

VD_OMNI FI.2022.0170 vom 16. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0170

FR: VD_OMNI FI.2022.0170 du 16 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0170 del 16 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. Selon la réglementation, seule une demi-déduction est accordée, lorsque les repas peuvent être pris dans une cantine, dans un restaurant pour le personnel ou une restaurant de l'employeur. Notion de "cantine" ou de "restaurant d'entreprise". En l'occurrence, selon les indications de l'employeur, l'accès au restaurant à disposition sur le lieu du travail était réservé aux utilisateurs, ce qui est la caractéristique principale des cantines ou restaurants d'entreprise. Le prix proposé pour les repas était par ailleurs inférieur au prix du marché pour un plat du jour selon l'Office fédéral des statistiques. C'est ainsi à juste titre que l'ACI n'a admis qu'une demi-déduction. Recours rejeté.

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 que l'ACI a retenu que le recourant 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^{ème} phrase, a contrario LIFD et 30 al. 2, 2^{ème} 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 éditée 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

a) En l'espèce, le recourant conteste tout d'abord la qualification de cantine ou de restaurant d'entreprise du restaurant dont le site de Longemalle disposait lors des périodes fiscales litigieuses, relevant en particulier qu'il était fréquenté par des personnes externes au bâtiment. Ni l'ordonnance sur les frais professionnels, ni le guide d'établissement du certificat de salaire ne précisent ce qu'il faut entendre par "cantine" ou "restaurant d'entreprise". Selon la doctrine (Erich Bosshard/Simone Möсли, *Der neue Lohnausweis*, Muri/Berne 2007, p. 34 s.), si on peut répondre oui à toutes les questions suivantes, on n'est pas en présence d'une cantine ou d'un restaurant pour le personnel et l'employeur ne doit pas cocher la case G du certificat de salaire: - Le restaurant d'entreprise est-il accessible à toutes les personnes, y compris aux personnes externes sans accès personnel? Les personnes externes peuvent-elle se restaurer au même prix? - Est-il de notoriété publique que les personnes externes peuvent aussi manger au restaurant d'entreprise? Y a-t-il suffisamment de place pour des personnes externes? Le restaurant est-il situé au centre et facile d'accès? Est-ce que les personnes externes font effectivement usage de cette possibilité de se restaurer? - Le coût des menus est-il comparable à celui d'un restaurant des environs? Dans le cadre de la procédure de réclamation, la DGIP a été interpellée par l'ACI sur le restaurant du site de Longemalle; elle a indiqué en particulier que son accès était réservé aux utilisateurs du bâtiment et en particulier aux collaborateurs de l'Etat de Vaud, ce qui constitue la caractéristique principale des cantines ou des restaurants d'entreprise. Sur la base de ces informations qu'il n'y a pas lieu de remettre en cause, l'autorité intimée pouvait dès lors sans violer le droit ni abuser de son pouvoir d'appréciation qualifier le restaurant du site de Longemalle de "cantine" ou de "restaurant d'entreprise" au sens de l'art. 6 al. 2 de l'ordonnance sur les frais professionnels et du guide d'établissement du certificat de salaire. C'est ce que l'Etat de Vaud (en tant qu'employeur) a du reste retenu en cochant la case G des certificats de salaire annuels du recourant. Le fait qu'il n'y avait apparemment pas de contrôle à l'entrée du restaurant et qu'il est arrivé que des personnes externes le fréquentent

n'y change rien. A noter également, comme l'ACI le relève dans ses écritures, que les menus que le recourant a produits dans le cadre de la procédure portaient l'indication "Restaurant du personnel d'ACV Longemalle". b) Le recourant remet également en cause le montant retenu pour admettre un prix réduit (égal ou inférieur à 14 fr.). Il fait valoir que l'ACI s'est fondée à tort pour arrêter ce montant sur un prix moyen de 22 fr. pour un plat de jour, expliquant que dans les restaurants situés dans les environs du site de Longemalle ce prix serait plutôt de 18 francs. Il en conclut que l'employé d'une entreprise lambda du quartier serait ainsi favorisé par rapport au collaborateur de l'Etat de Vaud travaillant, comme lui sur le site de Longemalle. Selon ses calculs, compte tenu des déductions applicables, la part réelle à la charge du premier serait en effet de 3 fr. (18 fr. ./ 15 fr.) contre 6 fr. 50 pour celle du second (14 fr. ./ 7 fr. 50). Le montant de 22 fr. sur lequel l'ACI s'est fondée pour arrêter le prix réduit ne sort pas de nulle part. Il correspond en effet au prix du marché pour un plat du jour selon l'Office fédéral des statistiques. Il peut certes paraître schématique et faire abstraction des circonstances particulières de chaque situation, puisqu'il vaut pour tout le canton de Vaud. On ne saurait toutefois exiger de l'administration fiscale vaudoise qu'elle adapte le montant retenu pour admettre un prix réduit pour chaque région, chaque ville, chaque village, voire même chaque quartier. Cela constituerait un travail disproportionné sans rapport aux enjeux. On relèvera encore, comme l'autorité intimée le souligne dans ses écritures, qu'octroyer au recourant une pleine déduction reviendrait, compte tenu du prix des menus que le restaurant du site de Longemalle proposait (de 12 ou 14 fr. selon les indications de la DGIP), à admettre la déduction de la totalité, voire la quasi-totalité de ses frais de repas, y compris la part qu'il aurait supportée à son domicile, qui fait partie des frais d'entretien (cf. Yves Noël, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2019, ad art. 34 n. 4), qui par nature ne sont pas déductibles (cf. art. 34 let. a LIFD; art. 38 let. a LI). c) En résumé, le recourant avait lors des périodes litigieuses la possibilité de prendre ses repas à prix réduit dans un restaurant d'entreprise. Conformément à la réglementation exposée ci-dessus, il 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'il n'a apparemment jamais utilisé le restaurant en question n'est pas déterminant.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, 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.