



9C 723/2023

Arrêt du 28 mars 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. _____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2019 et 2020,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 19 octobre 2023 (FI.2023.0045).

Faits :

A.

A.a. A. _____ (ci-après: le contribuable) a son domicile dans le canton de Vaud. Il est employé en qualité de technicien de service pour le compte de B. _____ AG, dont le siège se trouve à C. _____ (canton de Lucerne).

A.b. Par décision du 15 février 2019, l'Office d'impôt du district de D. _____ (ci-après: l'office d'impôt) a, pour la période fiscale 2017, arrêté le revenu imposable du contribuable à 68'200 fr. pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et sa fortune imposable à zéro franc; pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD), le revenu imposable a été arrêté à 68'500 fr. La déduction revendiquée par le contribuable pour les dons versés à des institutions d'utilité publique a été refusée. Pour la période fiscale 2018, l'office d'impôt a arrêté le revenu imposable ICC du contribuable à 67'900 fr., sa fortune imposable à zéro franc et son revenu imposable IFD à 68'200 fr. Il a également refusé la déduction pour les dons versés à des institutions d'utilité publique (décision de taxation du 18 décembre 2019).

Par décision de taxation du 25 novembre 2020, l'office d'impôt a fixé le revenu imposable ICC de A. _____ à 69'900 fr., sa fortune imposable à zéro franc et son revenu imposable IFD à 70'400 fr.,

pour la période 2019. Il n'a admis ni la déduction pour les autres frais professionnels, ni la déduction pour les dons versés à des institutions d'utilité publique. Il a ramené à 1'600 fr. la déduction des frais de repas (cantine ou contribution de l'employeur).

Pour la période fiscale 2020, l'office d'impôt a arrêté le revenu imposable ICC du contribuable à 68'800 fr., sa fortune imposable à zéro franc et son revenu imposable IFD à 70'300 fr. Il a refusé au contribuable la déduction pour autres frais professionnels, dès lors que son employeur octroyait des frais forfaitaires de représentation (décision de taxation du 26 octobre 2021).

A.c. A l'encontre des quatre décisions de taxation précitées, le contribuable a formé réclamation. Par décision sur réclamation du 23 mars 2023, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale) a rejeté les réclamations portant sur les périodes fiscales 2017 à 2020 et a confirmé les décisions de taxation relatives à ces périodes. S'agissant des déductions pour les frais de repas revendiqués pour l'année 2019, elle a considéré que le contribuable avait refusé à tort de fournir son certificat de salaire pour cette année-là et que le certificat de salaire 2011, en possession de l'Administration fiscale, faisait état d'une contribution de l'employeur pour les repas au lieu de travail. Partant, seule une demi-déduction pouvait être accordée. Concernant les autres frais professionnels revendiqués pour les années 2019 et 2020, le contribuable avait également refusé de produire son certificat de salaire pour l'année 2020. Or il résultait du certificat de salaire de l'année 2011 que l'employeur versait au contribuable des frais forfaitaires de représentation, de sorte que l'office d'impôt avait à juste titre refusé toute déduction à titre d'autres frais professionnels.

B.

Par arrêt du 19 octobre 2023, le Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, a rejeté le recours du contribuable et a confirmé la décision sur réclamation de l'Administration fiscale du 23 mars 2023.

C.

Agissant par un recours (en matière de droit public) contre l'arrêt cantonal du 19 octobre 2023, A. _____ conclut en substance à l'admission des déductions qu'il a revendiquées à titre de frais professionnels.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend, certes très implicitement, aux deux catégories d'impôts.

1.3. Quand bien même le recourant - qui n'est pas assisté - ne conclut pas à la réforme de l'arrêt cantonal (cf. art. 107 al. 2 LTF), on comprend à la lecture de son mémoire qu'il demande à ce que l'arrêt du 19 octobre 2023 soit modifié, en ce sens que les déductions revendiquées sont admises (sur l'interprétation des conclusions à la lumière de la motivation du recours, cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêt 9C_684/2022 du 8 mars 2023 consid. 1.4 et les références). Dans cette mesure, il y a lieu d'entrer en matière, les autres conditions de recevabilité étant remplies.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (cf. art. 106 al. 2 LTF; ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3).

3.

Le litige porte sur les conséquences de l'absence de transmission par le recourant de ses certificats de salaire pour les années 2019 et 2020 sur les déductions qu'il a revendiquées en lien avec des "autres frais professionnels" pour les années 2019 et 2020.

4.

La juridiction cantonale a considéré que dans sa déclaration d'impôt relative à l'année 2019, le recourant avait revendiqué des frais de repas à hauteur de 2'933 fr. Or il ressortait du dernier certificat de salaire de l'année 2011 en possession de l'intimée que son employeur lui versait une contribution pour les repas à son lieu de travail. L'office d'impôt avait alors, au vu de la réclamation déposée par le contribuable à l'encontre de son refus d'admettre la déduction précitée, requis la production de sa part du certificat de salaire pour l'année 2019. Le contribuable, sous le prétexte qu'il n'avait pas le droit de fournir une copie du certificat en cause et qu'il ne disposait que d'un exemplaire de celui-ci, avait refusé de produire la pièce requise. En outre, le recourant était parti à tort du principe que son employeur avait communiqué à l'Administration fiscale le certificat de salaire litigieux sur la base de l'art. 179 al. 1 let. d de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; rs/VD 642.11), puisque cette disposition était limitée aux employeurs du canton de Vaud; or l'employeur du contribuable avait son siège dans le canton de Lucerne. En outre, le recourant s'était opposé, sans motif valable, à la transmission par les autorités fiscales lucernoises du certificat de salaire. Dans ces conditions, l'autorité intimée était fondée à apprécier la situation en fonction des éléments en sa possession, à savoir sur la base du certificat de salaire de l'année 2011 et de retenir que l'employeur du recourant lui avait versé, durant l'année 2019 également, une contribution pour les repas pris sur son lieu de travail. Partant, il se justifiait que la déduction pour frais de repas fût limitée à la moitié de la déduction forfaitaire autorisée.

De plus et s'agissant de la déduction de 4'209 fr. revendiquée par le contribuable à titre d'autres frais professionnels, la juridiction cantonale a considéré qu'il ressortait du certificat de salaire de l'année 2011 que le recourant percevait des frais de représentation de son employeur et que le règlement de frais de ce dernier avait été approuvé par les autorités fiscales du canton de Lucerne le 16 novembre 2007, ce qui liait les autorités fiscales vaudoises selon la jurisprudence fédérale (cf. [ATF 148 II 504](#) consid. 5.1.3). Dès lors, il devait en aller de même pour la période fiscale litigieuse. Au demeurant, s'agissant de la question de savoir si l'indemnité versée ne couvrait pas l'intégralité des frais indispensables à l'exercice de la profession, comme le recourant semblait le soutenir, celui-ci n'alléguait rien à ce sujet et n'avait produit aucune pièce, alors que la charge de la preuve le lui incombait.

5.

5.1. Dans son argumentation, le recourant allègue tout d'abord qu'il "veu[t] bien collaborer avec les impôts, mais pas pour un document qui leur a été transmis par [son] employeur". Pour le recourant, l'Administration fiscale aurait déjà les certificats de salaire litigieux à sa disposition, de sorte qu'elle n'aurait pas dû le "déclarer" comme "non collaboratif" (ce qui avait eu pour conséquence une absence de preuve relative à certaines déductions fiscales).

A titre liminaire, le recourant ne remet pas valablement en cause les constatations cantonales, selon lesquelles l'intimée n'était pas en possession des certificats de salaire litigieux. On rappelle ensuite qu'à teneur de l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires, dont les certificats de salaire (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent par exemple à propos des revenus, des frais d'acquisition ou de l'évolution de la fortune (cf. art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt 2C_3/2019 du 4 juillet 2019), et ce peu importe que d'autres autorités soient appelées à collaborer à l'application de la législation fiscale (cf. art. 39 al. 3 LHID; arrêt 2C_898/2011

du 28 mars 2012 consid. 3.2). L'art. 176 al. 2 LI a une teneur identique à l'art. 126 al. 2 LIFD, de sorte que le raisonnement qui suit vaut tant en matière d'IFD que d'ICC.

Vu l'argumentation d'emblée mal fondée présentée par le recourant, on peut renvoyer à la motivation développée par les juges cantonaux, qui ne prête pas le flanc à la critique (cf. art. 109 al. 3 LTF). C'est en effet conformément aux dispositions légales précitées qu'ils ont considéré qu'au vu du manque de collaboration du recourant (consistant en un refus injustifié de présenter ses certificats de salaire pour les années fiscales 2019 et 2020 notamment), l'intimée était en droit de se fonder sur le certificat de salaire 2011 à sa disposition; en ayant renoncé sciemment à communiquer les éléments nécessaires à sa taxation et en contrevenant de ce fait à son obligation de collaborer, le recourant devait s'attendre à ce que l'Administration fiscale établisse les éléments sur la base du dossier en sa possession, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve applicable en matière fiscale (comp. arrêt 2C_980/2017 du 28 juin 2018 consid. 5.4; sur le principe de la répartition du fardeau de la preuve, cf. notamment [ATF 140 II 248](#) consid. 3.5).

5.2. Ensuite, le recourant fait valoir que les déductions pour frais professionnels seraient "justes", car il devrait notamment "acheter lui-même [ses] souliers de sécurité et gants de protection pour les mains" et devrait laver lui-même ses habits de travail.

Bien que la recevabilité de cette argumentation soit douteuse en tant qu'elle ne s'en prend pas à l'arrêt attaqué (cf. [ATF 145 V 161](#) consid. 5.2; arrêt [9C_582/2023](#) du 6 décembre 2023 consid. 8.2.3), elle doit de toute manière être écartée. Les premiers juges ont en effet considéré à bon droit que, sur la base du certificat de salaire de l'année 2011 (supra consid. 5.1), le recourant percevait des frais de représentation de son employeur et que le règlement de frais de ce dernier avait été approuvé par l'autorité fiscale lucernoise. Dans ces circonstances, le contribuable ne pouvait pas revendiquer la déduction forfaitaire pour "autres frais professionnels" (sur la déductibilité de ces frais, cf. art. 26 al. 1 let. c LIFD et la disposition identique en droit vaudois à l'art. 30 al. 1 let. c LI, de sorte que le raisonnement en matière d'IFD et d'ICC est également le même sur cet aspect; cf. arrêt 2C_282/2013 du 30 avril 2013 consid. 6). A cet égard, le recourant ne fait pas valoir en instance fédérale que les frais dont il revendique la déduction concerneraient des dépenses autres que celles liées à son activité d'employé au nom et pour le compte de l'employeur (cf. [ATF 149 II 454](#) consid. 4 et 5).

6.

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté, tant en matière d'IFD que d'ICC.

7.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 28 mars 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser