

# VD\_OMNI FI.2022.0165 vom 14. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0165](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0165)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0165 du 14 août 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0165 del 14 agosto 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déduction pour les frais supplémentaires occasionnés par les repas pris hors du domicile. En l'espèce, la recourante ne conteste pas qu'elle avait la possibilité de prendre ses repas à prix réduit dans la cantine ou le restaurant d'entreprise mis à disposition par son employeur. C'est dès lors à juste que seule une demi-déduction lui a été accordée. Le fait qu'elle n'ait pas fait usage de cette possibilité importe peu. Pas de violation de l'égalité de traitement.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que l'ACI a retenu que la recourante n'avait droit qu'à une demi-déduction au titre de frais supplémentaires résultant des frais de repas pris hors du domicile.

### E. 3

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 (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, 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 (cf.

ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral et en droit cantonal. La cour 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. en autres arrêts FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 3; FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3 et FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3).

#### **E. 4**

a) Aux termes des art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI (dont la teneur est identique), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont en particulier 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 (cf. art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). Selon les art. 25 LIFD et 29 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 LIFD respectivement aux art. 30 à 37 LI. b) En cas d'activité lucrative dépendante, peuvent notamment être déduits en application des art. 26 al. 1 let. b LIFD et 30 al. 1 let. b LI, au titre de frais professionnels, les frais supplémentaires occasionnés par les repas pris hors du domicile et par le travail par équipe. Une telle déduction est admise lorsque le contribuable ne peut prendre un repas principal (repas de midi ou du soir) à la maison parce que son domicile et son lieu de travail sont très éloignés l'un de l'autre ou parce que la pause-repas est trop courte ou en cas de travail par équipes ou de nuit à l'horaire continu (cf. art. 6 al. 1 de l'ordonnance du Département fédéral des finances 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). Elle est exclusivement forfaitaire, la justification de frais plus élevés étant exclue (cf. art. 26 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase, a contrario LIFD et 30 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase, a contrario LI). Elle s'élève en droit fédéral comme en droit cantonal à 15 fr. par repas principal ou par jour et au maximum à 3'200 fr. par an, en tant que déduction complète, et à 7 fr. 50 par repas principal ou par jour et au maximum à 1'600 fr. par an, en tant que demi-déduction (cf. appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels; tableaux des déductions établis par l'ACI pour les périodes fiscales litigieuses). Seule la demi-déduction est autorisée, lorsque l'employeur contribue à l'abaissement du prix des repas par un moyen autre qu'en espèces (remise de bons) ou lorsque les repas peuvent être pris dans une cantine, dans un restaurant pour le personnel ou un restaurant de l'employeur (cf. art. 6 al. 2 de l'ordonnance sur les frais professionnels; ég. les instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt pour les personnes physiques éditées chaque année par les autorités fiscales vaudoises, code 650). Aucune déduction n'est par ailleurs admise, si le contribuable n'encourt aucun supplément de frais par rapport aux repas pris à son domicile (cf. art. 6 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Selon le guide d'établissement du certificat de salaire, respectivement de l'attestation de rente, édité par la Conférence suisse des impôts (CSI) et par l'AFC (ci-après: le guide d'établissement du certificat de salaire), l'employeur doit cocher la case G "Repas à la cantine/chèques-repas" du certificat de salaire, lorsqu'il fournit à son employé des chèques-repas (cf. chiffre marginal 10). Si la valeur des chèques-repas fournis est supérieure à 180 fr. par mois, la différence doit être ajoutée au salaire à déclarer sous le chiffre 1 du certificat de salaire avec les autres éléments du salaire (cf. chiffre marginal 18). L'employeur doit également cocher la case G, lorsqu'il permet à son employé de prendre ses dîners ou soupers à prix réduit dans

un restaurant d'entreprise et ce, même s'il ne sait pas si celui-ci fait usage de cette possibilité (cf. chiffre marginal 10). Pour l'Administration cantonale vaudoise, le prix est considéré comme réduit s'il est égal ou inférieur à 14 fr. (cf. décision attaquée, ch. 18, qui expose la pratique en la matière de l'ACI, qui a notamment tenu compte pour fixer ce montant du prix du marché d'un plat du jour). Si l'employeur contribue aux frais de repas de son employé par un versement en espèce, il ne doit en revanche pas cocher la case G, mais indiquer le montant de la contribution sous le chiffre 1 du certificat de salaire avec les autres éléments du salaire. Compte tenu de la fiscalisation de cette contribution, le contribuable pourra revendiquer la pleine déduction pour surplus de frais de repas hors du domicile (cf. guide d'établissement du certificat de salaire, chiffre marginal 18; ég. foire aux questions sur le certificat de salaire (FAQ), accessible sur le site internet de la CSI, tableau 3, ch. 1.2). c) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1 et les références; ég. TF 2C\_359/2022 du 13 septembre 2022 consid. 6.3).

## **E. 5**

En l'espèce, la recourante ne conteste plus que le BAP disposait lors des périodes fiscales litigieuses d'une cantine ou d'un restaurant d'entreprise. Elle ne conteste plus non plus que les collaborateurs de la DGCS bénéficiaient d'un prix préférentiel par rapport aux personnes externes et que le prix moyen du plat de jour était inférieur à la limite de 14 fr. fixée par l'administration fiscale vaudoise. Selon la réglementation exposée ci-dessus, elle n'a ainsi droit qu'à une demi-déduction au titre de frais supplémentaires résultant des frais de repas pris hors du domicile. Le fait qu'elle n'a apparemment jamais utilisé le restaurant en question n'est à cet égard pas déterminant. Pour la recourante, cette situation serait toutefois constitutive d'une inégalité de traitement par rapport aux employés qui perçoivent une indemnité ou une compensation financière de la part de leur employeur et qui sont soumis au même régime. Elle relève en outre que certains de ses collègues auraient bénéficié d'une pleine déduction. a) Selon l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), une décision viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 145 I 73 consid. 5.1; 142 I 195 consid. 6.1 et les arrêts cités). Le principe de la légalité de l'activité étatique (cf. art. 5 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement, lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout dans d'autres cas semblables. Ce n'est que si l'autorité s'écarte de la loi selon une pratique constante et qu'elle laisse entendre qu'elle continuera à la faire à l'avenir que le citoyen pourra exiger d'être traité de manière égale et d'être mis au bénéfice de l'égalité dans l'illégalité. Si l'autorité ne s'exprime pas sur ses intentions futures, il faut présumer qu'elle se conformera à la loi (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1; 139 II 49 consid. 7.1; 136 I 65 consid. 5.6). b) Comme on l'a exposé ci-dessus et contrairement à ce que la recourante semble croire, les employés qui

reçoivent de la part de leur employeur une indemnité ou une compensation financière pour leurs frais de repas ne sont pas traités fiscalement pareillement que ceux qui, comme elle, ont la possibilité de prendre leurs repas à un prix réduit dans une cantine ou un restaurant d'entreprise. La recourante ne peut dès lors tirer aucun argument sous l'angle de l'égalité de traitement. En ce qui concerne ses collègues qui auraient bénéficié d'une pleine déduction, la recourante ne donne aucune précision, notamment sur leur identité et leur nombre. Quoi qu'il en soit, elle n'établit pas l'existence d'une pratique illégale constante. Dans ses écritures, l'autorité intimée s'en est du reste défendue. La recourante ne peut dès lors se prévaloir d'un droit à l'égalité dans l'illégalité pour revendiquer une pleine déduction. On relèvera encore que, quoi qu'en dise la recourante, elle n'est pas pénalisée fiscalement "sans raison". Contrairement à d'autres employés, elle avait en effet la possibilité durant les périodes fiscales litigieuses – peu importe on le rappelle qu'elle n'en ait pas fait usage – de prendre ses repas à prix réduit dans la cantine ou le restaurant d'entreprise mis à disposition par son employeur, ce qui justifie qu'elle ne puisse prétendre qu'à une demi-déduction au titre de frais supplémentaires résultant des frais de repas pris hors du domicile. Mal fondés, les griefs de la recourante doivent être écartés.

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 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.