

# VD\_OMNI FI.2021.0110 vom 30. September 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-09-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0110](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0110)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0110 du 30 septembre 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0110 del 30 settembre 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuable indépendant. Amortissements déductibles du bénéfice. Fortune commerciale. Véhicule utilisé par un médecin, essentiellement pour se rendre à son cabinet. Selon la pratique de l'ACI, les trajets domicile/cabinet doivent être considérés comme faisant partie de la "part privée" (contrairement aux trajets domicile/clinique) et le véhicule doit en l'espèce être qualifié de bien privé. Le Tribunal relève que la pratique peut se discuter mais que cela ne suffit pas pour la déclarer contraire à la loi. De plus, il n'y a pas lieu de reprendre systématiquement les pratiques applicables en matière de TVA (consid. 4b). C'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que le recourant n'a pas prouvé qu'il effectuait de manière prépondérante des trajets directs entre son domicile et la clinique (consid.4c). Le recourant ne peut pas amortir un véhicule qui appartient à sa fortune privée. Rejet du recours. Par arrêt du 4 avril 2024 (dans la cause 9C\_719/2022), le Tribunal fédéral a rejeté le recours déposé par les recourants.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le présent recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

a) 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) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, la distinction entre fortune commerciale et privée étant réglée de la même manière par le droit cantonal et le droit fédéral. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2018.0091 du 6 novembre 2018 consid. 2).

### **E. 3**

a) Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LI). Les amortissements sont admis en déduction du bénéfice imposable pour autant que, s'agissant de personnes physiques, le contribuable exerce une activité indépendante, et que le bien amorti appartienne à sa fortune commerciale (art. 27 al. 1 et al. 2 let. a et art. 28 LIFD). En matière d'amortissement d'un bien à double affectation, il n'y a pas fractionnement de la déduction, mais application du principe de la prépondérance (TF 2A.500/2002 du 24 mars 2003 consid. 2.2; sur le principe de la prépondérance cf. ci-après consid. 3b). Un bien utilisé de façon prépondérante à des fins commerciales fera l'objet d'un amortissement complet, couvrant donc la part d'utilisation privée de celui-ci (cf. concernant un véhicule appartenant à la fortune commerciale, l'arrêt du Tribunal cantonal argovien du 21 octobre 2009, in Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2009 n° 26 p. 123). Dans le cas inverse d'une prépondérance privée, aucun amortissement ne sera admis, même pour la part d'utilisation commerciale (Yves Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2 e éd., Bâle 2017, n° 30 ad art. 27). Sont également admis en déduction du bénéfice imposable les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, selon l'art. 27 al. 1 LIFD et 31 al. 1 LI. D'une manière générale, peuvent être déduites toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle: salaires, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurances professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, maintenance, etc. (voir FI.2009.0082 du 1 er avril 2010 consid. 6; FI.2006.0033 du 6 septembre 2007 consid. 2; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5 e éd., Bâle 2021, p. 200 n° 302). Les frais de déplacement et de véhicule peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante (TF 2C\_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 5.1). Si un contribuable effectue des trajets aussi bien privés que professionnels avec son véhicule, il y a lieu de distinguer les frais occasionnés par l'usage privé des frais liés à l'activité professionnelle (TF 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.3; 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2, publié in RDAF 2006 II, p. 430, et les références). Pour ce faire, il y a lieu de se baser les kilomètres parcourus à titre professionnel, respectivement privé, et non d'autres critères, comme la comparaison entre les revenus réalisés dans l'exercice d'une activité dépendante ou indépendante (TF 2A.262/2006 précité consid. 5.3). Seuls les frais de déplacement et de véhicule liés à l'activité professionnelle peuvent être déduits du revenu. b) La fortune commerciale comprend, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante

(cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422; TF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004, publié et traduit in RDAF 2005 II, pp. 109 ss consid. 2.2 p. 112 et les réf. citées). Lorsque des biens alternatifs, à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée, font l'objet d'un usage mixte (c'est-à-dire, d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée; cf. Oberson, op. cit., n. 56 p. 126), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales (cf. TF 2C\_332/2019 du 1<sup>er</sup> mai 2020 consid. 2.1; 2C\_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2 et les références citées; 2A.710/2005 du 8 octobre 2007, publié et traduit in RDAF 2008 II, pp. 101 ss consid. 3.3 p. 105; FI.2009.0082 du 1<sup>er</sup> avril 2010). Ainsi, le fait qu'un véhicule soit indispensable à l'activité professionnelle ne signifie pas encore qu'il soit utilisé principalement à des fins professionnelles (TF 2A.262/2006 précité consid. 5.3). Les mêmes règles prévalent en matière d'impôt cantonal et communal (cf. art. 21 al. 2 LI et art. 5 al. 1 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux [LCom; BLV 650.11]). Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient ainsi d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Comme cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422; FI.2020.0019 du 21 octobre 2021 consid. 6b; voir en outre Martin Arnold, *Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht*, in *Archives* 75 p. 265 ss). c) Selon la pratique vaudoise, la qualification de l'utilisation commerciale du véhicule ne saurait être envisagée sur la base des déplacements entre le domicile privé de l'indépendant et son lieu de travail. L'ACI considère ainsi que seuls les trajets qu'un médecin indépendant effectue directement de son domicile privé à destination de l'hôpital, de la clinique ou auprès de patients, font partie de son temps de travail et génèrent une valeur ajoutée créatrice de revenu pour l'exploitation. En revanche, les trajets quotidiens entre le lieu du domicile privé et le cabinet où il exerce son activité indépendante ne permettent pas de dégager un revenu qui n'aurait pu être généré sans l'utilisation dudit véhicule (cf. Instructions complémentaires concernant les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, 2020, chap. II, ch. 3.5.4). D'autres cantons ont aussi adopté cette solution pour les indépendants, tel que le canton de Berne (cf. [www.taxinfo.sv.fin.be.ch](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch) > Français > Thèmes > 2. Le revenu et la fortune > Article 32 LI > Part privée au véhicule de service pour les travailleurs indépendants, disposant que " Pour déterminer au moyen de la méthode de la prépondérance si un véhicule utilisé à la fois à titre privé et commercial appartient à la fortune commerciale ou à la fortune privée, il faut compter le kilométrage parcouru entre le domicile et le lieu de travail comme de l'utilisation privée "). Dans une décision du 22 mai 2014, la Commission de recours en matière fiscale du canton de Bâle-Ville a également validé cette pratique. Dans cette décision, la Commission a considéré que le véhicule d'une contribuable exerçant l'activité d'ophtalmologue en qualité d'indépendante devait être qualifié de privé en raison du fait que la contribuable n'avait pu apporter la preuve, faute de carnet de bord, qu'elle utilisait principalement son véhicule pour ses activités professionnelles. La Commission a précisé que les charges relatives aux trajets quotidiens entre le domicile et le lieu de travail ne

constituaient pas des charges d'acquisition du revenu de l'indépendant car ces trajets ne faisaient pas partie du temps de travail et car l'utilisation du véhicule à ces occasions ne générerait aucune valeur ajoutée qui ne pourrait être générée sans l'utilisation dudit véhicule (consid. 4a, décision publiée in Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] 6/2015 p. 319 à 323). d) En ce qui concerne le fardeau de la preuve, conformément au principe général de l'art.

## E. 8

du Code civil suisse d u 10 décembre 1907 (CC; RS 210) , il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 121 II 257 consid. 4c/aa). C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que de sa justification commerciale (arrêts TF 2C\_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 5.2; 2C\_232/2015 du 20 août 2015 consid. 5.1; 2C\_697/2014 du 1 er mai 2015 consid. 2.3). 4. a) En l'espèce, le recourant est domicilié à \*\*\*\*\* à 21,8 km de distance de son cabinet, sis \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\* , dans lequel il exerce son activité indépendante. Il n'est pas contesté qu'il a parcouru en 2015 et 2016 chaque année environ 13'600 km avec son véhicule. Il n'est pas non plus contesté que les trajets entre le domicile et le lieu de travail représentent environ 10'464 km par année (21,8 km/jour x 2 trajets x 240 jours par an) et constituent l'essentiel des kilomètres effectués par le recourant avec ledit véhicule. Les parties divergent toutefois sur la manière de déterminer l'usage prépondérant de ce véhicule. Les trajets domicile/cabinet devant être considérés, au regard de la pratique de l'autorité intimée, comme faisant partie de la " part privée " pour le calcul de la prépondérance, l'autorité intimée estime que le véhicule doit être qualifié de bien privé, dès lors que les 10'464 km susmentionnés correspondraient aux trajets effectués par le recourant en se rendant chaque jour à \*\*\*\*\* à son cabinet depuis son domicile . Les recourants estiment que la pratique de l'administration fiscale vaudoise n'est pas conforme à la loi. A leur avis, pour un médecin qui a absolument besoin de son véhicule, les trajets domicile/lieu de travail doivent être considérés comme faisant partie de la " part commerciale " pour le calcul de la prépondérance. Au surplus, ils soutiennent que, le plus souvent, le recourant ne se rend pas directement à son cabinet depuis son domicile ni n'en revient directement, mais qu'il se rend de manière prépondérante directement de son domicile en clinique en début de journée et de la clinique à son domicile en fin de journée ainsi que les weekends. Or, même selon la pratique contestée de l'administration fiscale vaudoise, ces trajets relèvent de la part commerciale. b) Pour ce qui concerne tout d'abord la pratique de l'ACI en tant que telle, il faut relever qu'elle peut interroger. En effet, on ne discerne pas immédiatement la raison pour laquelle un médecin qui commence sa journée en visitant ses patients en clinique puis consulte à son cabinet devrait être traité différemment, en ce qui concerne la nature privée ou commerciale de son véhicule, du médecin qui commence sa journée en consultant à son cabinet puis va visiter ses patients en clinique, puis revient en cabinet (le premier trajet du matin au départ du domicile étant considéré comme professionnel dans le premier cas, et comme privé dans le second cas). De la même manière, on peut se demander pour quelle raison un médecin qui commence sa journée en consultant à son cabinet puis va voir ses patients en clinique et rentre chez lui directement devrait être traité différemment, en ce qui concerne la nature privée ou commerciale de son véhicule, que le médecin qui commence sa journée en consultant à son cabinet puis va visiter ses patients en clinique, puis revient en cabinet avant de rentrer chez lui (le dernier trajet de la journée à destination du domicile

étant considéré comme professionnel dans le premier cas, et comme privé dans le second cas). Dès lors que les opérations médicales effectuées sont les mêmes (dans un ordre différent), on comprend mal pour quelle raison dans le premier cas de figure les trajets entre le domicile et le lieu de travail (la clinique) relèveraient d'un usage commercial, alors que dans le second cas de figure les trajets entre le domicile et le lieu de travail (le cabinet) relèveraient d'un usage privé. Cette interrogation ne suffit toutefois pas pour déclarer la pratique de l'ACI contraire à la loi. Il convient par ailleurs de souligner que l'Office d'impôt a admis en déduction du résultat commercial du recourant l'intégralité des frais de véhicule tels que revendiqués par celui-ci. De cette manière, il est tenu compte, à tout le moins dans une certaine mesure, de l'utilisation à titre professionnel du véhicule. Cette démarche assure ainsi une certaine égalité de traitement avec les salari., qui peuvent déduire du revenu les frais de déplacement en lien avec l'activité professionnelle. En revanche, considérer les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail comme relevant de l'activité commerciale des indépendants permettrait sans doute à une majorité d'entre eux d'attribuer à la fortune commerciale le véhicule qu'ils emploient aussi pour leurs déplacements privés et de l'amortir entièrement sur le plan fiscal, ce qui est impossible pour les salariés. Ceci générerait une nouvelle inégalité (étant entendu que la situation de l'indépendant est différente de celle du salarié, ce qui réduit la portée du principe de l'égalité de traitement). Au vu de ces éléments, la pratique de l'autorité intimée, peut-être discutable, n'est pas pour autant illégale. Les recourants se réfèrent encore à la pratique qui a cours dans le cadre de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), selon laquelle – expliquent-ils – dans le cadre d'une activité indépendante, l'utilisation du véhicule de service pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail est considérée comme étant entrepreneuriale, donc comme professionnelle (cf. Info TVA 08 sur les parts privées chiffre 3.4.3.2, page 17). Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, la TVA est un impôt indirect qui frappe les opérations de consommation; ce n'est pas l'entreprise en tant que telle qui est au centre du système. La logique qui s'applique en cette matière ne peut être transposée sans autre au calcul du revenu des indépendants. L'autorité intimée souligne en particulier que la définition même de l'entreprise diffère entre ces deux impôts. Alors qu'en matière de TVA, l'entreprise est entendue largement comme " l'entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agent économique autonome offrant ses prestations de façon systématique en vue de la recherche d'un profit ", s'agissant de l'impôt sur le revenu des indépendants, l'entreprise est plus restreinte puisqu'il s'agit de celle exploitée pour le compte et aux risques du contribuable indépendant. Il n'y a ainsi pas lieu de reprendre systématiquement les pratiques applicables en matière de TVA pour les autres impôts. Au vu de ce qui précède, la pratique de l'autorité intimée peut être considérée comme conforme à la loi. c) Il convient encore d'examiner si c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que le recourant n'a pas prouvé qu'il effectuait de manière prépondérante des trajets directs entre son domicile et la clinique ou l'hôpital en début et en fin de journée, ainsi que tard en soirée et le weekend. Dans ce contexte, les recourants ont produit les documents suivants: - un fichier Excel reprenant trois informations issues de l'agenda du recourant (entre le 1 er janvier et 30 décembre 2016), à savoir la date, les initiales des patients et les occurrences de rendez-vous (sans précision de la nature du rendez-vous, du lieu ni de l'heure de celui-ci); - des justificatifs de remboursement (dont 19 émanent de la \*\*\*\*\* et 38 autres pour lesquels le lieu de prise en charge du patient est caviardé, datés du 1 er janvier au 31 décembre 2016) émis par les cliniques à l'issue des visites effectuées par le recourant et mentionnant les actes effectués et leur prix (sans précision de l'heure de ceux-ci). Ces justificatifs

apparaissent peu clairs pour ce qui concerne les date auxquelles les actes ont été effectués, dès qu'il arrive qu'ils mentionnent à la même date la " Première visite " et " Visite jour suivant ". Dix de ces justificatifs comportent la mention " Visite le WE ". Ces documents, s'ils font bien état de l'existence de visites en clinique effectuées par le recourant, ne permettent pas de savoir si le recourant a fait ses déplacements depuis son cabinet ou directement depuis son domicile. En particulier, comme relevé d'ailleurs par l'autorité intimée, ceci étant pertinent au vu de sa pratique, la clinique \*\*\*\*\*, au sein de laquelle le recourant dit avoir effectué la majorité de ses visites de patients, se situe \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\*, soit sur la même \*\*\*\*\* et à \*\*\*\*\* de son cabinet de sorte que l'on ignore si le recourant a fait ses déplacements à pied depuis son cabinet ou en véhicule. Les documents susmentionnés ne font par ailleurs état que de dix déplacements effectués le weekend, qui ne sont ainsi clairement pas prépondérants. En conséquence, le recourant n'a pas apporté la preuve qu'il utilisait principalement son véhicule pour ses activités professionnelles, à savoir pour des trajets directs entre son domicile et la clinique ou l'hôpital. Ce fait étant de nature à réduire la charge fiscale, c'était au recourant qu'il appartenait de le prouver. Il faut par conséquent retenir que les recourants ont amorti au cours des périodes fiscales 2015 et 2016 un véhicule qui en réalité appartient à leur fortune privée. Partant, c'est à juste titre que l'Office d'impôt a effectué la reprise de ces amortissements à hauteur de 4'500 fr. et 7'450 fr. s'agissant de la période fiscale 2015 et 28'900 fr. s'agissant de la période fiscale 2016. 5. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (cf. 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.