

BGer 2C 477/2009 vom 8. Januar 2010

Bundesgericht, 2010-01-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_477_2009

FR: TF 2C 477/2009 du 8 janvier 2010

IT: TF 2C 477/2009 del 8 gennaio 2010

Regeste

Impôt fédéral direct 2006; déduction des frais professionnels | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par une autorité cantonale judiciaire supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF/VS; RSVS 642.1]) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), le présent recours en matière de droit public ne tombe pas sous le coup d'une des exceptions mentionnées à l' art. 83 LTF . Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 et 5 ainsi que 46 al. 1 let. c LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF) par l'Administration fédérale des contributions (art. 89 al. 2 let. a LTF , art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, [LIFD; RS 642.11]), il est en principe recevable.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, qui comprend les droits de nature constitutionnelle (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l' art. 106 al. 2 LTF . Il y procède en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées, faute de quoi il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4 p. 254 s.). Le Tribunal fédéral ne peut aller au-delà des conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF).

E. 3.1

Selon l' art. 26 al. 1 LIFD , le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante peut déduire les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle, ne peuvent toutefois pas être déduits (art. 34 let. a LIFD). Selon l' art. 26 al. 2 LIFD , les frais de déplacement sont estimés forfaitairement; le contribuable peut néanmoins justifier de frais de déplacement plus élevés. La réglementation de l' art. 26 LIFD est complétée par 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 (ci-après: l'Ordonnance; RS 642.118.1), par l'Appendice du 23 septembre 2005 à l'Ordonnance (ci-après: l'Appendice; RO 2005 4815 s.) et par la Circulaire de

l'Administration fédérale des contributions du 22 septembre 1995: Déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (Archives 64, p. 701 ss).

E. 3.2

La notion de dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu recoupe celle développée par la jurisprudence sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (RO 56 2021), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994 (arrêt 2C_445/2008 du 26 novembre 2008, consid. 5.2 in RDAF 2008 II p. 528; StE 2003 B 22.3 n° 76, 2P.254/2002 consid. 3.2). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter (ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32) et qui sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu (arrêts 2C_14/2009 du 22 avril 2009, consid. 2.1 in RF 64/2009 p. 571; 2A.224/2004 du 26 octobre 2004 consid. 6.3 in RDAF 2005 II 123; 2P.254/2002 du 12 mai 2003, consid. 3.2 in StE 2003 B 22.3 n° 76 et les arrêts cités). En d'autres termes, il suffit que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il s'en abtienne (arrêt 2C_445/2008 du 26 novembre 2008, consid. 5.2 in RDAF 2008 II p. 528; ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32).

E. 3.3

Au sens de l'art. 5 de l'Ordonnance, le contribuable qui utilise les transports publics pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail peut déduire ses dépenses effectives. En cas d'utilisation d'un véhicule privé, il 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 parce qu'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 ou justifier de frais professionnels plus élevés (art. 5 al. 3 de l'Ordonnance). 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 (arrêts 2C_445/2008 du 26 novembre 2008, consid. 5.3 in RDAF 2008 II p. 528; 2A.479/1995 du 14 mai 1996, consid. 2 et les références citées). Si le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 de l'Ordonnance). Le Département fédéral des finances fixe les déductions forfaitaires pour chaque année de calcul et les publie dans un appendice joint à l'Ordonnance (art. 3 de l'Ordonnance); pour l'année de calcul 2006, la déduction forfaitaire pour les frais de déplacement avec une voiture privée s'élevaient à 65 ct. par kilomètre parcouru (Appendice). Le canton du Valais n'a pas fait usage de la possibilité de fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires en fonction du nombre de kilomètres parcourus (art. 5 al. 4 de l'ordonnance), contrairement à d'autres cantons (par exemple, le canton de Vaud; cf. arrêt 2A.4/2006 du 26 juin 2006). Fixé à 65 ct/km pour 2006, le prix forfaitaire correspond au coût moyen pour 15'000 km par année d'une voiture d'environ 1'600 cm³ environ. 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. Comme l'a déjà constaté

le Tribunal fédéral (cf. arrêt 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.

E. 3.4

Lorsque le lieu de domicile et de travail sont trop distants l'un de l'autre, le parcours journalier jusqu'au lieu de travail apparaît inadapté aux circonstances, conformément au critère de "ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable" ("Zumutbarkeit"), de sorte que les frais de transport qui en résultent ne peuvent être qualifiés de nécessaires (arrêt 2C_445/2008 du 26 novembre 2008, consid. 5.3 in RDAF 2008 II p. 528). Dans ce cas, il peut raisonnablement être exigé du contribuable qu'il séjourne la semaine à proximité de son lieu de travail et ne rentre à son domicile qu'en fin de semaine. Le surplus des frais déductibles est alors réglé par l'art. 9 de l'Ordonnance. Selon l'al. 4 de cette disposition, "au titre de 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 [de l'Ordonnance]".

E. 3.5

En matière fiscale, l'autorité établit 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 (arrêts 2C_199/2009 du 14 septembre 2009, consid. 3.1; 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4 et les références citées).

E. 4

Le principe de la praticabilité de l'impôt permet au législateur, dans une certaine mesure, de simplifier les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée, à l'instar de l' art. 26 al. 2 LIFD , qui prévoit la fixation forfaitaire des frais de transport déductibles entre le domicile et le lieu de travail (arrêt 2A.4/2006 du 26 juin 2006, consid. 6; cf. aussi Peter Locher, Praktikabilität im Steuerrecht - unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern -, in Steuerrecht: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995, p. 189 ss, p. 190 et les références citées). L'effet de simplification voulu par le législateur serait supprimé et par conséquent l' art. 26 al. 2 LIFD relatif à la déduction forfaitaire des frais de transport serait violé si, d'une manière générale, le contribuable pouvait déduire tout à la fois des frais forfaitaires et des frais effectifs pour une même dépense d'acquisition de son revenu imposable (cf. Jean-Blaise Eckert, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n° 24 ad art. 26 LIFD). En règle générale, le contribuable a le choix soit d'utiliser les déductions forfaitaires, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés, de présenter les pièces justificatives, ce qui implique l'établissement détaillé de l'ensemble des coûts fixes et variables, en particulier du véhicule utilisé, sous déduction d'une part privée pour les kilomètres effectués à titre privé et pour le choix d'un véhicule plus luxueux conformément à l' art. 34 let. a LIFD (Bruno Knüssel, in: Zweifel/Athanas [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Bâle/Genève/Monaco 2000, n. 18 ad art. 26 LIFD ; Jean-Blaise Eckert, op. cit., n° 31 ad art. 26 LIFD). Ceci explique qu'il n'est pas admissible de combiner frais forfaitaires et frais effectifs pour calculer le même poste de dépenses (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n° 75 ad art. 26 LIFD). Les

forfaits constituent du reste des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système. Ainsi, le contribuable qui s'estime défavorisé doit prouver les frais qui allègent son imposition et supporter les conséquences de l'absence de justificatif (arrêt 2A.4/2006 du 26 juin 2006, consid. 7.3; cf. Jean-Blaise Eckert, op. cit., n° 23 s. ad art. 26 LIFD ; Denis Berdoz/ Marc Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in Les procédures en droit fiscal, 2e éd., Berne 2005 p. 527 ss, p. 656).

E. 5.1

En l'espèce, c'est sans le concours du contribuable que la Commission de recours a établi que les frais de location annuelle d'une place de parc à Sion s'élevaient à 600 fr. et constaté que les frais forfaitaires de transport en véhicule privé entre Conthey et Sion (312 fr.) étaient inférieurs au prix de la place de parc qu'aurait dû payer le recourant en utilisant les transports publics depuis Sion (art. 5 al. 2 de l'Ordonnance). L'Administration fédérale des contributions ne met pas en cause cet aspect de la décision attaquée, qui relève au demeurant des règles de procédure fiscale cantonales, notamment de la portée de la maxime d'office. Elle ne s'en plaint à tout le moins pas dans les formes requises par l' art. 106 al. 2 LTF .

E. 5.2

L'Administration fédérale des contributions ne s'oppose pas non plus à ce que les dépenses que le contribuable aurait eues en transports publics au sens de l'art. 5 al. 2 de l'Ordonnance comprennent aussi un déplacement en véhicule privé entre son domicile et la gare de Sion en début et fin de semaine, parce que l'on ne peut exiger de lui qu'il utilise uniquement les transports publics. Elle ne conteste pas non plus le fait qu'avec cette solution théorique, le contribuable aurait eu des dépenses liées à l'usage de son véhicule, notamment pour la location d'une place de parc. Le Tribunal fédéral ne pouvant aller au delà des conclusions des parties (art. 107 LTF), il n'y a pas lieu d'examiner ces points.

E. 5.3

L'Administration fédérale des contributions ne fait, à bon droit, pas grief non plus à la Commission de recours d'avoir calculé ces frais putatifs en utilisant les forfaits, puisque, conformément à l'art. 5 al. 3 de l'Ordonnance, l'on ne pouvait raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise uniquement les transports publics pour cette partie du trajet. Elle reproche en revanche à juste titre à la Commission de recours d'avoir accordé, en sus des forfaits qui comprennent déjà la location d'une place de parc, un loyer pour une telle place. Le calcul hybride effectué par la Commission de recours réduit à néant l'effet de simplification des forfaits voulu par le législateur fédéral lorsqu'il a édicté l'art. 5 al. 3 de l'Ordonnance. Au surplus, il ouvre la porte à de nombreuses incertitudes et à des inégalités de traitement, comme le montre la décision attaquée. Pour éviter une double déduction des mêmes frais, la Commission de recours s'est en effet trouvée contrainte de réduire ex aequo et bono ("tout bien considéré") de 600 à 500 fr. le coût annuel de la place de parc ajouté au coût kilométrique forfaitaire. Ce faisant, elle s'est octroyée un pouvoir d'appréciation que le législateur fédéral ne lui confère aucunement. Enfin, s'agissant d'un calcul de frais hypothétiques, il n'y a pas lieu d'autoriser le contribuable à prouver qu'il aurait eu réellement des frais plus élevés que ceux qui sont fixés forfaitairement pour la part de trajet en véhicule privé, puisque ces frais ne sont par définition pas effectifs. En effectuant un calcul hybride pour déterminer les déductions relatives aux frais de transport du

contribuable, la Commission de recours a violé le droit fédéral. La décision attaquée doit être annulée pour ce motif et le recours admis.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. Le chiffre 1 du dispositif de la décision rendue le 20 mai 2009 par la Commission de recours est annulé en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2006 et le revenu imposable nouvellement fixé à 52'137 fr. Succombant, le contribuable intimé doit supporter un émolument judiciaire (art. 65 et 66 LTF).

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