

VD_OMNI FI.2021.0015 vom 14. September 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-09-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0015

FR: VD_OMNI FI.2021.0015 du 14 septembre 2021

IT: VD_OMNI FI.2021.0015 del 14 settembre 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois | L'autorité fiscale du lieu de domicile des contribuables est liée par l'agrément relatif au remboursement des dépenses professionnelles concédé par l'autorité fiscale du siège de l'employeur. L'indemnité de remboursement de frais n'a pas à être prise en considération pour la détermination des frais d'acquisition du revenu de l'activité lucrative dépendante. Il appartient pour le surplus au contribuable de prouver les frais effectifs revendiqués en déduction du revenu imposable. Les recourants n'ont pas à être imposé sur un revenu supplémentaire sur la part des frais pris en charge par l'employeur qui dépasse le montant de 3'000 fr. autorisé par l'art. 26 LIFD, dans la mesure où l'indemnité touchée est supposée n'être liée qu'à des transports professionnels. Recours partiellement admis. Recours au TF rejeté (arrêt TF 2C_804/2021 du 14 octobre 2022).

Erwägungen

E. 1

Le recours, posté le 7 février 2021, contre une décision sur réclamation du 6 janvier 2021, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) ainsi que 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal.

E. 2

Le litige porte sur le refus de l'ACI d'admettre en déduction du revenu de l'activité lucrative dépendante des recourants les frais de transport avec un véhicule privé entre leur domicile et leur lieu du travail, pour les périodes fiscales 2015 et 2016, ainsi que sur l'imposition au titre de revenu, pour ces deux périodes, d'une partie de l'indemnité forfaitaire reçue par le recourant au titre de participation à l'utilisation de son véhicule privé à des fins professionnelles. 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) L'art. 30 LI n'a que partiellement un contenu similaire à l'art. 26 LIFD, depuis le 1^{er} janvier 2016. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, mais en distinguant entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, dans le respect de la jurisprudence qui vient d'être rappelée (cf. arrêts FI.2016.0134 du 16 mai 2017 consid. 2 et FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2), compte tenu des divergences entre les deux impôts pour la période fiscale 2016.

E. 3

En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, la question litigieuse est double: le recourant ayant reçu une indemnité forfaitaire de 18'000 fr. chaque année pour l'utilisation de son véhicule privé à des fins professionnelles, il y a lieu de déterminer si cette indemnité doit être qualifiée de revenu imposable; en outre, il y a lieu de déterminer si, à raison de l'attribution de cette indemnité, ou pour tout autre motif, le refus de la déduction des frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail est juridiquement justifié. Les deux questions étant, à tout le moins en partie, liées, elles seront traitées conjointement, la solution du litige dépendant dans les deux cas de savoir si une déduction sur le revenu imposable peut être admise. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). 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). Cette disposition envisage les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (cf. Yves Noël, in Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 6 ad art. 25 LIFD; cf. également, déjà, Jean-Marc Barilier, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers : Étude de la jurisprudence récente, thèse Lausanne 1970, p. 91). Lorsqu'il exerce une activité lucrative dépendante, le contribuable peut, de manière générale, déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu (art. 26 al. 1 let . c LIFD). Cela inclut en particulier les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (art. 26 al. 1 let. a LIFD). b) Il est incontesté que le recourant a perçu un montant annuel de 18'000 fr. destiné, selon l'attestation fournie par son employeur, à couvrir ses dépenses professionnelles. Il sied de rappeler ici que les règles du droit civil prévoient effectivement une forme de protection du travailleur, dans ce sens que l'employeur doit rembourser au travailleur tous les frais nécessaires à l'exécution du travail qu'il confie à ce dernier. Ceci inclut, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires à son entretien (art. 327a al. 1 CO); l'employeur est aussi tenu de fournir le matériel nécessaire à l'exécution du travail, sauf accord ou usage contraire (art. 327 al. 1 CO). Lorsque l'employeur rembourse ou indemnise son employé pour de telles dépenses professionnelles, conformément à la réglementation légale, ce dernier n'obtient pas de revenu, ni aucun

avantage (dans ce sens, arrêt TF 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 consid. 4.1; voir également Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, RF 51/1996 p. 557 ss, 559). En principe, en tant qu'une telle qualification juridique tend à diminuer son imposition ou exonérer ce revenu, il revient au contribuable de prouver que l'indemnité qu'il a perçue doit être qualifiée de remboursement de frais. En l'espèce cependant, l'argumentation des recourants tend à faire valoir une forme d'immunité ou garantie contre l'imposition de l'indemnité perçue en raison de la validation par l'autorité fiscale genevoise du Règlement des frais de son employeur en vertu duquel l'indemnité de 18'000 fr. a été versée. Il sied donc de contrôler en premier lieu si les recourants peuvent tirer argument de ce que le règlement de frais de la société C. _____ a été validé par l'autorité fiscale genevoise. Dans ce cadre, il faut relever que la Conférence suisse des impôts (CSI) et l'AFC ont élaboré conjointement un Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes (ci-après: le guide; formulaire 11; disponible sur le site Internet de l'AFC), qui précise que les allocations pour frais sont les indemnités que verse l'employeur en couverture des dépenses engagées par l'employé dans le cadre de son activité professionnelle, en particulier à l'occasion de déplacements professionnels (chiffre 49). En outre, il tend à ce que les autorités fiscales contrôlent que les montants des allocations forfaitaires pour frais, octroyés dans le cadre d'un règlement de frais qu'elles valident, correspondent à peu près aux dépenses effectives correspondantes (chiffre 53). Le guide recommande en outre aux entreprises d'utiliser un modèle de remboursement des frais et de le faire agréer par l'autorité de taxation cantonale. L'agrément délivré par le canton du siège porte à la fois sur les remboursements de frais effectifs et sur les allocations forfaitaires pour frais. Une fois l'agrément obtenu, l'employeur n'a plus qu'à déclarer les allocations forfaitaires pour frais dans les certificats de salaire (cf. ch. 13.2 du certificat). Si le règlement de frais est agréé par l'autorité fiscale, lors de l'imposition de l'employé subséquente, la vérification portera uniquement sur la conformité des allocations versées avec celles prévues par le règlement. Le règlement des remboursements de frais agréé par le canton du siège est reconnu par tous les cantons (chiffre 54). En l'espèce, l'employeur du recourant a versé l'indemnité en cause en application d'un règlement de remboursement de frais agréé par l'autorité fiscale genevoise, compétente à raison du siège de l'entreprise. L'autorité intimée ne le conteste pas mais estime qu'elle n'est pas liée par cet agrément, l'autorité du lieu de domicile des contribuables seule restant compétente pour l'imposition des recourants et la détermination de leur revenu imposable. La reconnaissance réciproque des règlements de remboursement des frais apparaît admise par plusieurs cantons (cf. explicitement pour le canton de Genève, Information fiscale 6/2005 - Frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur). Dans le canton de Vaud, cette garantie découle du Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises (auquel renvoie le site internet de l'ACI : <https://www.vd.ch/themes/etat-droit-finances/impots/pour-les-employeurs/certificat-de-salaire-attestation-de-rentes/questions-frequentes/> consulté le 17 août 2021) qui indique d'emblée (sous « conditions générales ») que « les administrations fiscales cantonales reconnaissent les règlements de remboursements de frais agréés par le canton du siège d'une société (voir chiffre marginal [Cm] 54 du guide relatif à l'établissement du certificat de salaire de l'AFC/la CSI). En conséquence, une société a exclusivement besoin de l'agrément du canton de son siège. » Une telle reconnaissance réciproque entre autorités cantonales découle ainsi de l'apparence donnée vis-à-vis de l'extérieur par le fait qu'un modèle de règlement est établi par la CSI et par la

garantie qu'un règlement de frais ne nécessite l'approbation que d'une autorité cantonale (celle du siège de l'entreprise) et pas de toutes celles compétentes à raison du domicile des employés. c) Certes, cette solution diffère de celle tranchée par la jurisprudence en matière de rulings fiscaux (sur cette notion, cf. parmi d'autres, arrêt TF 2C_664/2013 du 28 avril 2014, consid. 4.2), qui a relevé de manière constante (cf. en dernier lieu arrêt TF 2C 974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.2) que sous l'angle du principe de la bonne foi, un renseignement ou une décision erronée ne peut obliger que l'administration qui l'a donné ou rendue (cf. les conditions générales à la protection de la bonne foi de l'administré: ATF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1). Toutefois, la question de l'opposabilité d'un règlement de frais est différente. En effet, l'autorité (en l'espèce genevoise) qui a validé le règlement en cause était bien compétente pour le faire. En outre, les autorités cantonales se sont entendues d'une certaine manière pour se répartir les compétences en matière d'agrément de règlement de frais, en fonction du siège de l'entreprise concernée. Passer outre un tel agrément, que ce soit par l'autorité cantonale qui l'a fourni ou par une autre autorité cantonale revient à nier l'utilité de cette procédure de validation ex ante. La doctrine qui s'est penchée sur la question admet que l'agrément octroyé à une entreprise empêche l'autorité fiscale de contrôler l'adéquation du montant de l'indemnité forfaitaire (Regula Suter, Kapitel 19 Arbeitsrecht und Steuern / I. - III., in: Portmann/von Kaenel (éd.), Fachhandbuch Arbeitsrecht, Expertenwissen für die Praxis, Genève/Zurich/Bâle, 2018, p. 794; Rolf Benz, Der Neue Lohnausweis Letzte Scharmützel der Gewerbeverbände oder allerletzte Verschiebung der Einführung durch die Schweizerische Steuerkonferenz?, zsis) 2006, Flash mensuel n° 10). Telle était la volonté également de la CSI lors de l'élaboration de la circulaire précitée, puisque l'existence d'un règlement de frais dûment approuvé doit apporter une forme de sécurité juridique à l'encontre des reprises des autorités fiscales dans les déclarations d'impôts des employés (Hürzeler Donatus, Neuer Lohnausweis und Spesenreglemente Auch unter dem neuen Lohnausweis bieten Spesenreglemente grosse Vorteile, ECS 1-2/05 p. 66). Il résulte de ce qui précède que l'autorité intimée était liée par l'agrément concédé par l'autorité fiscale genevoise et pouvait tout au plus, si elle constatait que cette dernière avait octroyé indument son agrément, uniquement lui en faire part, comme le lui permet l'art. 112 LIFD. Elle ne pouvait ainsi pas considérer que l'indemnité de 18'000 fr. versée au recourant ne constituait pas un remboursement pour des dépenses professionnelles, faute pour le recourant d'avoir prouvé les kilomètres parcourus à des fins professionnelles. La décision sur réclamation doit donc être réformée sur ce point, ce qui ne signifie pas encore que le recours doive être intégralement admis. Reste en effet à déterminer dans quelle mesure, compte tenu de ce qui précède, les recourants peuvent faire valoir la déduction pour des frais de déplacement entre leur domicile et leur lieu de travail.

E. 4

L'autorité fiscale peut fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires pour les frais de déplacement visés à l'art. 3, en fonction du nombre de kilomètres parcourus. La déduction kilométrique concernant le déplacement aller et retour de midi est limitée à la déduction totale accordée pour les repas pris hors du domicile (art. 6, al. 1). » Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu provenant d'une activité lucrative des frais d'entretien du contribuable, lesquels constituent des dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu mais à la satisfaction de besoins personnels et représentent alors une utilisation du revenu (cf., outre la jurisprudence précitée, arrêts TF 2C_877/2018 du 7 mai 2019 in RDAF 2019 II 519, consid. 4.3 et 2C_440/2009 du 8 janvier 2010), quand bien même ces frais résulteraient de la situation professionnelle du contribuable. Les frais

professionnels ne peuvent être déduits du revenu brut que s'ils n'ont pas été remboursés au contribuable par son employeur (arrêt TF 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 consid. 4.2; Bruno Knüsel, in: Zweifel/Athanas (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2e éd., no 22 ad art. 26 p. 392). d) En l'espèce, il y a lieu de déterminer s'il était justifié d'admettre, pour les recourants, la déduction des frais de déplacement pour un véhicule privé, c'est-à-dire si, pour reprendre les termes de l'ordonnance sur les frais professionnels, il n'existait pas de transports publics ou si l'on ne pouvait pas raisonnablement exiger des contribuables qu'ils les utilisent. Au sens de l'art. 5 de l'ordonnance, le contribuable qui utilise les transports publics pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail peut déduire ses dépenses effectives. En cas d'utilisation d'un véhicule privé, il peut déduire les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics. En principe, la déduction de frais d'utilisation d'un véhicule privé n'est admise que si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise un moyen de transports publics lorsqu'il établit qu'il ne dispose d'aucun moyen de transports publics ou qu'il n'est pas en mesure de les utiliser (art. 5 al. 3 de l'Ordonnance; arrêts TF 2C_445/2008 du 26 novembre 2008, consid. 5.3 in RDAF 2008 II p. 528; 2A.479/1995 du 14 mai 1996, consid. 2 et les références citées). En l'espèce, l'autorité intimée a admis le principe de tels frais privés et il n'y a donc pas lieu d'y revenir plus avant. Si, comme en l'espèce, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 de l'Ordonnance). Le Département fédéral des finances fixe les déductions forfaitaires pour chaque année de calcul et les publie dans un appendice joint à l'Ordonnance (art. 3 de l'ordonnance); pour les années de calcul 2015 et 2016, la déduction forfaitaire pour les frais de déplacement avec une voiture privée s'élevait à 70 ct. par kilomètre parcouru (Appendice). Ainsi fixé à 70 ct/km pour 2015 et 2016, le prix forfaitaire correspond au coût moyen pour 15'000 km par année d'une voiture d'environ 1'600 cm 3 environ. Il comprend les frais fixes annuels, tels que l'amortissement du véhicule, les taxes, assurances RC et casco partielle, le loyer du garage (place de parc), la vignette ainsi que les frais variables par 1'000 km, tels que carburant, huile, pneus et service. Comme l'a déjà constaté le Tribunal fédéral (cf. arrêt TF 2C_263/2008 du 24 octobre 2008, consid. 3), le loyer annuel de la place de parc est inclus dans le forfait. e) En l'espèce, dans la décision sur réclamation du

E. 6

En résumé, le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'IFD au sens des considérants qui précèdent : l'indemnité de 18'000 fr. perçue par le recourant ne constitue pas un revenu imposable; les frais de déplacement de A. _____ sont admis pour un équivalent de 17'954 km pour les deux périodes fiscale en cause, la déduction étant cependant limitée à 3'000 fr. pour la période fiscale 2016; les frais de déplacement ne pouvant pas être considérés comme pris en charge par l'employeur, aucun revenu supplémentaire ne peut lui être imputé; le recours doit être rejeté pour le surplus, la déduction pour les frais de la recourante étant conforme au droit.

E. 7

Dès lors que les dispositions légales applicables en matière d'ICC ont un contenu identique à la LIFD (cf. art. 8 al. 3 LHID; art. 22 LI), il convient de se référer de manière générale aux développements qui précèdent, relatifs à l'IFD. On soulignera cependant que la limitation introduite à l'IFD pour la période fiscale 2016 des frais de transport (cf. supra consid. 4) ne se retrouve pas en matière d'ICC, que ce soit pour la période fiscale 2015 ou 2016. Dès lors,

la déduction pour les frais de transport entre le domicile et le lieu du travail de A. _____ est admise pour un équivalent de 17'954 km pour les deux périodes fiscales en cause. En outre, le canton de Vaud a fait usage de la possibilité de fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires en fonction du nombre de kilomètres parcourus (art. 5 al. 4 de l'ordonnance; cf. arrêt TF 2A.4/2006 du 26 juin 2006), de telle sorte que les frais kilométriques sont les mêmes pour l'IFD et l'ICC. Partant, le recours devra également être partiellement admis en tant qu'il a trait aux impôts cantonal et communal, dans le sens des considérants qui précèdent.

E. 8

En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD). La même règle résulte des art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD. En l'espèce, compte tenu des éléments précités, il y a lieu d'arrêter ces frais à 1'000 francs (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Compte tenu de l'admission partielle du recours, les recourants n'en supporteront, solidairement entre eux, qu'une partie, ceux-ci étant arrêtés à 300 francs. Représentés par un mandataire professionnel, ils auront droit à des dépens, réduits proportionnellement (art. 55 al. 1, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD) arrêtés à 500 francs.

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