

VD_OMNI FI.2024.0031 vom 28. Januar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-01-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0031

FR: VD_OMNI FI.2024.0031 du 28 janvier 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0031 del 28 gennaio 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les frais effectifs correspondant au loyer annuel de la place de parc du recourant que celui-ci a requis comme déduction à titre d'autres frais professionnels sont déjà pris en compte dans l'indemnité kilométrique de 0 fr. 70 dans les frais de déplacement. A juste titre, l'autorité intimée a tenu compte des frais de déplacement sur une période de 210 jours, le recourant ayant effectué 30 jours de télétravail durant l'année. En outre, la déduction pour "autres frais professionnels" peut être revendiquée alternativement en déduction forfaitaire ou frais effectifs plus élevés s'ils sont justifiées, mais pas les deux simultanément comme l'a fait le recourant. (consid. 3) Aucune inégalité de traitement ne peut être retenue entre les contribuables vaudois et neuchâtelois s'agissant des déductions liées au télétravail. L'autonomie cantonale en matière fiscale a pour conséquence que chaque canton dispose de sa propre loi fiscale, laquelle ne peut lier juridiquement un autre canton. Le recourant ne peut donc se prévaloir de l'application à sa situation du forfait lié au télétravail à titre d'autres frais professionnels admis par l'administration fiscale neuchâteloise. (consid. 4) Rejet du recours.

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 déduction des frais liés à la place de parc (consid. 3) et au télétravail (consid. 4) au titre des frais d'acquisition du revenu du recourant. 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 réglées de manière similaire en droit fédéral et en droit cantonal, de sorte qu'il sera statué en un seul arrêt (cf. not. CDAP 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. 3

. Il comprend les frais fixes annuels, tels que l'amortissement du véhicule, les taxes, assurances RC et casco partielle, le loyer du garage (place de parc), la vignette ainsi que les frais variables par 1'000 km, tels que carburant, huile, pneus et service (CDAP FI.2023.0093 du 28 novembre 2024 consid. 4a; FI.2021.0015 du 14 septembre 2021 consid. 4d). Comme l'a déjà constaté le Tribunal fédéral (cf. TF 2C_477/2009 du

E. 8

janvier 2010 consid. 3.3; 2C_263/2008 du 24 octobre 2008 consid. 3), le loyer annuel de la place de parc est inclus dans le forfait. L'Administration fédérale des contributions a démontré que le prix de la place de parc compris dans le forfait s'élève à 1'200 fr. par année. Au niveau cantonal, les instructions générales 2022 sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques (ci-après: les instructions générales) prévoient un tarif unique et dégressif de 0 fr. 70 par kilomètre parcouru jusqu'à 15'000 km, puis de 0 fr. 35 pour le surplus (code 140, p. 23). bb) En ce qui concerne l'IFD, la déduction maximale pour les frais de déplacement nécessaires est de 3'000 fr. (selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD dans sa version en vigueur pour la période fiscale 2022). b) Par ailleurs, aux termes des art. 26 al. 1 let. c LIFD et 30 al. 1 let. c LI, les autres frais indispensables à l'exercice de la profession peuvent être déduits. Ceux-ci sont estimés forfaitairement, mais le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD et 30 al. 2 LI). A teneur de l'art. 7 al. 1 de l'ordonnance, sont réputés autres frais professionnels pouvant faire notamment l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements ainsi que l'exécution de travaux pénibles. Ces frais sont estimés forfaitairement à 3% du salaire net, mais au minimum 2'000 fr. et maximum 4'000 fr. par an (chap. 1 Appendice de l'ordonnance). Selon l'art. 4 de l'ordonnance, si, au lieu de la déduction forfaitaire mentionnée aux art. 7, al. 1 et 10, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel. En matière fiscale en effet, conformément au principe général de l'art. 8 CC concernant le fardeau de la preuve, il appartient à l'autorité 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; 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 (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). c) Les déductions calculées pour une année (240 jours ouvrables) doivent

être réduites proportionnellement si l'activité lucrative dépendante a été exercée seulement durant une partie de l'année. En cas de chômage temporaire, RHT, télétravail ou interruption de travail, les déductions pour frais de transport et frais de repas doivent être réduites proportionnellement. La déduction pour « autres frais professionnels (code 160) » n'est pas réduite (instructions générales, p. 21). d) En l'espèce, la déduction de 21'420 fr. requise par le recourant dans sa déclaration d'impôt pour frais de transport sur une période de 210 jours a été admise par l'autorité intimée. Le recourant a revendiqué une déduction supplémentaire de 420 fr. à titre de frais effectifs correspondant au loyer annuel de sa place de parc, sous "autres frais professionnels", laquelle a été refusée par l'autorité intimée au motif que ces frais sont déjà compris dans l'indemnité kilométrique. En effet, comme cela ressort de la jurisprudence précitée, les frais liés à la place de parc sont pris en compte dans le forfait kilométrique de 0 fr. 70. En particulier, le montant afférent à une place de parc retenu pour ce forfait est supérieur à celui qui est effectivement à la charge du recourant. Par conséquent, ce dernier soutient à tort que les 420 fr. devraient être pris en compte à titre de "frais effectifs" pour une durée de 240 jours sous "autres frais professionnels". Au contraire, cela reviendrait à comptabiliser à double les frais relatifs à sa place de parc. A cela s'ajoute que, contrairement aux déductions de frais de transport, les "autres frais professionnels" ne se calculent pas sur une durée de 240 jours avec déduction des jours effectués en télétravail. Le recourant se méprend donc lorsqu'il requiert une prise en compte de 240 jours ouvrable en lien avec les "autres frais professionnels". Par ailleurs, avant de le contester, le recourant avait initialement déduit ses 30 jours de télétravail dans le calcul de ses frais de transport, déclarant des trajets effectués pour une durée de 210 jours. En tout état de cause, en ce qui concerne la déduction pour "autres frais professionnels", le contribuable peut revendiquer alternativement une déduction forfaitaire ou des frais effectifs plus élevés s'ils sont justifiés, mais pas les deux simultanément. En l'occurrence, les frais effectifs dont le recourant se prévaut étant déjà comptabilisés dans le forfait kilométrique, il est justifié qu'il bénéficie uniquement du forfait de 3%. En particulier, le recourant n'a pas démontré que ce forfait ne permettait pas de couvrir ses autres frais professionnels. Enfin, en ce qui concerne l'IFD, le recourant soutient à tort que la décision de l'autorité intimée l'impacte négativement. En effet, dans sa décision de taxation (p. 4), l'autorité intimée a admis une déduction pour les frais de déplacement à hauteur de 3'000 fr., correspondant au montant maximal admis annuellement par contribuable. Elle n'a d'ailleurs pas manqué de le rappeler dans le cadre de ses déterminations du 28 mai 2024, à la demande du recourant. Partant, le grief du recourant relatif aux déductions pour les frais liés à sa place de parc et ses frais de transport, tant en ce qui concerne l'ICC et l'IFD, doit être rejeté. 4. Dans un second grief au fond, le recourant se plaint d'une inégalité de traitement entre les contribuables vaudois et neuchâtelois en ce qui concerne les frais liés au télétravail. Il se prévaut de la pratique de l'administration neuchâteloise relativement à ces frais. a) Aux termes de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. L'art. 167 al. 2 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst-VD; BLV 101.01) a un contenu similaire. Ces dispositions concrétisent en droit fiscal le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. (cf. TF 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.1). Le principe de l'universalité de l'impôt, qui vise l'aspect subjectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., Bâle 2021, p. 38), exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes

de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1; 132 I 153 consid. 3.1); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a; ég. TF 2C_164/2015 précité consid. 4.1). Le principe de l'égalité de l'imposition, pour sa part, concerne l'aspect objectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, op. cit., p. 39). Selon ce principe, les personnes dont les situations sont semblables sont imposées de la même manière. A l'inverse, de réelles différences dans les situations de fait doivent mener à des charges fiscales différentes (ATF 137 I 145 consid. 2.1; ATF 136 I 49 consid. 5.2.; TF 2C_516/2018 du 18 juin 2018 consid. 5.1). Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 144 II 313 consid. 6.1 p. 320; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. et les références citées). Paradoxalement, ce principe n'implique donc pas nécessairement une imposition identique des revenus identiques (Peter Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter, 4. November 2019, p. 19).

b) La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5 et les arrêts cités ; arrêt TF 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.3).

c) L'administration fiscale vaudoise prévoit ce qui suit relativement aux déductions liées au télétravail (<https://www.vd.ch/etat-droit-finances/impots/impots-pour-les-individus>): " Télétravail Les règles fiscales en matière de déduction des frais d'acquisition du revenu n'ont pas été modifiées, pour la période fiscale 2024, par rapport aux années antérieures. Elles comprennent notamment une déduction pour « autres frais professionnels » (code 160 de la déclaration d'impôt) accordée soit forfaitairement (3% du revenu net ; au minimum CHF 2'000 au maximum CHF 4'000), soit pour les frais effectifs que le contribuable est à même de justifier. Cette déduction n'est pas réduite par le télétravail ou les RHT. Certificat de salaire - Indication du télétravail [...] Indemnité RHT [...] Frais de déplacement – code 140 Les déductions calculées pour une année (240 jours ouvrables) doivent être réduites proportionnellement si l'activité lucrative dépendante a été exercée seulement durant une partie de l'année, si elle est exercée à la maison (télétravail) ou dans le cadre du régime de réduction de l'horaire de travail (RHT). En cas de chômage temporaire, RHT ou télétravail, la déduction pour « autres frais professionnels (code 160) » n'est pas réduite. Frais de repas – code 150 Les frais dont la déductibilité est réclamée doivent avoir été effectivement engagés. Dès lors, les frais supplémentaires occasionnés par les repas hors du domicile par rapport aux repas pris habituellement à la maison sont déductibles en fonction du nombre de jours concernés pendant l'année. Autres frais professionnels – code 160 (y compris les frais

pour la chambre de travail privée) Pour les autres frais professionnels, le contribuable peut déduire un montant forfaitaire global de 3 % du salaire net, mais au minimum Fr. 2 000.– et au maximum Fr. 4 000.–. Le montant déductible est toutefois limité au montant du gain obtenu si ce dernier est inférieur à Fr. 2 000.–. Si le contribuable entend faire valoir des frais effectifs en lieu et place du forfait, il doit être en mesure de les prouver. En particulier, les frais effectifs se rapportant à l'utilisation principale et régulière d'une chambre de travail privée sont acceptés de manière restrictive. La déduction pour une chambre de travail privée est soumise à certaines conditions : le travail à domicile doit être une nécessité, voire une obligation. L'usage ne doit pas relever de la convenance personnelle. Elle implique que l'employé ne dispose pas, à son lieu de travail, d'une pièce de travail appropriée. En outre, la pièce doit être utilisée régulièrement et essentiellement à des fins professionnelles. La déduction de la chambre de travail à domicile comprend une partie du loyer et des charges, affectée à l'usage du bureau, à l'exclusion de l'entier du loyer de l'appartement." d)

L'administration fiscale neuchâteloise applique la pratique suivante en ce qui concerne les frais liés au télétravail (https://www.ne.ch/autorites/DFS/SCCO/impot-pp/Pages/Covid_Co_nsequencesFraisProfessionnels.aspx) : " Télétravail - Frais professionnels 2024 Le télétravail a pris de l'ampleur dans de nombreuses entreprises depuis la crise sanitaire. Il a été pratiqué de manière régulière par de nombreux-ses salarié-e-s durant l'année 2024. Ce nouveau mode de travail a bien évidemment un impact sur la déduction des frais professionnels, puisque les déductions pour les frais de déplacement et de repas hors du domicile sont accordées en fonction du nombre de jours qui génèrent effectivement des coûts. Les personnes qui ont effectué du télétravail de manière régulière durant l'année 2024 doivent donc en tenir compte dans la revendication de leurs frais professionnels, mais peuvent en complément faire valoir une déduction pour les jours effectués en télétravail. Cette déduction est accordée de manière forfaitaire. Elle vient s'ajouter à la déduction ordinaire pour autres frais professionnels (3% du salaire net, mais au minimum 2'000 francs et au maximum 4'000 francs). Elle est calculée à hauteur de 10% du salaire net, mais est limitée au maximum à 4'000 francs par année. Elle est ensuite proratisée en fonction du nombre de jour(s) par semaine effectué(s) en télétravail. Cette déduction supplémentaire couvre tous les frais divers que le/la contribuable peut supporter dans le cadre de l'exercice de l'activité à son domicile (utilisation d'une pièce, frais d'électricité, de connexion Internet, de petit matériel, etc.). Les personnes bénéficiant d'une indemnité de frais de la part de l'employeur ne peuvent pas faire valoir cette déduction." e)

En l'espèce, à titre de déduction pour "autres frais professionnels", le recourant se prévaut du forfait de 3% à hauteur de 2'902 francs. Il revendique en outre des frais effectifs à hauteur de 920 fr., comprenant le montant annuel de sa place de parc de 420 fr. ainsi qu'un forfait de 500 fr. correspondant à 10% de son salaire annuel net, limité à 4'000 fr. par année, pour les 30 jours effectués en télétravail, selon la pratique de l'administration fiscale neuchâteloise. En vertu de la souveraineté fiscale conférée aux cantons par l'art. 3 Cst., chacun d'entre eux dispose de sa propre loi fiscale et impose comme il le souhaite - sous réserve des règles d'harmonisation de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) - le revenu, la fortune, les successions, les gains en capital, les gains immobiliers ainsi que les autres objets fiscaux. Cette autonomie cantonale en la matière a pour conséquence que le niveau des déductions et les barèmes d'impôts varient d'un canton à l'autre, de même que la charge fiscale. Il s'ensuit que les règles spécifiques en vigueur dans un canton ne peuvent lier juridiquement un autre canton qui ne les connaît pas. Dans le canton de Vaud, le forfait de 3% relatif aux "autres

frais professionnels" comprend, entre autres, les frais liés à l'utilisation d'une chambre de travail privée, à certaines conditions. De plus, l'administration fiscale vaudoise précise que la déduction pour "autres frais professionnels" n'est pas réduite par le télétravail. C'est donc par le biais de ce forfait qu'elle tient compte du travail effectué par les contribuables depuis leur domicile. Le recourant ne peut dès lors se prévaloir de la pratique neuchâteloise qui accorde une déduction supplémentaire liée au télétravail, celle-ci n'étant pas contraignante pour l'administration fiscale vaudoise. En tout état de cause, le recourant n'a pas démontré que le forfait de 3% ne permettait pas de couvrir ses frais liés au télétravail. Il ne saurait par ailleurs se prévaloir d'un forfait, méconnu du système fiscal vaudois, à titre de frais effectifs, dès lors qu'il s'agit précisément de deux méthodes de calcul différentes. En effet, le contribuable qui fait valoir de frais plus élevés que le montant forfaitaire doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel. Or, par définition, des frais effectifs ne peuvent pas constituer un forfait. En définitive, l'art. 30 al. 2 LI, plus précisément l'application du forfait de 3%, ne crée pas de discrimination fiscale. En effet, la situation du recourant n'est pas comparable à celle d'un contribuable neuchâtelois dans la mesure où les cantons de Vaud et Neuchâtel connaissent des règles fiscales différentes en matière de déductions liées au télétravail, lesquelles ne sont pas contraignantes vis-à-vis de l'un et l'autre. La décision attaquée n'est donc pas défavorable au recourant et ne conduit pas à une inégalité de traitement. Le grief du recourant doit par conséquent être écarté sur ce point également. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC. Le recourant, qui succombe, supporte les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en considération (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.