

BGer 2C_179/2019 vom 2. Oktober 2019

Bundesgericht, 2019-10-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_179_2019

FR: TF 2C_179/2019 du 2 octobre 2019

IT: TF 2C_179/2019 del 2 ottobre 2019

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue 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) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF), si bien qu'il convient d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

E. 1.2

A teneur de l' art. 42 al. 1 LTF , les mémoires doivent notamment indiquer les conclusions et les motifs. Ceux-ci doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit (art. 42 al. 2 phr. 1 LTF). Or, si le recourant conclut à la déduction de 6'400 fr. de frais de repas pris hors du domicile, en lieu et place des 6'080 fr. admis par le Service des contributions et confirmés par l'autorité précédente (2'880 fr. pour les repas de midi et 3'200 fr. pour les repas du soir), il ne motive aucunement sa conclusion et rien ne permet de déterminer comment il arrive à demander un tel montant. Cette conclusion doit par conséquent être déclarée irrecevable.

E. 2

Le recourant se plaint, à tout le moins implicitement, d'établissement inexact des faits par l'autorité précédente.

E. 2.1

Le Tribunal fédéral statue en principe 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 p. 156). Le recourant 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 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 2.2

En l'occurrence, le recourant se limite à présenter ses propres vision et appréciation des faits et les opposer à celles de l'autorité précédente, sans motiver, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , en quoi les faits retenus par celle-ci l'auraient été de manière arbitraire. Dans la mesure où il estime notamment que c'est à tort que la Commission de recours a passé sous silence les spécificités de son activité lucrative et qu'il est clairement établi que sa situation professionnelle est particulière, méritant de ce fait un traitement particulier, il ne saurait être suivi. Ce n'est en effet que de manière purement appellatoire qu'il affirme que ses horaires de travail sont irréguliers, alors que l'autorité précédente a expressément retenu qu'il n'avait à aucun moment démontré que tel était le cas.

En tout état de cause, l'établissement des faits tel qu'effectué par l'autorité précédente n'est de toute façon pas arbitraire, celle-ci ayant valablement expliqué que le contribuable devait supporter l'absence de preuve d'un fait diminuant sa dette fiscale (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252). C'est ainsi de manière pleinement soutenable et sans violation des règles sur le fardeau de la preuve qu'en l'absence de démonstration d'horaires irréguliers de la part du recourant, la Commission de recours a refusé de retenir cette irrégularité pour établie.

E. 2.3

Finalement, en tant que le recourant se prévaut du caractère notoire de l'irrégularité de ses horaires de travail, il ne saurait être suivi. En effet, les faits notoires, qu'il n'est pas nécessaire d'alléguer ni de prouver, sont ceux dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge. Pour être notoire, un renseignement ne doit pas être constamment présent à l'esprit; il suffit qu'il puisse être contrôlé par des publications accessibles à chacun, à l'instar par exemple des indications figurant au registre du commerce accessibles sur Internet (ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 p. 383 et les références). Or, les rapports contractuels existant entre le recourant et son employeur ne sauraient en aucun cas être considérés comme étant à ce point certains et connus du public ou du juge qu'il faille leur reconnaître le caractère de notoires. Même si l'on peut suivre le recourant lorsqu'il affirme que l'activité de contrôleur aérien nécessite, en principe, une certaine flexibilité, rien n'indique que dans la situation particulière qui est la sienne cela soit également le cas.

E. 2.4

Dans ces conditions le Tribunal fédéral appliquera le droit sur la seule base des faits retenus par l'autorité précédente.

E. 3.1

Dans sa décision, la Commission de recours a retenu que la distance séparant le domicile du recourant en 2014 de son lieu de travail était de 115 km et que le trajet en transports publics durait près de deux heures. Sur la base de ces faits, elle a considéré qu'une telle durée de trajet simple était trop longue pour être effectuée quotidiennement en transports publics et qu'il fallait donc confirmer la décision du Service des contributions, c'est-à-dire admettre en déduction du revenu du contribuable un abonnement de transports publics pour les voyages hebdomadaires, ainsi que des frais de séjour au lieu de travail. L'autorité précédente a en outre jugé qu'un montant mensuel de 700 fr. était approprié pour les frais de location d'une chambre à Genève. Pour arriver à cette conclusion, elle a constaté que le recourant avait lui-même admis que des chambres se louaient à ce prix à Genève et que ce montant représentait en outre celui admis par sa pratique constante.

E. 3.2

Pour sa part, le recourant, outre qu'il estime que la Commission de recours a omis de prendre en compte les spécificités liées à son travail (cf. consid. 2 ci-dessus), affirme qu'il ne lui faut environ qu'une heure et quart pour relier son domicile à son travail, ce qui est soutenable et qui rend la prise en compte d'un loyer à Genève inadaptée. A titre subsidiaire, il estime que la Commission de recours aurait dû tenir compte d'un montant supérieur à 700 fr. par mois pour le loyer admis en déduction et requiert au minimum la déduction de 900 fr. de dépenses mensuelles pour une location à Genève.

E. 3.3

Le litige porte ainsi sur le point de savoir si le recourant peut prétendre à la déduction de ses frais de véhicule privé ou, à tout le moins, s'il peut déduire de son revenu imposable de l'année 2014 un montant d'au moins 10'800 fr. (douze fois 900 fr.) pour une location à Genève.

I. Impôt fédéral direct

E. 4

L'art. 26 LIFD énumère les frais d'acquisition du revenu qui peuvent être déduits du produit de l'activité lucrative dépendante.

E. 4.1

Selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3'000 fr. constituent des frais professionnels déductibles. Le plafonnement à 3'000 fr. de cette déduction n'existe que depuis l'entrée en vigueur, le 1

er 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). Il ne s'applique pas au cas d'espèce, qui concerne la période fiscale 2014. En outre, l'art. 26 al. 1 let. c LIFD (dans sa version en vigueur en 2014; RO 1991 1184) dispose que sont déductibles les autres frais indispensables à l'exercice de la profession.

E. 4.2

Selon la pratique constante en matière de frais d'acquisition du revenu, il n'est pas nécessaire que ce dernier ne puisse absolument pas être réalisé sans les frais litigieux, ni qu'il existe une obligation légale de s'acquitter des déductions en cause. Constituent bien plus de tels frais d'acquisition les dépenses que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement causées par la réalisation du revenu. Il est donc nécessaire de procéder à une appréciation globale des circonstances concrètes du cas d'espèce, afin de déterminer s'il existe un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est invoquée par le contribuable et la réalisation du revenu de celui-ci (ATF 142 II 293 consid. 3.2 p. 299 et les références).

E. 4.3

L'art. 26 LIFD est complété par l'Ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1; ci-après: ordonnance sur les frais professionnels). Dans sa teneur applicable au cas d'espèce (RO 1993 1363; pour les modifications à compter du 1

er janvier 2016 liées à la limitation à 3'000 fr. de la déduction: RO 2015 861), l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur les frais professionnels prévoit qu'au titre des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, le contribuable qui utilise les transports publics peut déduire ses dépenses effectives. S'agissant spécifiquement des contribuables qui séjournent là où ils travaillent pendant les jours de travail, l'art. 9 al. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels prévoit qu'au titre des frais nécessaires de déplacement, le contribuable peut déduire les dépenses résultant du retour régulier au domicile fiscal ainsi que les frais nécessités au lieu de séjour par le déplacement entre le logement et le lieu de travail, conformément à l'art. 5.

E. 5

En tout premier lieu, il convient de retenir que le recourant, qui demande la déduction de ses frais de véhicule privé, habitait à Monthey en 2014 et se rendait tous les jours à l'aéroport de Genève pour travailler. Le trajet en transports publics a été estimé à "près de deux heures" par l'autorité précédente, alors que le recourant a affirmé que celui en voiture durait une heure et quart pour 115 km. Se pose donc en premier lieu la question de savoir si le recourant peut prétendre à déduire ses frais de véhicule privé conformément à l'art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels, c'est-à-dire si l'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise les transports publics.

E. 5.1

Au sens de l'art. 5 al. 2 et 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels, en cas d'utilisation d'un véhicule privé, le contribuable peut déduire les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics. Exceptionnellement, si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise un moyen de transports publics lorsqu'il établit qu'il ne dispose d'aucun moyen de transports publics ou qu'il n'est pas en mesure de les utiliser, il peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'art. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels ou justifier de frais professionnels plus élevés (art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable est infirme ou en mauvaise santé, lorsque la prochaine station de transports publics se trouve très éloignée de son domicile ou de son lieu de travail, lorsque le début ou la fin de l'activité lucrative a lieu à des heures qui ne sont pas compatibles avec l'horaire des transports publics ou si le contribuable dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession (arrêt 2C_440/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4.3 et les références). Ainsi, dans l'arrêt 2C_343/2011 du 25 octobre 2011 consid. 2.4, le Tribunal fédéral a considéré que la pratique zurichoise, voulant que les frais d'utilisation d'un véhicule privé étaient déductibles lorsqu'il existait un gain de temps de plus d'une heure par rapport aux transports publics, était conforme à l'art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels (cf. dans ce sens JEAN-BLAISE ECKER, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2

e éd. 2017, n. 29 ad art. 26 LIFD). Dans une jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a confirmé qu'un temps de trajet supplémentaire d'une heure en transports publics est en principe considéré comme raisonnablement exigible (arrêt 2C_187/2019 du 9 septembre 2019 consid. 6.2).

En s'en tenant aux faits tels qu'ils ressortent de la décision entreprise (cf. art. 105 al. 1 LTF ; consid. 2.1 ci-dessus), le gain de temps quotidien du recourant est effectivement de plus d'une heure (deux fois 45 minutes), ce qui permet de retenir, en application de la

jurisprudence précitée (cf. également, en relation avec la pratique valaisanne, arrêt 2C_1131/2016 du 25 avril 2017 consid. 4), qu'il n'est pas contraire à l'art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels, pour le contribuable, de déduire ses frais de véhicule privé pour se rendre à son travail, plutôt que des frais de transports publics.

E. 5.2

Toutefois, il convient de mentionner que, selon la jurisprudence, lorsque le lieu de domicile et de travail sont trop distants l'un de l'autre, l'accomplissement de trajets quotidiens jusqu'au lieu de travail est réputé inadapté aux circonstances, de sorte que les frais de transport y afférents ne sont pas reconnus comme nécessaires. La solution à cette situation consiste à considérer que l'on peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il séjourne la semaine à proximité de son lieu de travail et qu'il ne rentre à son domicile qu'en fin de semaine, le surplus des frais déductibles étant alors réglé par l'art. 9 al. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels (arrêt 2C_877/2018 du 7 mai 2019 consid. 4.4 et les références).

Dans le cas du recourant, le gain de temps théorique est ainsi certes de plus d'une heure, ce qui peut justifier l'utilisation d'un véhicule privé. Néanmoins, le Tribunal fédéral constate que le trajet quotidien en voiture est de 230 km, qui plus est sur un tronçon très fréquenté aux heures d'affluence, présentant de grands engorgements qui prolongent de manière importante sa durée. Ainsi, sur le vu de ces éléments, et en tenant compte du fait que le Tribunal fédéral a déjà confirmé qu'un trajet de 250 km pour un parcours généralement moins saturé que celui en cause devait être considéré comme étant inexigible de la part du contribuable (cf. arrêt 2C_477/2009 du 8 janvier 2010), il y a lieu de confirmer la décision de l'autorité précédente quant au caractère inadapté du trajet quotidien du recourant. Dans ces conditions, on doit admettre avec la Commission de recours qu'une déduction des frais effectifs et quotidiens du véhicule privé n'est pas raisonnable.

E. 5.3

Reste à examiner le bien-fondé de la déduction accordée, à savoir un abonnement de transports publics pour des trajets hebdomadaires, auquel s'ajoute la déduction d'un loyer fictif pour un séjour hors du domicile.

E. 5.3.1

S'agissant des trajets, c'est à juste titre que la Commission de recours a pris en compte leurs coûts hebdomadaires en transports publics et pas en voiture privée, comme le demande le recourant, invoquant implicitement une violation de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, dans sa version en vigueur en 2014. En effet, dans l'optique de trajets hebdomadaires et du fait que le travail du recourant ne nécessite pas l'utilisation d'une voiture, ce mode de calcul est adapté, ce d'autant que les autorités cantonales ont couplé cette déduction avec celle d'un loyer (fictif) à Genève. Dans un tel contexte, on peut même se demander si la déduction d'un abonnement général se justifie, dès lors que l'achat de billets simple course peut se révéler suffisant et moins onéreux. Il n'y a toutefois pas lieu d'entrer plus avant sur cette question, compte tenu de l'interdiction de la

reformatio in peius devant le Tribunal fédéral (cf. art. 107 al. 1 LTF ; arrêts 2C_1009/2017 du 28 septembre 2018 consid. 8.2 et les références, in Archives 87 p. 499).

E. 5.3.2

Quant au montant de la déduction d'un loyer de 700 fr. par mois pour le séjour hors du domicile, la Commission de recours a fixé ce montant en tenant compte des déclarations du

recourant lui-même, alléguant que les chambres à Genève se louaient à des prix variant entre 600 fr. et 1'200 fr. En admettant sur cette base un montant de 700 fr., les autorités fiscales ont procédé à une évaluation qui ne saurait être qualifiée d'abusive. Au demeurant, le recourant ne le prétend nullement, ne faisant que substituer sa propre estimation et invoquer un loyer de 900 fr., mais sans se prévaloir d'arbitraire sur ce point.

E. 5.4

Il découle de ce qui précède qu'en admettant à la fois une déduction d'un coût d'un abonnement général et d'un loyer à Genève pour la période fiscale 2014, les autorités cantonales n'ont pas violé le droit fédéral alors en vigueur.

II. Impôts cantonal et communal

E. 6

L'art. 22 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1) pose les mêmes règles que l'ancien art. 26 LIFD, de sorte que le raisonnement développé en matière d'impôt fédéral direct s'applique également en matière d'impôts cantonal et communal (cf. arrêt 2C_877/2018 du 7 mai 2019 consid. 6). Cela conduit au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal de la période fiscale 2014.

E. 7

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.