

VD_OMNI FI.2022.0062 vom 10. Mai 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-05-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0062

FR: VD_OMNI FI.2022.0062 du 10 mai 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0062 del 10 maggio 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, Administration fédérale des contributions | Déductibilité d'un montant de 34'233 fr., que les recourants revendiquent en diminution de leur revenu imposable. Frais d'avocat et de justice dans le cadre d'une procédure genevoise en lien avec un conflit du travail. La jurisprudence rendue en application de l'art. 25 LIFD admet que des frais d'avocat puissent, dans certaines circonstances, constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles. Il reste nécessaire que les frais d'avocat soient directement liés à l'obtention d'un revenu. Or, en l'espèce, non seulement l'activité de l'avocat engagé par les recourants n'a pas été couronnée de succès, puisque la contestation de la décision genevoise a été rejetée par la Cour de justice, mais même à suivre la version alléguée par le recourant qui estime que son avocat lui a évité un licenciement, n'aura pas permis d'augmenter les revenus de ce dernier. Les frais ne peuvent donc pas être considérés comme directement liés à l'obtention d'un revenu salarié. Recours rejeté.

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. S'agissant des impôts cantonaux et communaux, 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. En l'occurrence, le 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 dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), et ce, même en tenant compte de la date du timbre postal du 4 mai 2022, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct (IFD) que de l'impôt cantonal et communal (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). Lorsque, comme en l'espèce, 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 et que le dispositif ne distingue pas 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'IFD que pour ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt CDAP FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2 et les références).

E. 3

Le litige concerne la déductibilité d'un montant de 34'233 fr., que les recourants revendiquent en diminution de leur revenu imposable. a) L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; 19 al. 1 LI). Selon l' art. 25 LIFD (cf. ég. art. 9 al. 1 LHID et 29 LI en ce qui concerne l'ICC) , le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 30 à 37 LI pour l'ICC). Conformément à l' art. 26 LIFD, s'agissant des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante, sont déductibles: (a) les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3'200 fr.; (b) les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes; et (c) les autres frais indispensables à l'exercice de la profession. L'art. 25 LIFD envisage les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (cf. Yves Noël, in Commentaire romand de la LIFD, 2 e éd. 2017, n° 6 ad art. 25 LIFD; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5 e édition, 2021, p. 194s., n° 285 ss). Le Tribunal fédéral considère, sur la base de la clause générale de déduction organique prévue à l'art. 25 LIFD, que les frais d'acquisition du revenu peuvent également être déduits pour les revenus pour lesquels une déduction n'est pas expressément prévue aux art. 26 et suivants LIFD (arrêts TF 2C_681/2008 et 2C_682/2008 du 12 décembre 2008 consid.

E. 3.3

et les références citées; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 e éd., 2021, n°4 ad §25 ; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-48 DBG, 2 e éd., 2019, n° 2 ad art. 25 LIFD). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu (cf. ATF 142 II 293 consid. 3.2; 124 II 29 consid. 3a; arrêts TF 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 4.2; 2C_877/2019 du 7 mai 2019 consid. 4.2; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1), lequel doit être imposable (cf. arrêt TF 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.6.3 et 3.8). Il y a lieu de vérifier, dans le cadre d'un examen d'ensemble des circonstances concrètes, l'existence d'un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable (cf. ATF 142 II 293 consid. 3.2; arrêts TF 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 4.2; 2C_877/2019 du 7 mai 2019 consid. 4.2; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1). En effet, il doit s'agir d'une dépense qui présente un rapport direct et étroit avec le revenu imposable concerné. La doctrine parle de " qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einküften " (Markus Reich/Silvia Hunziker, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 e éd. 2022, n° 7 ad art. 25 LIFD; Markus Reich/Julia Von Ah/Stephanie Brawand, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4 e éd. 2022, n° 8 ad art. 8 LHID; Charlotte Baumann/Yves Robert, Déductibilité des frais d'avocats engendrés par un divorce, in Au carrefour des contributions: mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 514; cf. également Yves Noël, op. cit., n° 10 ad art. 25 LIFD). Sur le principe, la jurisprudence rendue en application de l'art. 25 LIFD

admet que des frais d'avocat puissent, dans certaines circonstances, constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles (arrêts TF 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.8; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1; 2C_415/2015 du 31 mars 2016 consid. 4; 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013 consid. 5.1). Le Tribunal fédéral ne l'a cependant jamais reconnu en pratique, faute de lien de connexité suffisant entre les frais d'avocat invoqués et l'acquisition d'un revenu (cf. arrêts TF 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.8; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1 à 11.3; 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013, consid. 5). Le rapport de causalité direct avec les revenus obtenus durant la période fiscale en question exclut le conseil général et les mandats ne portant pas sur la source du revenu litigieux (arrêt TF 2C_266/2008 du 16 décembre 2018 consid. 5.3).

E. 4

En l'espèce, il y a lieu de déterminer si les frais d'avocat et de justice revendiqués par les recourants sont susceptibles de remplir les conditions restrictives posées par la jurisprudence précitée. A cette fin, on rappellera préalablement plus en détail les éléments du litige de droit du travail ayant engendré les dépenses alléguées par les recourants. a) Le 14 août 2017, le Département des finances et des ressources humaines du canton de Genève a promu le recourant, en qualité de cadre supérieur, à la fonction de directeur *****, avec effet au 1^{er} septembre 2017. Une période d'essai de vingt-quatre mois était prévue. En cas de prestations non satisfaisantes ou de renonciation à l'affectation, il était prévu qu'il soit transféré dans une fonction compatible avec ses aptitudes. Au mois de mars 2018, le recourant a été convoqué à un entretien de service au cours duquel un éventuel licenciement fut évoqué. Dans ce contexte, son employeur lui aurait proposé de manière informelle neuf mois de salaire et la fin des rapports de travail, ce que le recourant aurait refusé. En date du 30 mai 2018, le Conseiller d'Etat en charge du Département ***** de la République et canton de Genève, a rendu, à l'encontre du recourant, une décision de non-confirmation suite à une promotion et de changement de fonction, précisant qu'à partir du 1^{er} juin 2018, il aurait une fonction de Chef de service *. Le recourant a recouru cette décision devant la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève, qui l'a rejeté par arrêt du 3 décembre 2019. Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir considéré à tort que la procédure litigieuse, et par voie de conséquence la nécessité de l'intervention d'un avocat, n'avait porté que sur son maintien à la fonction de directeur de la direction des caisses et services généraux ou sa réaffectation dans sa fonction antérieure, alors que cette procédure pouvait, selon lui, mener à son licenciement pur et simple. Dans son argumentaire, le recourant fait valoir que l'avocat qu'il a mandaté serait intervenu pour lui éviter un licenciement de telle sorte qu'elle les frais concédés l'ont été pour maintenir sa source de revenus imposables. A l'inverse, l'ACI se fonde sur un passage de l'arrêt de la Cour de justice au considérant 5c (page 30) qui indique que : " En l'espèce, il n'est pas contesté que l'autorité intimée a le 29 mars 2018 convoqué le recourant à un entretien de service fixé au 24 avril 2018 qui pouvait aboutir à une résiliation des rapports de service. Au début de l'entretien en cause, le recourant a été informé que celui-ci n'était pas destiné à une résiliation des rapports de service, mais à une non-promotion et qu'il aurait dû être convoqué sous la forme d'un EEDM. Ainsi, même si formellement la convocation faite avait pour objet un entretien dénommé d'une manière erronée, cette dénomination n'a pas porté préjudice au recourant. " Selon le recourant cette vision du litige serait trop étroite. Il fait valoir que les circonstances dans lesquelles la procédure judiciaire précitée est intervenue aurait pu conduire à son licenciement. Il souligne ainsi qu'un nouveau directeur général *****, avait été nommé avec effet au 1^{er} juin 2014, soit peu de temps après son

propre engagement le 28 février 2014 comme directeur de la direction financière de *****. Or, le nouveau directeur général devait réorganiser l'office ***** et mener à bien la refonte du système d'information, ce qui avait conduit à de nombreux licenciements dans le service. Sur la base de ces éléments le recourant estime que le litige aurait pu engendrer son propre licenciement. b) En l'occurrence, on ne saurait considérer, au vu de la jurisprudence restrictive du Tribunal fédéral (cf. supra consid. 3), que des frais d'avocat et de justice déboursés par les recourants dans le cadre du litige de droit du travail puissent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles. Il ne faut pas perdre de vue que les procédures de droit du travail ont fréquemment pour but de régler l'ensemble des questions soulevées dans un cadre contractuel de travail, ce qui conduit à une grande variété des objets qui y sont traités. On soulignera d'ailleurs que les parties ne s'accordent pas quant à savoir si l'intervention de l'avocat du recourant se limitait à la question de l'attribution définitive de son poste de directeur de la direction des caisses et des services spéciaux ou au contraire si elle avait permis d'éviter un licenciement complet et par conséquent une perte de revenu. Cela montre la difficulté à laquelle seraient confrontées les autorités fiscales si la déduction de tels frais était ouverte. C'est ainsi également pour ce motif que le Tribunal fédéral a récemment refusé la déduction des frais d'avocats engendrés par une procédure diligentée dans le but d'obtenir ou de maintenir des contributions d'entretien (arrêt TF, 2C_382/2021 du 23 septembre 2022 [destiné à la publication]). Si on peut lire dans la jurisprudence ancienne (cf. arrêt TF 2A.90/2001 in RDAF 2002 II 315 consid. 6.1 in fine) que des frais d'une procédure par laquelle des prétentions de salaire doivent être garanties ou satisfaites constituent des frais d'acquisition du revenu ou, plus récemment encore (arrêt TF 2C_266/2008 consid. 5.3), que les frais d'un procès engagé pour faire valoir une prétention sur un revenu, en particulier des paiements de salaire litigieux, sont susceptibles de constituer des frais d'acquisition du revenu, il faut cependant que l'activité onéreuse de l'avocat ait permis d'augmenter le revenu. Si de tels frais doivent en principe être admis en déduction, même si le recours à un avocat n'est que partiellement couronné de succès et n'entraîne qu'une faible augmentation du revenu, il reste nécessaire que les frais d'avocat soient directement liés à l'obtention d'un revenu. Or, en l'espèce, non seulement l'activité de l'avocat engagé par les recourants n'a pas été couronnée de succès, puisque la contestation de la décision a été rejetée par la Cour de justice genevoise, mais cette activité – même si l'on suit la version alléguée par le recourant d'un licenciement – n'a aucunement permis d'augmenter les revenus de ce dernier. Il résulte en l'espèce des notes d'honoraires du conseil du recourant figurant au dossier que l'activité de ce dernier s'est déployée depuis le 14 juin 2018, soit au moment où le recourant a contesté la décision du 30 mai 2018 refusant de le maintenir au poste auquel il avait été provisoirement nommé. Il en va de même des frais de justice qui ont trait à cette procédure. Il sied ainsi de constater que les frais d'avocat et de justice sont intrinsèquement liés en l'espèce à une procédure qui visait le maintien du recourant dans un poste, mais qui n'a pas abouti puisque son recours a été rejeté. Cela suffit à sceller le sort de la présente procédure puisqu'il est exclu dans de telles circonstances d'admettre que les frais soient liés à l'acquisition d'un revenu. En effet, comme l'admet le recourant lui-même, son revenu a diminué ensuite de la procédure de refus de nomination définitive. Sur la base de ces éléments et compte tenu du sens et du but du régime des déductions sur les revenus institué aux art. 25 et 26 LIFD, et dans les dispositions correspondantes de la LI, il convient de retenir que les frais d'avocat déboursés en l'espèce ne sont pas déductibles. C'est donc à juste titre que la déduction revendiquée en l'espèce a été refusée par l'autorité intimée. En outre, et plus globalement, on peine à voir dans

l'activité de l'avocat des recourants un rapport direct et étroit avec le salaire de ces derniers dans la configuration du cas d'espèce. Ce salaire était en effet déjà acquis par le recourant avant son intervention. La situation aurait pu être différente si le recourant avait subi des frais d'avocat en lien avec la réclamation d'un arriéré de salaire ou d'un élément de revenu suffisamment déterminé pour que le lien entre l'activité de l'avocat et la réalisation du revenu puisse être admise. En l'espèce tel n'est absolument pas le cas. Les griefs qu'opposent les recourants à ce raisonnement n'y changent rien. Ils estiment que c'est grâce au travail de l'avocat que l'employeur du recourant a changé sa stratégie et s'est dirigé vers une décision de non-confirmation suite à une promotion, en lieu et place d'un licenciement pur et simple. En outre, selon eux, au vu de la complexité de la situation, seul le recours à un avocat aurait permis de conserver la source de son revenu. S'il peut être considéré comme établi que le recourant se serait vu proposer initialement, en échange de son départ, une indemnité correspondant à neuf mois de salaire, rien n'indique cependant que l'intervention de l'avocat du recourant soit intrinsèquement liée au fait que l'employeur du recourant ne l'a pas licencié. Il est en effet constant que cette intervention a débuté le 18 juin 2018, selon les pièces figurant au dossier, soit à un moment où il n'était pas question de licenciement mais uniquement d'un refus de confirmation de la nomination.

E. 5

Sur la base des pièces figurant au dossier, il n'est ainsi pas possible d'établir que les frais d'avocat, dont le recourant revendique la déduction, se trouvent en tout ou partie en rapport de causalité directe le salaire, au demeurant inférieur à son salaire précédant. La décision attaquée apparaît donc bien fondée dans la mesure où elle a refusé la déduction des frais d'avocat pendant la période fiscale 2019. Il suit de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument de 1'000 fr. est mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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