peut partir de l'idée que, s'agissant de cadres et de spécialistes, ils ne sont en principe pas envoyés «de force» vers un poste à l'étranger, mais qu'ils ont la possibilité d'influer sur la décision de détachement (JAAC 2/2011 du 6 décembre 2011, p. 52). Le détachement ne suppose pas nécessairement que le travailleur reste lié par un contrat de travail avec son employeur étranger. Un travailleur détaché peut aussi avoir conclu un contrat avec un employeur suisse appartenant au même groupe. Dans ce dernier cas, il faut toutefois qu'il existe une "clause de réintégration", par laquelle l'employeur étranger s'engage à reprendre l'intéressé à son service au terme d'une certaine durée, qui ne doit pas dépasser cinq ans (Radmilla Del Pozzo, Edoardo Plescia, Il trattamento fiscale degli espatriati in Svizzera, Novità fiscali 3/2020 p. 121 s.). L'exercice d'une activité lucrative temporaire ou limitée dans le temps au sens de l'aOexpa implique l'intention de retourner ensuite dans le pays de provenance. Si cette intention vient à disparaître, l'intéressé perd la qualité d'expatrié (Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4e éd., 2021, n. 20 ad § 26 et les renvois à la jur.). Le maintien d'une résidence à l'étranger constitue ainsi un critère caractéristique pour la reconnaissance du statut d'expatrié. Celui qui transfère durablement sa résidence et son lieu de travail en Suisse n'a plus le droit de se prévaloir des déductions prévues par l'aOexpa (StE 2016 B 22.3 n° 115 consid. 9b). La déduction forfaitaire de 1500 fr. par mois ne se justifie que lorsque l'expatrié a effectivement des frais de logement déductibles à acquitter. La déduction forfaitaire ne devrait donc être admise que lorsque l'expatrié prouve qu'il conserve à l'étranger un logement permanent destiné à son usage personnel (Rapport explicatif 2014 ch. 5.4, p. 11), ce qui suppose que le logement en question ne soit pas loué (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cit., n. 60 ad § 26 avec

renvoi à un arrêt du Steuerrekursgericht du canton d'Argovie du 20 septembre 2012, AGVE 2012 264). 8. a) En l'espèce, le recourant se prévaut de sa qualité de spécialiste en tant qu'employé qui, en raison de ses qualifications professionnelles particulières, se distingue par son activité exercée sur le plan international. Comme chercheur, qui a notamment travaillé en Angleterre (1999-2000) et en Allemagne (2000-2006), le recourant conclut visiblement des contrats de travail temporaires en tant qu'employé avec différents instituts de recherche dans le monde. Il explique dans son recours qu'après avoir pris contact avec le responsable du laboratoire de l'EPFL concerné, il a été invité à venir visiter à Lausanne le laboratoire, qui a ensuite décidé de l'engager dans le cadre d'un projet de recherche européen. Electrophysiologiste et biologiste moléculaire, le recourant a ainsi été engagé par l'EPFL comme collaborateur scientifique à 100% entre le 15 février 2012 et à tout le moins fin 2016 dans le cadre d'un projet européen de recherche scientifique d'une durée initiale de 48 mois, mais qui s'est prolongé à tout le moins jusqu'à fin 2016. Ce projet avait pour objet l'identification des gènes importants pour le développement des neurones dopaminergiques du méencéphale humain en lien avec la maladie de Parkinson. Le recourant n'a ainsi pas été détaché en Suisse par un employeur étranger. Si, à l'instar de la jurisprudence et de la doctrine citées plus haut, l'on interprète la notion de spécialiste de l'art. 1 al. 1 let. a Oexpa en ce sens qu'elle suppose d'avoir été détaché temporairement en Suisse par un employeur étranger (comme le prévoit désormais l'art. 1 al. 1 Oexpa), le recourant n'a pas la qualité d'expatrié. Il est certes vrai que l'art. 1 al. 1 let. b a Oexpa ne prévoyait pas explicitement le détachement temporaire comme élément caractéristique de la notion de spécialiste (à la différence de l'art. 1 al. 1 let. a a Oexpa concernant les employés occupant une fonction dirigeante). Toutefois, la définition de la notion d'expatrié (employé occupant une fonction dirigeante ou spécialiste) à l'art. 1 al. 1 a Oexpa était complétée par la description de son activité lucrative à l'art. 1 al. 2 a Oexpa. Selon cette dernière disposition, l'activité lucrative d'un expatrié était de nature à "engendrer, par comparaison avec une activité lucrative dépendante courante, des frais professionnels supplémentaires au sens de l'art. 26 LIFD qui peuvent être qualifiés de frais professionnels particuliers par rapport aux frais professionnels à caractère général définis dans l'ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct". Ces frais professionnels particuliers étaient définis à l'art. 2 a Oexpa (dont le contenu était très proche, s'agissant des expatriés domiciliés en Suisse [al. 2], de l'art. 2 Oexpa). Il fallait donc que l'activité lucrative exercée par un expatrié occasionne de tels frais, ce qui était le cas notamment lorsque l'intéressé conservait une résidence permanente dans le pays d'origine, en raison du caractère seulement temporaire de son séjour en Suisse. Une telle situation pouvait se présenter en particulier lorsqu'un spécialiste salarié était détaché en Suisse. Si elle n'était pas inhérente à la notion de spécialiste, la caractéristique du détachement intervenait alors en lien avec l'activité lucrative de nature à causer des frais particuliers et à donner ainsi droit à une déduction fiscale correspondante. Quoiqu'il en soit, sous le régime de l'a Oexpa comme de l'Oexpa, l'octroi de déductions supplémentaires (par rapport à celles fondées sur l'art. 26 LIFD et l'ordonnance sur les frais professionnels) suppose que l'activité lucrative de l'expatrié soit de nature, en raison de son caractère passager ou de durée limitée, à engendrer des frais professionnels particuliers. Or, en l'occurrence, le recourant n'a pas allégué et encore moins démontré qu'il avait des frais supplémentaires du fait du caractère temporaire de son activité lucrative en Suisse (voir sur ce point not. la réponse de l'autorité intimée du 21 février 2020, p. 3 ch. 6 à la fin; dans sa réplique du 13 mars 2020, le recourant n'a pas contesté le point de

vue de l'autorité intimée). S'agissant des périodes 2014 à 2016, de tels frais ne pouvaient consister en des frais de déménagement, puisque le recourant est entré en Suisse déjà en 2011. Par ailleurs, s'il a fait valoir qu'il était resté domicilié à *****, en produisant une attestation et un certificat de résidence dans cette ville, le recourant n'a pas allégué et encore moins prouvé qu'il conservait à cette adresse un logement permanent destiné à son usage personnel, ce qui suppose que ledit logement n'était pas utilisé (notamment loué) par des tiers. Selon l'attestation de résidence établie le 7 octobre 2016 et le certificat de résidence du 18 décembre 2016 (annexe C jointe au recours), le recourant est domicilié à cette adresse depuis le 12 juin 1998. Or, on a vu que le recourant avait travaillé comme chercheur notamment en Angleterre (1999-2000) et en Allemagne (2000-2006). Il est peu vraisemblable que, pendant toutes ces années, le recourant ait conservé un logement à son usage personnel à cette adresse. A supposer d'ailleurs qu'il l'ait tout de même fait, force est de constater que la possession de ce logement est bien antérieure à l'engagement du recourant en Suisse, de sorte qu'on ne saurait dire que les coûts liés audit logement constituent des frais professionnels occasionnés par l'activité lucrative exercée temporairement en Suisse. A cela s'ajoute qu'en juillet 2020, le recourant a quitté la Suisse pour la France et non pour *****. Largement postérieur, ce fait ne permet certes pas de retenir en l'état du dossier que, lors des périodes fiscales litigieuses (2014 à 2016), le recourant n'avait déjà plus l'intention de retourner à ***** (ce qui constituerait en soi un motif de lui dénier la qualité d'expatrié [cf. consid. 7 ci-dessus]). Il n'en reste pas moins qu'il s'agit d'un indice supplémentaire de ce que le recourant n'a pas conservé un éventuel logement à ***** dans le but de retourner l'occuper au terme de son séjour en Suisse et n'a donc pas eu de frais professionnels particuliers, au sens de l'art. 2 al. 2 aOexpa, en relation avec le caractère temporaire de son activité lucrative en Suisse. Le recourant ne peut ainsi pas invoquer à son profit l'aOexpa pour les périodes fiscales 2014 et 2015. b) Ne pouvant être qualifié d'expatrié au sens de l'aOexpa durant les périodes 2014 et 2015, tel ne saurait non plus être le cas pour la période fiscale 2016, en vertu de l'art. 4a Oexpa. Cette disposition, faut-il le rappeler, prévoit que les personnes qui, à l'entrée en vigueur de la modification du 9 janvier 2015, sont reconnues comme expatriés au sens de l'art. 1 al. 1, dans sa version du 3 octobre 2000, conservent ce statut jusqu'au terme de leur activité lucrative de durée déterminée. c) C'est ainsi à tort que le recourant se plaint de ce que l'autorité intimée ne lui a pas reconnu la qualité d'expatrié ni accordé la déduction de frais professionnels correspondants, pour les périodes fiscales 2014 à 2016, et ce aussi bien en matière d'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct.

E. 4

Dans un premier grief, le recourant conteste avoir été domicilié en Suisse depuis octobre 2011, et donc pour les périodes fiscales 2014 à 2016 litigieuses. Il invoque être resté domicilié à *****. L'ACI pour sa part considère que l'assujettissement du contribuable à l'impôt à raison de son domicile, respectivement de sa résidence dans le canton de Vaud, découlerait clairement de l'état de fait. a) aa) Dès lors que le recourant fait valoir disposer d'un domicile fiscal en dehors de la Suisse, la présente procédure contient un élément d'extranéité. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent toutefois que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 143 II 257 consid. 5.1; 117 Ib 358 consid. 3 in fine, et les références). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une

éventuelle double imposition internationale (cf. ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine ; TF 2C_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 4; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 3; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1). bb) Selon les art. 3 LIFD, 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 3 LI – dont la teneur est similaire –, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel notamment lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées en Suisse, respectivement dans le canton (al. 1); une personne a son domicile en Suisse, respectivement dans le canton, au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Les personnes physiques domiciliées dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt au lieu de leur domicile (art. 18 al. 1 LI; cf. également art. 3 al. 2 LHID; ATF 132 I 29 consid. 4.1; 131 I 145 consid. 4.1; voir aussi l'art.

E. 4.1

p. 35 s.; TF 2C_994/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.1; 2C_270/2012 du 1er décembre 2012 consid. 2.3). Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à ses besoins (ATF 132 I 29 consid.

E. 4.2

p. 36 s.; TF 2C_994/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2; 2C_580/2017 du 18 mars 2018 consid. 4.2). cc) D'après l'art. 1^{er} de la Convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-B; RS 0.672.917.21), cette convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. L'art. 4 CDI CH-B prévoit en particulier ce qui suit: " § 1. Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située. § 2. Lorsque, selon les dispositions du par. 1^{er}, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante: a) cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux); b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle; [...] ". Quant à l'art. 15 par. 1 CDI CH-B, il est formulé comme suit: " Sous réserve des dispositions des art. 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat ". Selon la CDI CH-B, il est dès lors essentiel de déterminer dans quel Etat la personne en question réside. L'art. 4

par. 1 CDI CH-B désigne comme " résident d'un Etat contractant " toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, donc au regard du droit interne de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (cf. TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 5.1). Le par. 2 de l'article 4 CDI CH-B vise le cas où, en vertu des dispositions du par. 1, une personne est un résident des deux Etats contractants. Ainsi la Convention prévoit-elle des règles de partage en cascade qu'il convient d'examiner une à une jusqu'à ce que l'une d'entre elles parvienne à fixer la résidence fiscale du contribuable (cf. Natassia Martinez, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éds], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Bâle 2014, n. 58 ad art. 4; Daniel de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, 2 ème éd. 2014, ch. 13.2.3.1, p. 91 ss, n. 280 ss). La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 9.2; 2C_627/2011 du 7 mars 2012; arrêt FI.2018.0044 du 2 juillet 2019 consid. 4a/bb). Pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les liens personnels et économiques. Selon le commentaire OCDE, ces notions renvoient à la famille du contribuable, à ses relations sociales, à ses occupations, à ses préférences politiques, à sa culture ou d'autres activités ou encore au lieu à partir duquel il administre ses biens. Ces critères ne sont pas cumulatifs. Ils doivent être examinés dans leur ensemble. L'opinion selon laquelle les liens économiques doivent être considérés comme prépondérants ne peut être suivie (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 9.2; 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.4.2, in RF 66/2011 425). Le commentaire OCDE accorde par contre un poids particulier aux relations personnelles en soulignant que "les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention" (cf. Danon/Gutmann/Oberson/Pistone, *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Bâle 2014, n° 74 ad art. 4; Vogel/Lehner, *DBA, Doppelbesteuerungs-abkommen Kommentar*, 6e éd., 2015, n° 197 ad art. 4). Lorsqu'il y a lieu de déterminer le centre des intérêts vitaux, le fait de vivre avec une autre personne (fiancé, ami, partenaire) est un élément important (arrêt FI.2018.0134 du 11 novembre 2019 consid. 4b). dd) En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'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. En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité qui veut imposer le contribuable sur son territoire d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement. Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C_505/2015 du 8 décembre 2016 consid. 8.2; 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2; arrêt FI.2019.0174 du 2 juin 2020 consid. 4c). Le fardeau de la preuve peut être influencé par l'obligation de collaborer. Celle-ci peut être accrue s'agissant d'états de fait à l'étranger (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434). b) S'agissant de l'aOexpa, une différence est faite quant aux frais professionnels particuliers des expatriés qui peuvent être déduits du revenu selon que l'expatrié est domicilié à l'étranger ou en Suisse (cf. art. 2 al. 1 et 2 aOexpa). c) Aux termes de l'art. 34 de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur les

étranger et l'intégration (LEI; RS 142.20), dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, l'autorisation d'établissement est octroyée pour une durée indéterminée et sans conditions (al. 1); l'autorité compétente peut octroyer une autorisation d'établissement à un étranger aux conditions suivantes: il a séjourné en Suisse au moins dix ans au titre d'une autorisation de courte durée ou de séjour, dont les cinq dernières années de manière ininterrompue au titre d'une autorisation de séjour (al. 2 let. a) et il n'existe aucun motif de révocation au sens de l'art. 62 LEI (al. 2 let. b); l'autorisation d'établissement peut être octroyée au terme d'un séjour plus court si des raisons majeures le justifient (al. 3); elle peut être octroyée au terme d'un séjour ininterrompu de cinq ans au titre d'une autorisation de séjour lorsque l'étranger s'est bien intégré en Suisse, en particulier lorsqu'il a de bonnes connaissances d'une langue nationale (al. 4). 5. En l'occurrence, le recourant fait valoir être entré en Suisse le 10 octobre 2011, mais être resté domicilié à *****. Il produit à l'appui de ses affirmations une attestation de résidence ainsi qu'un certificat de résidence à *****, tous deux délivrés par les autorités belges en octobre et décembre 2016. a) Le domicile fiscal du recourant doit, pour les périodes fiscales litigieuses, soit 2014 à 2016, être fixé à ***** dans le canton de Vaud, qui est le lieu avec lequel l'intéressé a les relations les plus étroites. Après avoir vécu à *****, jusqu'au 31 mars 2014, l'intéressé s'est établi le 1^{er} avril 2014 dans la localité *****, d'où il est parti pour l'étranger (la France) le 31 août 2020. Lors des périodes fiscales litigieuses, il partageait son logement de 3,5 pièces à ***** avec sa fille, née en octobre 2014, ainsi qu'avec la mère de cette dernière. Il indiquait en effet faire ménage commun avec sa fille dans les déclarations fiscales qu'il a remplies pour les périodes 2014 à 2016. Il ressort par ailleurs d'une copie du bail à loyer produite par l'intéressé que celui-ci et la mère de sa fille sont colocataires du même logement à ***** depuis le 1^{er} avril 2014. Dans l'une de ses réclamations, le recourant a d'ailleurs reconnu vivre avec la mère de sa fille. L'on peut relever que tous deux sont encore parents de deux autres enfants nés en 2017 et 2020. Selon les déclarations d'impôt remplies par le recourant pour les périodes fiscales 2014 à 2016, le lieu de son activité lucrative se trouvait par ailleurs à l'EPFL, à *****. Il fait ainsi valoir la déduction pour frais de déplacement entre son domicile et l'EPFL pour 240 jours par année, soit pour toute l'année, et ce pour chacune des périodes fiscales en cause. Après avoir obtenu une autorisation de séjour UE/AELE de courte durée avec activité lucrative, puis, le 29 août 2012, une autorisation de séjour UE/AELE avec activité lucrative, valable jusqu'au 14 février 2017, le recourant s'est vu octroyer le 27 avril 2017 une autorisation d'établissement. Or, l'octroi d'une telle autorisation suppose en particulier un séjour préalable ininterrompu de cinq ans en Suisse au titre d'une autorisation de séjour (cf. art. 34 al. 4 LEI précité). Le recourant ne conteste en définitive pas véritablement être fiscalement domicilié en Suisse pendant les périodes litigieuses. Il indique ainsi dans sa réplique que " Ce qui est important c'est que pendant la Période fiscale j'ai gardé mon domicile en Belgique avec l'intention d'y retourner, comme systématiquement justifié dans mes déclarations d'impôt pour la Période fiscale ". Il ne prétend donc pas être retourné en Belgique et y avoir régulièrement séjourné, mais précise vouloir retourner en Belgique après son séjour en Suisse. Hormis les attestations et certificats belges de résidence, il n'a d'ailleurs produit aucun autre document ni donné aucune information attestant de ses liens avec la Belgique, se contentant d'affirmer qu'il était toujours domicilié à *****. b) Si le recourant a ainsi produit une attestation ainsi qu'un certificat de résidence à *****, sur lesquels figure en particulier son adresse dans cette ville, il ne donne toutefois aucune information non plus sur la nature de la résidence dont il disposerait en Belgique pour les

années 2014 à 2016. A supposer toutefois, au regard de l'art. 4 § 1 et 2 let. a CDI-B, que l'intéressé ait disposé, lors des années fiscales litigieuses, de foyers d'habitation permanents tant en Suisse qu'en Belgique, le droit de l'imposer revient à l'Etat contractant avec lequel il a les liens personnels et économiques les plus étroits (centre des intérêts vitaux). Le centre des intérêts vitaux du recourant se trouvait indéniablement en Suisse durant les périodes fiscales 2014 à 2016, comme cela vient d'être exposé (cf. consid. 5a ci-dessus), de sorte que l'intéressé doit être considéré comme résident en Suisse pour les périodes en cause et y être imposé de manière illimitée tant au niveau fédéral que cantonal et communal. c) Le grief du recourant qui conteste être domicilié fiscalement en Suisse pour les périodes fiscales 2014 à 2016 n'est dès lors pas fondé. 6. Le recourant se prévaut du statut d'expatrié et des déductions qui y sont liées en matière de frais professionnels pour les périodes fiscales ici litigieuses, soit 2014 à 2016. L'ACI lui a toutefois dénié un tel statut et donc la possibilité de faire valoir les déductions en cause. a) aa) 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 de rapports 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, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur 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 (FI.2016.0134 du 16 mai 2017 consid. 3a, et les références citées). bb) Pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante, l'art. 26 al. 1 LIFD, dans sa teneur en vigueur au 1^{er} janvier 2014, prévoit que les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). Selon l'art. 26 al. 2 LIFD, les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas de l'al. 1, let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés. L'art. 26 LIFD a fait l'objet de modifications entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 651; RO 2014 1105), qui ne sont pas déterminantes en l'occurrence. L'art. 30 LI, dans sa version en vigueur au 1^{er} janvier 2014, a une teneur similaire. Cette disposition a également fait l'objet de modifications entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (FAO du 17 octobre 2014), qui ne sont pas non plus déterminantes. b) Selon la pratique constante en matière de frais d'acquisition du revenu, il n'est pas nécessaire que ce dernier ne puisse absolument pas être réalisé sans les frais en cause, ni qu'il existe une obligation légale de s'acquitter des montants correspondants. Constituent bien plutôt de tels frais d'acquisition les dépenses dont on ne peut attendre du contribuable qu'il y renonce et qui sont essentiellement causées par la réalisation du revenu. Il est donc nécessaire de procéder à une appréciation globale des circonstances concrètes du cas d'espèce, afin de déterminer s'il existe un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est invoquée par le

contribuable et la réalisation du revenu (ATF 142 II 293 consid. 3.2 p. 299 et les références citées; cf. aussi TF 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 4.2). 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 (arrêt FI 2016.0134 du 16 mai 2017 consid. 3c et les références citées). Du moment qu'ils diminuent le montant d'impôt dû, les frais professionnels doivent être prouvés par le contribuable (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 14 mai 2014, StE 2014 B 22.2 n° 30 consid. 2.1). c) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il faut rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte, du but poursuivi, de son esprit ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle résulte notamment des travaux préparatoires. Lorsque le texte légal est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (cf. ATF 141 II 57 consid.

E. 9

Le recourant demande encore que différentes autres déductions soient admises pour les périodes fiscales 2014 à 2016. a) Période fiscale 2014 aa) Le recourant revendique tout d'abord la déduction sociale pour le logement s'agissant de l'impôt cantonal et communal. Aux termes de l'art. 39 LI, 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 6'400 fr. au maximum (indexation pour la période fiscale 2014) (al. 1). Conformément à l'art. 39 al. 2 LI, le montant du loyer net du logement déterminant pour le calcul de la déduction ne peut pas excéder 13'900 fr. (selon indexation pour la période fiscale 2014) pour un contribuable dans la situation de famille du recourant. En l'espèce, il ressort des éléments du dossier que le recourant a co-signé avec sa compagne un contrat de bail à loyer débutant le 1^{er} avril 2014 et renouvelable d'année en année et prévoyant un loyer net de 2'250 fr. Ainsi que le relève l'autorité intimée, il apparaît que le loyer net acquitté par l'intéressé d'avril à décembre 2014 de 10'125 fr. (soit: 2'250 fr. / 2 x 9) ne dépasse pas le 20% de son revenu net, équivalant à 16'122 fr. 60 (80'613 fr. [code 650] / 100 x 20). Il s'ensuit que le recourant ne peut se voir accorder une déduction sociale pour le logement. A supposer que l'intéressé puisse se prévaloir du montant maximum de 13'900 fr. au titre de loyer, il n'aurait de toute manière pas droit à une déduction pour le logement, ce montant n'excédant pas le 20% de son revenu net (16'122 fr. 60). bb) Le recourant n'est pas toujours clair sur le point de savoir s'il revendique également, pour la période fiscale 2014, la déduction pour contribuable modeste (cf. art. 42 LI) pour l'impôt cantonal et communal. Il demande en particulier dans son recours (p. 8) et sa réplique (p. 3) la réévaluation de cette déduction pour les périodes fiscales 2014 à 2016. L'on doit toutefois inférer des éléments du dossier qu'il ne s'en prévaut en définitive pas. Il ne l'a en effet pas indiquée dans sa déclaration d'impôt 2014 ni évoquée dans sa réclamation. Il a par ailleurs précisé ailleurs dans son recours (ch. 23 p. 7) que, pour la période fiscale 2014, il n'avait fait référence qu'à la déduction sociale pour le logement. Quant à la déduction pour frais médicaux pour cette

période fiscale, que le recourant invoque dans son recours et sa réplique, l'on doit considérer qu'il ne s'en prévaut pas non plus. Il n'a en effet indiqué aucun frais de ce type dans sa déclaration d'impôt 2014. b) Période fiscale 2015 aa) Pour cette période fiscale également, le recourant invoque la déduction sociale pour le logement en matière d'impôt cantonal et communal. Le loyer net acquitté par l'intéressé pour toute l'année 2015 s'élève à 13'500 fr. (2'250 fr. / 2 x 12). Un tel loyer n'excède pas le 20% de son revenu net, qui se monte à 15'184 fr. 40 (75'922 fr. [code 650] / 100 x 20). Le recourant ne peut ainsi se voir accorder une déduction sociale pour le logement. A supposer que l'intéressé puisse se prévaloir du montant maximum de 13'900 fr. au titre de loyer, il n'aurait de toute manière pas droit à une déduction pour le logement, ce montant n'excédant pas le 20% de son revenu net (15'184 fr. 40). bb) Le recourant revendique ensuite une déduction pour contribuable modeste de 1'200 fr. concernant l'impôt cantonal et communal. L'art. 42 LI prévoit qu'une déduction pour contribuable modeste d'un montant de 16'000 fr. (indexation pour la période fiscale 2015) est accordée au contribuable dont le revenu net (code 690) n'excède pas 16'099 fr. (indexation pour la période fiscale 2015) (al. 1). La déduction et la limite de revenu sont augmentées d'un montant de 3'300 fr. (indexation pour la période fiscale 2015) pour chaque enfant à charge pour lequel le contribuable a droit à une part de quotient familial de 0,5 (al. 2). La déduction est réduite de 100 fr. pour chaque tranche de revenu de 200 fr. dépassant la limite de revenu fixée ci-dessus (al. 3). En l'occurrence, ainsi que le relève l'autorité intimée, au vu de la situation de famille du recourant, qui bénéficie d'un quotient familial de 0,5 pour sa fille, la limite maximale de la déduction possible est de 19'300 fr. Or, son revenu net de 75'922 fr. (code 690), tel qu'il découle de la décision sur réclamation entreprise, est trop élevé pour que le recourant puisse bénéficier d'une déduction pour contribuable modeste. cc) Le recourant invoque enfin une déduction de 272 fr. au titre de frais médicaux importants. Aux termes de l'art. 37 al. 1 let. h LI, sont déduits du revenu les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5% du revenu net diminué des déductions prévues aux art. 37 al. 1 let. k, 39, 40 et 42 LI. Conformément à l'art. 33 al. 1 let. h LIFD, sont déduits du revenu les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33 LIFD. En l'espèce, comme le relève l'autorité intimée, force est de constater que, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, le montant total des frais médicaux revendiqués, de 272 fr., pour la période fiscale 2015 n'excède pas 5% de son revenu net de 75'922 fr. (code 700 de la déclaration d'impôt), ce qui correspond à 3'796 fr. Ce montant de 272 fr. ne dépasse pas non plus le 5% des revenus imposables au sens de l'art. 33 al. 1 let. h LIFD. Aucune déduction pour frais médicaux ne peut en conséquence être octroyée au recourant. c) Période fiscale 2016 aa) Pour cette période fiscale aussi, le recourant revendique la déduction sociale pour le logement en matière d'impôt cantonal et communal. Le loyer net acquitté par l'intéressé pour toute l'année 2016 s'élève à 13'500 fr. (2'250 fr. / 2 x 12). Un tel loyer n'excède pas le 20% de son revenu net, qui se monte à 15'824 fr. 60 (79'123 fr. [code 650] / 100 x 20). Le recourant ne peut ainsi se voir accorder une déduction sociale pour le logement. A supposer que l'intéressé puisse se prévaloir du montant maximum de 13'900 fr. au titre de loyer, il n'aurait de toute manière pas droit à une déduction pour le logement, ce montant n'excédant pas le 20% de son revenu net (15'824 fr. 60). bb) Le recourant revendique à nouveau une déduction pour contribuable modeste

concernant l'impôt cantonal et communal. En l'occurrence, ainsi que le relève l'autorité intimée, au vu de la situation de famille du recourant, qui bénéficie d'un quotient familial de 0,5 pour sa fille, la limite maximale de la déduction possible est de 19'300 fr. (cf. supra consid. 11b). Or, son revenu net de 79'123 fr. (code 690), tel qu'il découle de la décision sur réclamation entreprise, est trop élevé pour que le recourant puisse bénéficier d'une déduction pour contribuable modeste. cc) Le recourant invoque enfin une déduction de 1'442 fr. au titre de frais médicaux importants. En l'espèce, comme le relève l'autorité intimée, force est de constater que, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, le montant total des frais médicaux revendiqués, de 1'442 fr., pour la période fiscale 2016 n'excède pas 5% de son revenu net de 79'123 fr. (code 700 de la déclaration d'impôt), ce qui correspond à 3'956 fr. Ce montant de 1'442 fr. ne dépasse pas non plus le 5% des revenus imposables au sens de l'art. 33 al. 1 let. h LIFD. Aucune déduction pour frais médicaux ne peut en conséquence être octroyée au recourant.

E. 10

En résumé, le grief du recourant qui conteste être domicilié fiscalement en Suisse durant les périodes fiscales 2014 à 2016 n'est pas fondé. L'intéressé ne peut être qualifié d'expatrié pour ces mêmes périodes fiscales et bénéficier de la déduction pour frais professionnels y relative ni se voir octroyer des déductions pour le logement, pour contribuable modeste et pour frais médicaux. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Compte tenu de l'issue de la cause, des frais seront mis à la charge du recourant (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il ne sera pas alloué de dépens (cf. art. 55, 91 et 99 LPA-VD).

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