

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_804/2021**

**Arrêt du 14 octobre 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition  
Mmes et MM. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz,  
Hänni, Beusch et Hartmann.  
Greffier : M. Rastorfer.

Participants à la procédure  
Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD,  
recourante,

*contre*

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
tous les deux représentés par C. \_\_\_\_\_ Sàrl,  
intimés.

Objet  
Impôt cantonal et communal (sauf soustraction)  
pour les périodes fiscales 2015 et 2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du  
canton de Vaud, Cour de droit administratif et  
public, du 14 septembre 2021 (FI.2021.0015).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ sont mariés et domiciliés à U. \_\_\_\_\_, dans le canton de Vaud. Durant les périodes fiscales 2015 et 2016, A.A. \_\_\_\_\_ était employé à plein temps par une société avec siège dans le canton de Genève. Les certificats de salaire de l'intéressé pour les périodes fiscales précitées mentionnaient tous, sous le ch. 13.2.2, l'octroi d'une indemnité forfaitaire d'un montant de 18'000 fr. pour l'usage d'un véhicule privé à des fins professionnelles. Le ch. 15 desdits certificats faisait en outre référence à un "Règlement des remboursements de frais agréé par le canton GE le 17.11.2006". Selon une attestation du 2 mai 2017 établie par l'employeur de A.A. \_\_\_\_\_, ce dernier travaillait en qualité de Directeur régional Valais pour la succursale de Martigny et l'indemnité annuelle forfaitaire de 18'000 fr. lui était allouée pour l'usage de son véhicule privé pour des courses professionnelles. Le chemin du domicile au lieu de travail était réputé comme étant une course privée (art. 105 al. 2 LTF). Durant les mêmes périodes, B.A. \_\_\_\_\_ était employée à 70% d'une société avec siège dans le canton de Vaud.

**A.b.** Le 9 décembre 2016, les époux A. \_\_\_\_\_ ont déposé leur déclaration d'impôt pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) de la période fiscale 2015. Ils revendiquaient, à titre de déduction, les frais de transport entre leur domicile et leur lieu de travail à hauteur

de 17'010 fr. pour A.A. \_\_\_\_\_, soit 70 km de trajets quotidiens pendant 240 jours, respectivement de 2'688 fr. pour B.A. \_\_\_\_\_, soit 8 km de trajets quotidiens pendant 240 jours. Pour la période fiscale 2016, les mêmes déductions étaient revendiquées.

## B.

Par décision de taxation du 30 mai 2017 pour les ICC et l'IFD 2015, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Lausanne-Ouest (ci-après: l'Office d'impôt) n'a admis la déduction des frais requise par A.A. \_\_\_\_\_ qu'à hauteur de 2'352 fr. (au lieu des 17'010 fr. demandés), tout en ajoutant à son revenu imposable l'indemnité forfaitaire de 18'000 fr. indiquée dans son certificat de salaire. Sur réclamation des époux, l'Office d'impôt leur a notifié, le 11 juillet 2017, une nouvelle détermination des éléments imposables, admettant la non-imposition de l'indemnité précitée, mais refusant intégralement la déduction des frais de déplacement. Les époux ont maintenu leur réclamation.

Par décision de taxation du 20 novembre 2017 pour les ICC et l'IFD 2016, l'Office d'impôt a refusé la déduction des frais revendiquée par les époux A.A. \_\_\_\_\_, tout en ne qualifiant pas de revenu imposable l'indemnité de 18'000 fr. perçue par A.A. \_\_\_\_\_. Les époux ont également formé une réclamation contre cette décision.

Par décision sur réclamation du 6 janvier 2021, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale), à qui le dossier avait été transmis comme objet de sa compétence, a notamment refusé la déduction de l'intégralité des frais revendiquée par A.A. \_\_\_\_\_ pour les années fiscales 2015 et 2016, tout en imposant partiellement l'indemnité forfaitaire de 18'000 fr. au titre du revenu, à hauteur de 5'400 fr. pour les ICC 2015 et 2016 et l'IFD 2015, respectivement de 15'000 fr. pour l'IFD 2016. Par arrêt du 14 septembre 2021, le Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a partiellement admis le recours formé par les époux contre la décision sur réclamation précitée. Il a en substance considéré que l'indemnité forfaitaire annuelle de 18'000 fr. perçue par A.A. \_\_\_\_\_ durant les périodes fiscales 2015 et 2016 ne constituait pas un revenu imposable, et a admis en déduction les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail de l'intéressé pour un équivalent de 17'954 km pour chaque période fiscale en cause, la déduction étant toutefois limitée à concurrence de 3'000 fr. pour la période fiscale 2016 s'agissant de l'IFD. Le recours a, pour le reste, été rejeté en tant qu'il concernait la déduction des frais de déplacement telle que revendiquée par B.A. \_\_\_\_\_.

## C.

Agissant par la voie du recours en matière public, l'Administration cantonale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt du 14 septembre 2021 du Tribunal cantonal en tant qu'il concerne les ICC et l'IFD des périodes fiscales 2015 et 2016 et de confirmer sa décision sur réclamation du 6 janvier 2021.

Le Tribunal cantonal se détermine et persiste dans les considérants de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions formule des observations et conclut à l'admission du recours. Invités à déposer leur réponse sur le recours, les intimés n'ont pas répondu.

## Considérant en droit :

### 1.

**1.1.** Le recours porte sur les ICC et l'IFD des périodes fiscales 2015 et 2016. Il est dirigé contre une décision rendue par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et dans une cause de droit public qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est par conséquent en principe ouverte (cf. aussi art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 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 des ICC et de l'IFD, 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 l'autorité recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

**1.3.** Le recours est dirigé contre un arrêt par lequel le Tribunal cantonal admet partiellement le recours des intimés et renvoie l'affaire à l'autorité recourante, avec pour instruction d'admettre en déduction du revenu de l'activité lucrative dépendante de l'intimé 1 ses frais de déplacement entre son domicile et son lieu de travail à hauteur de 17'954 km annuels pour les ICC 2015 et 2016 et l'IFD 2015, la déduction étant limitée à 3'000 fr. s'agissant de l'IFD 2016, et de ne pas imposer au titre du revenu pour les ICC et l'IFD 2015 et 2016 l'indemnité forfaitaire annuelle de 18'000 fr. perçue par l'intéressé pour l'utilisation de son véhicule privé à des fins professionnelles. Dans la mesure où ledit renvoi ne laisse pas de marge de manoeuvre à l'Office cantonal, l'arrêt attaqué doit être considéré, dans son ensemble, comme une décision finale au sens de l'art. 90 LTF (cf. **ATF 138 I 143** consid. 1.2).

**1.4.** Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 al. 1 et 2 LTF), par l'Administration cantonale qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 2 let. d LTF;

art. 146 LIFD et 73 al. 2 LHID). Il convient donc d'entrer en matière.

## 2.

**2.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. **ATF 144 II 313** consid. 5.4; **134 II 207** consid. 2).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; **ATF 145 V 188** consid. 2; **142 II 355** consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (**ATF 145 V 188** consid. 2).

## 3.

L'autorité recourante se plaint d'un établissement inexact des faits.

**3.1.** Selon la jurisprudence, il y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (**ATF 146 IV 88** consid. 1.3.1; **144 II 281** consid. 3.6.2).

**3.2.** L'autorité recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir retenu comme établie l'existence d'un règlement des frais de l'employeur de l'intimé 1, agréé par le canton de Genève, en application duquel ledit employeur avait alloué à l'intéressé, lors des années fiscales 2015 et 2016, une indemnité forfaitaire de 18'000 fr. en couverture des frais d'utilisation de son véhicule privé pour des courses professionnelles. L'autorité recourante soutient en outre que l'indemnité prévue par ledit règlement serait arbitraire, en ce qu'elle ne correspondrait pas aux dépenses effectivement engagées par l'intéressé durant les années précitées.

On relèvera d'emblée que c'est pour la première fois devant le Tribunal fédéral que l'autorité recourante remet en cause l'existence d'un règlement des remboursements de frais de l'employeur agréé par le fisc genevois, alors qu'elle ne s'en était jamais prévalu durant la procédure de recours cantonale ni celle de réclamation. Le fait qu'elle déclare à présent qu'elle avait considéré, à l'époque, que cet aspect n'était pas déterminant pour le sort de la cause, ne permet pas de reprocher aux juges cantonaux d'avoir considéré arbitrairement qu'elle avait, à tout le moins implicitement, admis l'existence dudit règlement. Quoi qu'il en soit, il n'est en l'espèce pas contesté que l'allocation forfaitaire annuelle de 18'000 fr. versée à l'intimé 1 par son employeur a été expressément indiquée au ch. 13.2.2 (frais forfaitaires de voiture) des certificats de salaire 2015 et 2016 de l'intéressé. Il n'est également pas contesté que, dans la rubrique "Observations" (ch. 15) des certificats, figurait ce qui suit: "Règlement des remboursements de frais agréé par le canton GE le 17.11.2006". Ces indications respectent par ailleurs en tous points celles devant obligatoirement être reportées sur les certificats de salaire en cas d'allocation forfaitaire pour frais basée sur un règlement des remboursements de frais agréé par l'autorité fiscale cantonale du siège de l'employeur, tel que le prévoit le Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes édité par la Conférence suisse des impôts et l'Administration fédérale des contributions (ci-après: Guide du certificat de salaire, dont le ch. 1 [dans sa teneur au 1er janvier 2021, identique à celle prévalant au moment des années fiscales 2015 et 2016; art. 105 al. 2 LTF] prévoit que les dispositions qu'il contient ont force obligatoire lorsqu'il s'agit de remplir de tels certificats). Les ch. 49 et 51 du Guide précité soulignent en effet que les allocations pour frais devant être déclarées sous les ch. 13.1 et 13.2 du certificat de salaire concernent notamment celles versées dans le cadre d'un règlement des remboursements de frais agréé par l'autorité fiscale du canton du siège de l'employeur. Quant au ch. 55 dudit Guide, il prévoit que si l'employeur dispose d'un tel règlement des frais agréé, il doit inscrire la mention suivante sous le ch. 15 du certificat de salaire: "règlement des remboursements de frais agréé par le canton X [plaque d'immatriculation du canton] le... [date]", ce qui correspond à l'inscription figurant dans les certificats de salaire de l'intimé 1 pour les périodes fiscales litigieuses.

On ne voit pas, dans ces circonstances, en quoi la cour cantonale serait tombée dans l'arbitraire en retenant que l'indemnité forfaitaire de 18'000 fr. avait été allouée en application d'un règlement des frais de l'employeur de l'intimé 1 qui avait été agréé par le canton de Genève le 17 novembre 2006. Les arguments soulevés par la recourante ne suffisent pas, quoi qu'elle en pense, à démontrer le contraire. Quant à la question de savoir si le montant forfaitaire précité prévu par ledit règlement est en adéquation avec les frais effectivement engagés par l'intimé 1, ce point n'est pas de nature à influencer sur le sort du litige, comme on le verra ci-après (cf. infra consid. 5.4).

**3.3.** Il découle de ce qui précède que le grief tiré de l'établissement inexact des faits doit être écarté. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits retenus par le Tribunal cantonal.

#### 4.

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a, d'une part, retenu que l'indemnité forfaitaire annuelle de 18'000 fr. perçue par l'intimé 1 durant les années fiscales 2015 à 2016 à titre de remboursement des frais d'utilisation de son véhicule privé pour des courses professionnelles n'était pas un revenu imposable et, d'autre part, a admis que les frais de transport entre le domicile et le lieu de travail de l'intéressé, à hauteur de 17'954 km annuels, pouvaient être déduits de son revenu imposable pour les années fiscales précitées à titre de frais de déplacement déductibles, la déduction étant toutefois limitée à concurrence de 3'000 fr. pour la période fiscale 2016 s'agissant de l'IFD.

#### I. Impôt fédéral direct

#### 5.

Sur le fond, l'autorité recourante se plaint de la violation des art. 16 al. 1 et 17 al. 1 LIFD. Elle reproche en substance au Tribunal cantonal d'avoir considéré qu'elle était liée par le règlement des frais de l'employeur de l'intimé 1, tel qu'agréé par le fisc genevois, de sorte qu'elle ne pouvait pas vérifier l'adéquation de l'indemnité forfaitaire allouée à l'intéressé en remboursement de ses frais de déplacement professionnels avec les dépenses effectivement encourues par celui-ci. Selon la recourante, le règlement des frais agréé devrait être traité comme un ruling fiscal, en ce que ce dernier ne lie l'autorité fiscale que si l'état de fait qui y est anticipé correspond à celui qui, par la suite, fait l'objet de la taxation.

**5.1.** Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. A teneur de l'art. 17 al. 1 LIFD, sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante (qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public), y compris les revenus accessoires constituant des avantages appréciables en argent.

**5.1.1.** En vertu du droit du travail, l'employeur est tenu de rembourser au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail (cf. art. 327a al. 1 CO [RS 220], qui s'applique par analogie aux rapports de travail de droit public; cf. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n° 46 ad art. 17 LIFD; cf. également arrêt 2C\_316/2020 du 20 octobre 2020 consid. 3.2.1). Tel est le cas lorsque l'employé effectue, au nom et sur ordre de son employeur, des trajets avec son véhicule privé entre son lieu de travail et le lieu d'exécution de la mission ("trajet d'intervention" ou "Einsatzweg"), mais non pas lorsqu'il effectue des trajets avec son véhicule privé entre son domicile et son lieu de travail ("trajet professionnel" ou "Berufsweg"; cf. arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.1; AURÉLIEN WITZIG; in Commentaire romand, Code des obligations I, 3e éd. 2021, n° 2 ad art. 327a CO; RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, n° 50 ad art. 17 LIFD).

**5.1.2.** Le droit fiscal ne connaît pas de notion autonome de frais. Selon le principe de l'unité de l'ordre juridique, qui revêt une certaine importance en droit fiscal (**ATF 144 II 273** consid. 2.2.7 et les arrêts cités), il faut se référer au droit du travail, qui s'avère être le droit le plus spécifique à cet égard (arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.1). En droit fiscal également, seuls sont donc considérés comme des frais remboursables ceux qui sont liés à une intervention concrète de l'employé au nom et sur ordre de l'employeur dans le cadre de son activité professionnelle. Il en va ainsi des frais d'utilisation du véhicule pour un "déplacement professionnel" au sens des ch. 49 du Guide du certificat de salaire et 2.4 de la circulaire n° 25 de la Conférence suisse des impôts "Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif" du 18 janvier 2008 (ci-après: circulaire n° 25 [remplacée le 13 décembre 2021 par le Règlement-Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif; art. 105 al. 2 LTF]), déplacement qui doit être compris comme celui d'un "trajet d'intervention" au sens du droit du travail.

**5.1.3.** Conformément à la jurisprudence, le remboursement des frais d'intervention par l'employeur ne constitue pas un revenu d'une activité lucrative dépendante, dans la mesure où il indemnise les dépenses effectivement engagées par l'employé dans l'intérêt de son employeur. Il n'est donc pas imposable au sens de l'art. 17 LIFD, car il n'y a pas d'accroissement de fortune nette (cf. arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.4 et les arrêts et la référence cités; cf. REGULA SUTER, Arbeitsrecht und Steuern, in Fachhandbuch Arbeitsrecht, Portmann/von Kaenel [éd.], 2018, n° 19.65 p. 793; BRUNO KNÜSEL/ CLAUDIA SUTER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer - Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [Kommentar DBG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n° 21 ad art. 17 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Kommentar DBG], vol. I, 2e éd. 2015, n° 24 ad art. 17 LIFD). Si le remboursement des frais dépasse toutefois les dépenses effectives de l'employé, ce qui peut en particulier se produire lorsqu'il est effectué de manière forfaitaire, alors la partie excédentaire du remboursement doit être considérée comme un revenu accessoire imposable au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD (cf. arrêt 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.5 et les nombreux arrêts cités).

Tel n'est cependant pas le cas lorsque le remboursement forfaitaire des frais intervient en application d'un règlement des frais agréé par l'autorité fiscale (cf. arrêts 2C\_316/2020 précité consid. 3.2.5; 2C\_214/2014 du 7 août 2014 consid. 3.2.3; 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 3.2; REGULA SUTER, op. cit., n° 19.68 p. 794; RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, n° 32 et 53 ad art. 17 LIFD; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, Kommentar DBG, n° 21 ad art. 17 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar DBG,

n° 24 ad art. 17 LIFD). Dans un tel cas, comme le souligne à juste titre la doctrine, la question de l'adéquation entre les frais forfaitaires perçus et les frais effectivement engagés par l'employé ne se pose pas, car celle-ci a été réglée à l'avance entre l'employeur pour tous ses collaborateurs d'une part et l'autorité fiscale d'autre part (cf. REGULA SUTER, op. cit., n° 19.68 p. 794). Lors de la taxation de l'employé, l'autorité fiscale ne peut donc pas examiner l'adéquation précitée, mais peut uniquement vérifier si le montant des frais versés correspond au montant des frais forfaitaires prévu par le règlement des frais et indiqué comme tel dans le certificat de salaire de l'intéressé (cf. MADELEINE SIMONEK ET AL., Unternehmensrecht I - Gründung und Aufbau, Sanierung und Liquidation, 2021, n° 6 p. 306; REGULA SUTER, op. cit., n° 19.68 p. 794; PETER LOCHER, Kommentar DBG, n° 64 ad Einführung zu art. 122 ss. LIFD; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, Kommentar DBG, n° 22 ad art. 17 LIFD; cf. aussi ch. 54 du Guide du certificat de salaire ["Lors de l'imposition de l'employé, la vérification portera uniquement sur la conformité des allocations versées avec celles prévues par le règlement"]). En d'autres termes, les frais payés sur la base d'un règlement des remboursements de frais agréé, en particulier les frais forfaitaires, doivent être acceptés sans réserve par l'autorité fiscale lors de la taxation individuelle de chaque employé (cf. REGULA SUTER, op. cit., n° 19.68 p. 794).

Ce qui précède vaut également lorsque l'autorité de taxation n'est pas celle qui a accepté le règlement des frais de l'employeur. L'agrément par l'autorité fiscale du canton du siège de l'employeur est en effet en principe reconnu par tous les cantons et lie ceux-ci; il s'agit là d'un cas d'application du principe de la bonne foi (cf. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, n° 53 ad art. 17 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar DBG, n° 64 ad Einführung zu art. 122 ss. LIFD). La circulaire n° 25 le stipule au demeurant clairement (cf. chap. 1: "Les administrations fiscales cantonales reconnaissent les règlements de remboursements de frais agréés par le canton du siège d'une société (...). En conséquence, une société a exclusivement besoin de l'agrément du canton de son siège"). Il en va de même du Guide du certificat de salaire (ch. 54: "L'agrément délivré par le canton du siège porte à la fois sur les remboursements de frais effectifs et sur les allocations forfaitaires pour frais. Une fois l'agrément obtenu, l'employeur n'a plus qu'à déclarer les allocations forfaitaires pour frais dans les certificats de salaire (...). Le règlement des remboursements de frais agréé par le canton du siège est reconnu par tous les cantons"). Il ressort de ce qui précède que l'agrément du règlement des frais par le canton du siège a pour conséquence que tous les autres cantons s'y conforment (cf. PETER LOCHER, op. cit. et les références citées).

**5.2.** En l'occurrence, il ressort des constatations cantonales dénuées d'arbitraire (cf. supra consid. 3.2), qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que le règlement des frais de l'employeur de l'intimé 1 a été agréé par le fisc genevois. Ce dernier, en tant qu'autorité fiscale du canton du siège de l'employeur, était compétent pour délivrer un tel agrément, ce que l'autorité recourante ne remet pas en cause. Dans ces circonstances, cette dernière est, comme on l'a vu (cf. supra consid. 5.1.3), liée par le règlement et ne pouvait, lors de la taxation de l'intéressé, que vérifier la conformité de l'allocation forfaitaire versée avec celle prévue par le règlement. Un contrôle de l'adéquation entre les frais remboursés et les frais effectivement engagés par l'intéressé ne lui était dès lors pas possible. Il s'imposait au demeurant d'autant moins que les règlements de remboursement de frais ont pour but d'uniformiser et de faciliter la déclaration, par l'employeur, des allocations pour frais des employés qui exercent une activité pour son compte. Admettre, dans ces circonstances, que l'autorité de taxation puisse, a posteriori et au cas par cas, vérifier l'adéquation d'un remboursement forfaitaire des frais agréé au préalable par l'autorité fiscale compétente et visant justement à éviter à l'employé d'avoir à démontrer l'effectivité de frais qu'il a engagés dans l'intérêt de son employeur, reviendrait à faire perdre toute utilité audit agrément.

**5.3.** Pour le reste, en ce que l'autorité recourante considère que les règlements de frais agréés ne devraient, à l'instar des rulings fiscaux (sur cette notion, cf. arrêt 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les arrêts cités), avoir des conséquences fiscales que si l'état de fait qui a été envisagé correspond à celui qui est par la suite soumis à taxation, on se limitera à observer que, dès l'instant où il a été constaté, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que le règlement des frais de l'employeur prévoyait une allocation forfaitaire pour frais de déplacement professionnels de 18'000 fr. et qu'une telle somme a été versée à l'intimé lors des périodes fiscales litigieuses, l'état de fait soumis à taxation correspond à celui décrit dans ledit règlement. Comme indiqué ci-avant, un tel règlement exclut par nature une approche individualisée (cf. supra consid. 5.1.3 et 5.2 in fine).

**5.4.** En définitive, dans la mesure où l'indemnité forfaitaire litigieuse a été versée à l'intimé 1 en application d'un règlement des frais agréé par l'autorité fiscale compétente pour ce faire, c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a retenu que celle-ci devait être considérée comme un remboursement des frais d'intervention ne constituant pas un revenu imposable de l'intéressé selon l'art. 17 al. 1 LIFD, quand bien même ce forfait dépasserait-il les frais effectifs de l'intéressé. Le grief de violation des art. 16 et 17 LIFD doit partant être rejeté.

## 6.

L'autorité recourante conteste également le bien-fondé, sous l'angle de la LIFD, de la déduction des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail de l'intimé 1 au moyen de son véhicule privé.

**6.1.** Contrairement aux frais d'intervention qui doivent être remboursés par l'employeur (cf. supra consid. 5.1.1), l'employé supporte lui-même ses frais professionnels ("Berufskosten"; cf. arrêt 2C\_316/2020 précité

consid. 3.2.1; RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, n° 32 ad art. 17 LIFD et n° 14 ad art. 26 LIFD), qu'il peut néanmoins ensuite déduire fiscalement de son revenu, pour autant que ceux-ci soient considérés comme nécessaires à l'acquisition du revenu (sur cette notion, cf. **ATF 142 II 293** consid. 3.2; arrêt 2C\_877/2018 du 7 mai 2019 consid. 4.1 et les arrêts cités; cf. également art. 1 al. 1 de l'ordonnance 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]). Le contribuable ne peut toutefois pas faire valoir la déduction de ses frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD si son employeur prend en charge ceux-ci (ce qui doit être déclaré en tant qu'indemnité pour frais professionnels sous le ch. 2.3 du certificat de salaire [à ne pas confondre avec les allocations pour frais pour les dépenses engagées par l'employé dans le cadre de son activité professionnelle déclarées sous le ch. 13 dudit certificat]; cf. commentaire n° 50 et 17 du Guide du certificat de salaire); dans ce cas de figure, la déduction ne sera admise que si le montant de la prise en charge est inférieur aux frais effectivement encourus (cf. art. 1 al. 2 ordonnance sur les frais professionnels; JEAN-BLAISE ECKERT, in Commentaire romand - Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, n° 20 ad art. 26 LIFD et la référence citée).

**6.2.** L'art. 26 al. 1 let. a LIFD régit spécifiquement les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Il prévoit que ceux-ci sont déductibles du produit de l'activité lucrative dépendante jusqu'à concurrence de 3'000 fr. Le plafonnement à 3'000 fr. de cette déduction n'existe que depuis l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2016, de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD dans sa nouvelle teneur (cf. arrêt 2C\_735/2017 du 6 février 2018 consid. 4.4; RO 2015 651). Cette limitation s'applique ainsi à partir de la période fiscale 2016 s'agissant de l'IFD. Tel n'est pas le cas en ce qui concerne les périodes fiscales antérieures.

L'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels complète l'art. 26 al. 1 let. a LIFD et prévoit (dans sa teneur applicable à l'année fiscale 2015; RO 1993 1363) qu'en cas d'utilisation d'un véhicule privé, le contribuable peut déduire, au titre des frais nécessaires à l'acquisition du revenu, les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics (al. 2). S'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les utilise, ce dernier peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits publiés dans l'appendice de l'ordonnance, la justification de frais professionnels plus élevés étant toutefois réservée, le contribuable devant alors justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (al. 3 en lien avec l'art. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Le caractère subsidiaire de la déduction des frais nécessaires d'utilisation d'un véhicule privé a été maintenu lors des modifications à compter du 1er janvier 2016 liées à la limitation à 3'000 fr. de la déduction (RO 2015 861). Pour les années 2015 et 2016, la déduction forfaitaire pour les frais de déplacement avec une voiture privée s'élevait à 0 fr. 70 par kilomètre parcouru (chap. 2 Appendice ordonnance sur les frais professionnels).

Selon les règles usuelles de répartition du fardeau de la preuve, la preuve du caractère nécessaire des frais incombe au contribuable puisqu'il s'agit de faits qui diminuent la dette fiscale (cf. **ATF 146 II 6** consid. 4.2 et les arrêts cités).

**6.3.** En l'espèce, il ressort des faits de l'arrêt attaqué, établis sans arbitraire (cf. supra consid. 3) et qui, partant, lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que, dans sa décision sur réclamation du 6 janvier 2021, l'autorité recourante a admis comme établi par l'intimé 1 que ce dernier avait effectivement parcouru un nombre de 17'954 km annuels pour des déplacements nécessaires entre son domicile et son lieu de travail au moyen de son véhicule privé, ce qu'elle ne conteste au demeurant pas devant la Cour de céans (cf. recours pp. 9-10).

L'autorité recourante soutient toutefois que, dans la mesure où l'intimé 1 n'avait pas démontré avoir effectivement parcouru avec son véhicule privé les kilomètres correspondants à l'allocation forfaitaire de 18'000 fr. qui lui avait été versée en couverture de ses trajets d'intervention, à savoir 25'714 km par an (soit 18'000 : 0.70), il faudrait considérer que l'allocation forfaitaire litigieuse aurait en réalité servi à rembourser les frais de déplacement nécessaires de l'intimé 1 entre son domicile et son lieu de travail. Il s'agirait ainsi de retenir, pour l'année 2015, un remboursement par l'employeur des frais de trajets entre le domicile et son lieu de travail pour un montant arrondi à 12'600 fr. (soit 17'954 x 0.70), respectivement en 2016 pour un montant de 3'000 fr. Les frais précités auraient ainsi été totalement pris en charge par l'employeur, de sorte qu'ils ne seraient pas déductibles selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, et le solde non utilisé de l'allocation forfaitaire devrait en outre être imposé au titre du revenu.

**6.4.** Une telle argumentation ne saurait être suivie.

Comme on l'a déjà vu (cf. supra consid. 5.1.3 et 5.2 in fine), une fois qu'un règlement des frais est agréé, les frais alloués sur la base de celui-ci sont reconnus comme des remboursements de frais imposés par l'exécution du travail, et l'autorité de taxation ne peut que vérifier qu'ils soient conformes audit règlement, une approche individualisée pour chaque contribuable étant exclue. En l'espèce, on est en présence d'un tel règlement, qui se fonde sur une approche forfaitaire de remboursement des frais de déplacement professionnels agréée par l'autorité fiscale compétente. L'autorité recourante ne saurait dès lors "détourner" l'allocation litigieuse pour l'attribuer ensuite à la couverture des frais engagés par l'employé en dehors de ses heures de travail effectif. Dans ces conditions, il n'est pas plus question d'imposer la part "non utilisée" de l'indemnité forfaitaire litigieuse n'ayant, selon la recourante, pas servi à couvrir les frais professionnels de l'intéressé.

**6.5.** Pour le reste, comme on l'a vu (cf. supra consid. 6.3), l'autorité recourante ne remet pas en cause que l'intimé 1 a démontré avoir effectué avec son véhicule privé des trajets entre le domicile et son lieu de travail de 17'954 km par an et que ceux-ci pouvaient être tenus pour nécessaires à l'acquisition du revenu au sens de l'art. 26 al. 1 LIFD. Savoir si, au vu de l'ensemble des circonstances, l'intéressé a effectivement et en sus effectué des trajets d'intervention avec son véhicule privé n'a pas à être examiné, compte tenu du système forfaitaire convenu. Ce qui importe est que les trajets entre son domicile et son lieu de travail au moyen de son véhicule privé ont été tenus pour établis par l'autorité recourante, point sur lequel le Tribunal cantonal a justement considéré qu'il ne lui appartenait pas de revenir. Dans ces conditions, c'est à bon droit que les juges précédents ont retenu que ces trajets de l'intimé 1 étaient totalement déductibles de son revenu selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, respectivement étaient déductibles à concurrence de 3'000 fr. s'agissant de l'IFD pour la période fiscale 2016, compte tenu de la modification de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD entrée en vigueur le 1er janvier 2016 (cf. supra consid. 6.1).

**7.**

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

*II. Impôts cantonal et communal*

**8.**

La notion de revenu est harmonisée (cf. art. 7 al. 1 LHID) et doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en matière d'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C\_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 10 non publié in **ATF 146 II 6**). L'art. 20 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11) a un contenu similaire à celui des art. 16 et 17 LIFD et est conforme à l'art. 7 LHID. Il en va de même s'agissant des déductions des frais d'acquisition du revenu (art. 30 al. 1 LI/VD; art. 9 al. 1 LHID [dans sa teneur avant le 1er janvier 2016 applicable à la période fiscale 2015 (RO 1991 1256), respectivement au 1er janvier 2016 s'agissant de l'année fiscale 2016 (RO 2015 993)]), qui correspondent à l'art. 26 al. 1 LIFD (RO 1991 1184 pour la période fiscale 2015, respectivement RO 2015 651 pour la période fiscale 2016).

Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent aux ICC. Il s'ensuit que le recours doit également être rejeté en tant qu'il s'y rapporte.

*III. Conclusions, frais et dépens*

**9.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC des années fiscales 2015 et 2016.

Les frais judiciaires seront supportés par le canton de Vaud, dès lors que l'autorité recourante succombe et défend un intérêt patrimonial (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF; **ATF 136 I 39** consid. 8.1.3). Le canton précité n'aura en revanche pas à payer de dépens aux intimés, puisque ceux-ci n'ont pas déposé de réponse au recours (art. 68 al. 1 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2015 et 2016.

**2.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal 2015 et 2016.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du canton de Vaud.

**4.**

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

Lausanne, le 14 octobre 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : H. Rastorfer