

VD_OMNI FI.2023.0028 vom 5. Januar 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-01-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0028

FR: VD_OMNI FI.2023.0028 du 5 janvier 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0028 del 5 gennaio 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, relative à la déduction revendiquée pour personne à charge. Le recourant n'est pas parvenu à établir l'existence et l'ampleur des versements en faveur de personnes résidant à l'étranger. 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).

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. 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 (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, les règles sur la déduction concernée étant similaires en droit fédéral et 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. CDAP FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 4; FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3).

E. 3

Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, en ce sens que l'autorité intimée aurait remis en cause la valeur juridique de

l'attestation de prise en charge produite. a) Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1; 142 III 48 consid. 4.1.1; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités). En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD, ainsi que par l' art. 41 LHID (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.1; arrêts 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.1; 2C_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4; 2A.438/2006 du 14 décembre 2006 consid. 3.1) et, dans le canton de Vaud, par les art. 161 et 162 LI. b) En l'occurrence, le recourant ne prétend pas que l'autorité intimée aurait refusé d'administrer une preuve déterminante pour l'issue du litige. Il se plaint en effet du fait que l'autorité intimée aurait relativisé la valeur probante d'une pièce qu'il a produite. Si l'autorité peut refuser l'administration d'un moyen de preuve dans le cadre d'une appréciation anticipée de sa force probante, la valeur probante qu'elle attribue à une pièce produite par le recourant relève du fond du litige. On ne discerne par ailleurs pas, dans la décision attaquée, une éventuelle insuffisance de la motivation, l'autorité intimée ayant en l'occurrence exposé de manière détaillée les circonstances qui la conduisaient à relativiser la valeur accordée à la pièce produite par le recourant. Une violation du droit d'être entendu du recourant est dès lors exclue.

E. 4

Avant d'examiner les griefs du recourant, il convient de rappeler en premier lieu les règles qui s'appliquent en matière d'établissement des faits dans le cadre de la procédure fiscale. a) D'une manière générale, la procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité (administrative ou judiciaire) constate les faits d'office et apprécie librement les preuves (cf. art. 63 LPA-VD). L'autorité doit établir d'elle-même les faits, dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi. Elle ne saurait attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est en effet elle qui a la charge d'instruire la cause, c'est-à-dire de définir quels faits elle considère comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à l'établissement de ces faits. Il lui appartient en conséquence également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité doit en principe indiquer à l'intéressé les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend et lui fixer un délai pour qu'il s'exécute, en l'avertissant des conséquences d'un défaut de collaboration (ATF 130 I 258 consid. 5; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 295; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n. marg. 159 ss). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 30 LPA-VD). b) L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve est apportée et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêts TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid.

3.3 et 9C_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2). En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts TF 2C_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; voir également arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022 consid. 6b). Compte tenu de ce qui précède, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal se trouve face à une alternative. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. c) En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le 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 s'appliquent. Dites règles 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 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Les règles précitées s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale comme en l'espèce (art. 142 al. 4 LIFD; arrêt TF 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées). En vertu de ces règles, il incombe au contribuable qui entend faire valoir la déduction prévue aux art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI d'apporter la preuve que les conditions prévues par ces dispositions sont remplies. Le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2), dès lors que les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêts TF 9C_678/2022 du juin 2023 consid. 7.3; 2C_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110). Il incombe ainsi au contribuable d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et de prouver le soutien apporté. Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées à l'étranger est soumise à des conditions particulièrement strictes. Dans ce cas, les autorités fiscales peuvent exiger une preuve rendant plausible que les montants en question sont parvenus au destinataire nécessaire. Lorsqu'aucun justificatif bancaire ou postal ne peut être présenté, il appartient au contribuable de produire, au moins, une confirmation écrite du destinataire et de prouver dans une forme appropriée, par exemple par le biais d'une attestation d'une autorité, que le bénéficiaire a bien reçu le montant du soutien provenant de Suisse (arrêts TF 2C_974/2018 du 4 décembre 2018 consid. 5.1; 2C_582/2017 du 23 février 2018 consid. 4.2 et les références citées). Ces règles s'appliquent également en droit cantonal (cf. arrêt TF 2C_582/2017 23 février 2018 consid. 8.3).

E. 5

Sur le fond, le recourant conteste le refus de l'autorité intimée d'admettre la déduction de son revenu imposable des montants versés en faveur de personnes indigentes qui résident à l'étranger. a) En matière d'impôt fédéral direct, la matière est régie à l'art. 35 al. 1 let. b LIFD. Selon cette disposition, sont déduits du revenu 6'500 fr. pour chaque personne

totallement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction. Sur le plan cantonal, l'art. 40 LI prescrit, pour sa part, qu'une déduction de 2'900 francs (indexée à 3'300 fr. en 2018) est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des art. 37 al. 1 let. c LI (pensions alimentaires) et 43 LI (quotient familial). Cette déduction permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 CC) ou par devoir moral, entretient un proche (Christine Jaques, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2017, n° 35 ad art. 35 LIFD). Elle suppose que le contribuable ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne et que celle-ci ait été incapable de subvenir seule à ses besoins, c'est-à-dire, selon la jurisprudence constante, que les ressources de la personne entretenue soient inférieures au seuil du minimum vital (v. arrêts FI.2020.0027 du 16 juillet 2020 consid. 4a; FI.2005.0227 du 17 mai 2006; FI.2002.0016 du 5 septembre 2002 et les références citées). Pour qu'un contribuable puisse faire valoir la déduction prévue aux art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI, la personne qu'il a aidée doit être nécessiteuse pour des raisons objectives indépendantes de sa propre volonté, parce qu'elle est incapable de subvenir à ses besoins en raison d'une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative (arrêt FI.2020.0027 du 16 juillet 2020, confirmé par l'arrêt TF 2C_656/2020 du 16 mars 2021 consid. 6.1; arrêt TF 2C_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 2.4.2 et la référence). En revanche, la personne qui renonce librement et sans motif impératif à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin (indigence subjective; cf. Jaques, op. cit., n° 38 ad art. 35 LIFD). Conformément à la lettre claire des art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI, la déduction suppose par ailleurs que l'aide fournie atteigne au moins le montant de 6'500 fr. s'agissant de l'IFD, respectivement 3'300 fr. en ce qui concerne l'ICC. A défaut, aucune déduction, même réduite, n'est accordée, et ce même dans l'hypothèse où les autres conditions d'application des dispositions précitées seraient remplies (arrêts TF 2C_656/2020 du 16 mars 2021 consid. 6.1; 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 6.2.3; Jaques, op. cit., n° 44 ad art. 35 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2e éd. 2019, n° 50 ad art. 35 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4 e éd. 2023, n° 52 ad art. 35 LIFD; cf. aussi la Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ch. 11). b) En l'occurrence, s'agissant de l'IFD, il convient d'emblée de constater que les versements n'atteignent pas le minimum requis. Toute déduction fondée sur l'art. 35 al. 1 let. b LIFD est partant exclue. En ce qui concerne l'ICC, le recourant a produit, pour seule preuve des versements effectués en faveur de C._____ et D._____, qui résident tous deux au Togo, une attestation de prise en charge signée par le maire de la Commune ***** le 11 février 2020, à laquelle a été annexée la preuve d'un versement en numéraire de "10'000", sans précision de la devise, en faveur des autorités togolaises. Ce document, par ailleurs établi postérieurement à la survenue du présent litige, ne contient aucune indication quant aux montants versés par le recourant à C._____ et D._____. Il ne permet ainsi d'établir ni l'existence, ni l'ampleur de l'aide fournie par le recourant. L'autorité intimée pouvait par conséquent considérer que la valeur probante de cette attestation était insuffisante à établir l'effectivité des transferts d'argent intervenus en 2018. L'extrait des versements effectués par l'intermédiaire du service de Money & Com SA ne mentionne pour le surplus pas l'identité

des deux bénéficiaires pour lesquels la déduction est requise, de sorte qu'il n'a aucune valeur probante en l'occurrence. La preuve des versements effectués par le recourant ne repose ainsi que sur ses propres déclarations, ce qui est insuffisant dans un contexte international. Le recourant devait corroborer ses dires par d'autres éléments comme un virement bancaire, permettant d'établir l'existence et l'ampleur des versements, ce que l'autorité intimée n'a pas manqué de rappeler au recourant (cf. dans ce sens arrêts l'arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022). Le recourant devait à tous le moins produire une confirmation écrite du destinataire et prouver dans une forme appropriée, par exemple par le biais d'une attestation d'une autorité, que le bénéficiaire a bien reçu le montant du soutien provenant de Suisse (arrêt TF 2C_974/2018 du 4 décembre 2018 consid. 5.1; 2C_582/2017 du 23 février 2018 consid. 4.2 et les références citées). Ces pièces étant absentes du dossier, l'autorité intimée était par conséquent en droit de retenir que l'effectivité des versements n'était pas établie et refuser dès lors d'octroyer au recourant la déduction litigieuse, sans qu'il ne soit nécessaire d'examiner l'indigence des bénéficiaires. Sous cet angle, la décision attaquée ne peut qu'être confirmée, l'autorité intimée ayant fait une application correcte des règles relatives à la charge de la preuve et à l'appréciation de celles-ci.

E. 6

Le recourant se plaint en outre d'une violation des art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD, qui ont été abrogés avec effet au 1^{er} janvier 2014, ainsi que de l'art. 33 al. 1 let. h et h bis. Seule la période fiscale 2018 étant en l'occurrence litigieuse, on peine à comprendre ce que le recourant entend déduire des art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD. S'agissant des déductions prévues par l'art. 33 al. 1 let. h et h bis, le recourant n'indique pas en quoi la décision attaquée violerait ces dispositions, qui traitent de la déduction pour frais de maladie et la déduction pour frais de handicap. Le recourant n'a jamais revendiqué ces déductions dans sa déclaration d'impôt, les frais qui pourraient y donner droit n'étant pour le surplus pas établis, alors qu'il appartient au recourant, s'agissant d'éléments susceptibles de réduire sa charge d'impôt, de les prouver.

E. 7

Le recourant se prétend enfin victime d'une violation des art. 9 Cst. et

E. 12

Cst., sans toutefois développer son argumentation. Le recourant semble se plaindre du fait que l'autorité intimée se soit écartée de ses précédentes décisions, dans lesquelles la déduction revendiquée avait été admise. Son grief sera par conséquent traité sous l'angle du respect des règles de la bonne foi. a) Selon l'art. 9 Cst., toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'État sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité. Dès lors, le principe de la bonne foi ne saurait exercer qu'une influence limitée, s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 137 II 182 consid. 3.6.2; 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée; si tel était le cas, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. En réalité, le principe de la légalité exclut que le contribuable puisse se prévaloir d'une déduction admise dans un premier temps, mais qui

s'avérerait ultérieurement incompatible avec la loi fiscale applicable. Ce n'est que si le fisc promet expressément d'accorder le même traitement pour une période subséquente que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les arrêts cités). b) En l'occurrence, le recourant ne pouvait se fier au fait que la déduction revendiquée avait été admise par l'autorité de taxation lors de périodes fiscales précédentes. L'autorité de taxation, qui n'a en effet donné aucune assurance au recourant, était ainsi en droit de s'écarter de ses précédentes décisions de taxation, sans violer le droit du recourant à la protection de sa bonne foi. On ne voit pour le surplus pas ce que le recourant entend tirer de l'art. 12 Cst., qui a trait au droit d'obtenir de l'aide dans des situations de détresse. Le simple fait d'affirmer que le contraindre à payer une somme dont il ne dispose plus parce qu'il l'a investie pour nourrir un être humain dans le besoin n'est aucunement suffisant (arrêt TF 2C_313/2018 du 17 septembre 2018 consid. 3.5.2). Le recourant ne saurait pour le surplus établir que la situation des proches qu'il prétend soutenir est incompatible avec cette disposition, cette problématique sortant manifestement de l'objet de la présente procédure. Les griefs de violation de l'art. 9 et 12 Cst. doivent être rejetés. 8. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de la cause (art. 49 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (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.