

BGer 2C 187/2019 vom 9. September 2019

Bundesgericht, 2019-09-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_187_2019

FR: TF 2C 187/2019 du 9 septembre 2019

IT: TF 2C 187/2019 del 9 settembre 2019

Regeste

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct de la période fiscale 2014, frais professionnels de l'activité lucrative dépendante | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La voie du recours en matière de droit public est ouverte (cf. art. 82 let. a, art. 86 al. 1 let. d et al. 2 et art. 90 LTF ; art. 146 LIFD et art. 73 al. 1 LHID), le recours ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

La Commission de recours a annexé à sa détermination le dossier complet de la cause, conformément à l' art. 102 al. 2 LTF , de sorte que la requête d'édition du recourant est sans objet.

E. 3

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 ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux que si un tel moyen a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41).

E. 4.1

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits constatés par l'arrêt attaqué (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356), ce que la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée (cf. art. 106 al. 2 LTF). Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué.

E. 4.2

En l'espèce, le recourant complète les faits librement, sans faire valoir ni a fortiori démontrer que les constatations des juges précédents auraient été établies de manière arbitraire ou contraire au droit. Il n'en sera donc pas tenu compte.

E. 4.3

Sous couvert d'une critique d'établissement inexact des faits, le recourant reproche à la Commission de recours de s'être " bien gardée " de tenir compte du temps nécessaire pour parquer son véhicule privé à X._____, ainsi que de la difficulté de trouver une place de parc en gare de X._____, ce qui l'obligerait à louer une place de parc privée en ville. Or, dans ces circonstances, l'augmentation du temps total de trajet quotidien n'était pas égale à 54 minutes, soit inférieure à une heure, comme les juges précédents l'avaient constaté, mais " équivalente à une heure, voire supérieure ", ce qui ne serait pas soutenable ni raisonnablement exigible. Le recourant se limite à formuler des critiques appellatoires. Il n'invoque pas l'arbitraire ni ne démontre en quoi les juges précédents auraient arbitrairement évalué le temps de trajet quotidien supplémentaire représenté par l'utilisation de la voiture et du train. Il n'y a donc pas lieu de s'écarter des constatations de l'arrêt attaqué pour statuer.

E. 5

Le litige porte sur le point de savoir si le recourant, qui exerce une activité lucrative dépendante, peut déduire de son revenu imposable ses frais de déplacement professionnels en voiture privée entre U._____, son lieu de domicile, et W._____, son lieu de travail. Impôt fédéral direct

E. 6

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

E. 6.1

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. arrêts 2C_877/2018 du 7 mai 2019 consid. 4.1). Il ne s'applique pas au cas d'espèce, qui concerne la période fiscale 2014. 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 (Ordonnance sur les frais professionnels [RS 642.118.1]). S'agissant des frais de déplacement, son art. 5 prévoit, dans sa teneur applicable au cas d'espèce (RO 1993 1363) que: 1 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. 2 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. 3 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 de l'art. 3. La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (art. 4).

E. 6.2

L'art. 5 al. 3 de l'Ordonnance sur les frais professionnels exprime le caractère subsidiaire de la déduction des frais d'utilisation d'un véhicule privé, puisque celle-ci n'est possible que s'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les utilise (arrêt 2C_745/2017 du 21 septembre 2017 consid. 2.4.1, in StE 2017 B 22.3 Nr. 119, traduit in RDAF 2018 II 149). Selon la jurisprudence, le recours aux transports

publics n'est pas raisonnablement exigible 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 (arrêts 2C_807/2011 du 9 juillet 2012 consid. 2.3.1, in RF 67/2012 p. 677; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 5.1; 2C_441/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4.3; 2C_445/2008 du 26 novembre 2008 consid. 5.3, in RDAF 2008 II p. 528; 2P.254/2002 du 12 mai 2003 consid. 3.3, in StE 2003 B 22.3 Nr. 76). Il n'est pas exclu que la durée de trajet supplémentaire total en cas de recours aux transports publics puisse aussi aboutir à ce que leur utilisation ne soit pas raisonnablement exigible (arrêt du 24 avril 1964, in Archives 33 p. 276). Un temps de trajet supplémentaire d'une heure est toutefois en principe considéré comme raisonnablement exigible (JEAN-BLAISE ECKERT, in Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la LIFD, 2 e éd. 2017, n° 29 ad art. 26 LIFD ; pour un état actuel de certaines pratiques cantonales, cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3 e éd. 2017, n° 123 ad art. 26 DBG). Le Tribunal fédéral a par ailleurs souligné que l'art. 5 de l'Ordonnance sur les frais professionnels ne prévoyait pas que le trajet professionnel doive être effectué de manière exclusive, soit uniquement au moyen d'un véhicule privé ou uniquement par les transports publics. Il a admis en l'occurrence le cumul de la déduction (forfaitaire) pour un vélo utilisé par le contribuable jusqu'à la gare et la déduction des frais de déplacement en transports publics pour le déplacement en train (arrêt 2C_745/2017 du 21 septembre 2017 consid. 2.4 et 2.5).

E. 6.3

En l'espèce, les juges précédents ont refusé au contribuable la déduction des frais de déplacement en voiture de son domicile à son lieu de travail, mais ils lui ont accordé une déduction pour un trajet mixte, cumulant une déduction pour frais de déplacement en voiture de son domicile à la gare de X. _____ et une déduction pour ses frais de déplacement en train entre X. _____ et W. _____. Les juges précédents ont d'abord considéré que les horaires de travail du recourant étaient compatibles avec un recours aux transports publics. Comparant ensuite le temps de trajet simple effectué exclusivement en voiture (24 minutes) avec le temps de trajet simple effectué de manière mixte (50 minutes au total, soit 11 minutes de voiture, 33 minutes de train et 6 minutes de trajet à pied de la gare de W. _____ au lieu de travail), ils ont constaté que le temps de trajet supplémentaire par jour en cas de recours au train était inférieur à une heure (54 minutes, soit deux fois 26 minutes), ce qui était raisonnablement exigible. Enfin, le recourant ne pouvait pas se prévaloir d'autres motifs pour revendiquer l'usage d'un véhicule privé sur l'ensemble du trajet. Le fait d'être en mesure de récupérer sa fille plus tôt à la crèche ne constituait pas un motif professionnel. L'allégation selon laquelle le recourant était astreint à des services de piquet en sus de ses horaires de jour n'était pas décisive, puisque les deux attestations de son chef d'équipe produites n'établissaient pas que le recourant avait été effectivement appelé à se déplacer, mais seulement qu'il pouvait l'être; du reste, à l'examen, ces documents montraient qu'il s'agissait d'un service de piquet prévu, afin de parer à des situations exceptionnelles, et non pas d'un service de piquet avec fourniture régulière de services.

E. 6.4

Ce raisonnement est conforme au droit fédéral. Il ne ressort pas de l'arrêt attaqué que le recourant soit infirme ou en mauvaise santé, que le début ou la fin de l'activité lucrative n'aurait pas lieu à des heures incompatibles avec l'horaire des transports publics ou que le contribuable dépendrait d'un véhicule pour l'exercice de sa profession. Le recourant ne le soutient du reste pas. Les juges précédents ont en outre dûment pris en considération la distance entre le domicile du recourant et la gare de X. _____, puisqu'ils ont admis, pour cette partie du trajet, une déduction pour déplacement en voiture. Enfin, s'agissant de la distance entre la gare de W. _____ et le lieu de travail, les juges précédents ont estimé que le recourant avait besoin de six minutes de marche, ce qui démontre que son lieu de travail n'est pas éloigné de la gare de W. _____. Enfin, on ne voit pas que les juges précédents auraient violé le droit fédéral en considérant qu'une augmentation de la durée du trajet quotidien de 54 minutes était raisonnablement exigible. Le recourant le conteste, au motif que le temps de trajet en voiture jusqu'à la gare de X. _____ (11 minutes selon les faits retenus dans l'arrêt attaqué et qui lie le Tribunal fédéral; art. 105 al. 1 LTF ; cf. supra consid. 4.3). représente près de la moitié du trajet total effectué en voiture (24 minutes). Or, pour déterminer si le temps supplémentaire de trajet incluant l'utilisation de transports publics est raisonnablement exigible, c'est la durée totale de chaque trajet qui doit être comparée (cf. supra consid. 6.2). L'argument n'est donc pas pertinent.

E. 6.5

Il découle de ce qui précède que les juges précédents n'ont pas violé le droit fédéral en jugeant que le recourant ne pouvait pas déduire entièrement ses frais de déplacement en voiture entre son lieu de domicile et son lieu de travail. Le grief de violation de l' art. 26 al. 1 let. a LIFD est partant rejeté.

E. 7

Le recourant fait valoir que l'arrêt attaqué serait contraire à des directives cantonales valaisannes. Ces directives ne sont toutefois pas mentionnées dans l'arrêt attaqué, sans que le recourant ne s'en plaigne, notamment sous l'angle de l'arbitraire. La Cour de céans ne peut, partant, entrer en matière sur ce grief.

E. 8

Le recourant voit une violation du principe de l'égalité de traitement dans le fait que la déduction de ses frais de déplacement en voiture de son domicile à son lieu de travail, qui avait été jusque là admise par le Service cantonal, lui a été refusée en 2014, alors même que la situation de fait est restée identique.

E. 8.1

L' art. 8 al. 1 Cst. , qui pose le principe de l'égalité de traitement en prévoyant que tous les êtres humains sont égaux devant la loi, vise à atteindre un traitement égal de personnes se trouvant dans une situation semblable (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 3e éd. 2013, p. 480 § 1032). C'est en ce sens que doit être comprise la jurisprudence, que cite le recourant, selon laquelle une décision viole le principe d'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (cf. ATF 143 I 361 consid. 5.1 p. 367; 142 V 316 consid. 6.1.1 p. 323).

E. 8.2

En se prévalant du principe de l'égalité de traitement pour sa propre taxation, au motif qu'elle ne serait pas " égale " aux taxations des périodes antérieures, le recourant se méprend manifestement sur sa portée. Le grief, pour autant qu'il soit formulé de manière conforme aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF , est partant rejeté.

E. 9

Rappelant que le Service cantonal lui avait accordé la déduction litigieuse dans ses décisions de taxation antérieures à 2014, le recourant reproche finalement aux juge précédents d'avoir dénié à ces décisions de taxation une autorité de force jugée. Invoquant par ailleurs le principe de protection de la bonne foi, il soutient que sa confiance a été trompée par le refus soudain du Service cantonal de lui accorder cette déduction en 2014. De jurisprudence constante, les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures. Elles n'ont donc d'autorité de force jugée que pour les périodes qu'elles touchent (ATF 140 II 157 consid. 8 p. 167; arrêts 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 7.3; 2C_509/2013 du 8 juin 2014 consid. 2.5.4; 2C_21/2013 du 5 juillet 2013 consid. 3.3; 2A.367/2005 du 20 décembre 2005 consid. 4.2.2; 2A.101/1994 du 17 juillet 1996 consid. 4c, in StE 1997 B 93.4 Nr. 4). Il s'ensuit que le contribuable ne peut pas obtenir un traitement fiscal déterminé en se prévalant de l'autorité de force jugée d'une décision de taxation et qu'il ne peut pas non plus invoquer le principe de la bonne foi s'il se fonde sur la " confiance " qu'il a mise dans des décisions de taxation antérieures. Infondés, les griefs du recourant sont rejetés.

E. 10

Ce qui précède conduit au rejet du recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. Impôt cantonal et communal

E. 11

L'art. 22 al. 1 let. a de la loi fiscale valaisanne (LF; RS/VS 642.1) pose les mêmes règles que l' art. 26 al. 1 let. a LIFD , de sorte que le raisonnement développé en matière d'impôt fédéral direct s'applique également en matière d'impôt cantonal et communal. Cela conduit également au rejet du recours en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

E. 12

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.