

# BGer 9C 51/2019 vom 30. März 2020

Bundesgericht, 2020-03-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_51\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_51_2019)

FR: TF 9C 51/2019 du 30 mars 2020

IT: TF 9C 51/2019 del 30 marzo 2020

## Regeste

Impôts cantonal et communal, impôt fédéral direct | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

---

### E. 2

La décision attaquée concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible lorsque les problèmes juridiques qui se posent sont identiques pour les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, il sera statué dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 262 s.).

### E. 3

Le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF ). Il fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51) - ou en violation du droit ( art. 105 al. 2 LTF ). Le recourant qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF ) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ).

### E. 4.1

L'objet de la contestation porte sur la déduction des frais professionnels des recourants pour la période fiscale 2015, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Seront examinées séparément les questions des frais de formation professionnels de la recourante (consid. 5), ainsi que des frais de déplacements du recourant (consid. 6).

### E. 4.2

Les recourants se limitent à prendre des conclusions cassatoires, à l'exclusion de toutes conclusions en réforme (cf. art. 107 al. 2 LTF ). Ce procédé est exceptionnellement admis lorsque l'autorité de céans, en cas d'admission du recours, ne serait de toute façon pas en mesure de statuer elle-même sur le fond ( ATF 134 III 379 consid. 1.3 p. 383; 133 III 489 consid. 3.1 p. 490). A la lumière de la motivation du recours, on comprend que les recourants visent l'annulation de la taxation fiscale 2015 afin que les frais de déplacements de l'époux puissent être pris en considération en 2015, et les frais de formation de l'épouse

ne soient pas pris en considération en 2015. En ce sens, les conclusions sont recevables, étant précisé que l'objet de la contestation se limite à la période fiscale 2015.

#### **E. 5.1.1**

Selon les art. 26 al. 1 let. d LIFD et 30 al. 1 let. d de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (RS-VD 642.11; ci-après: LI-VD), dans leur version applicable jusqu'au 31 décembre 2015, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. D'après les art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI-VD, également dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais de formation professionnelle.

#### **E. 5.1.2**

Ce système a été simplifié avec l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (RO 2014 1105) qui a entraîné l'abrogation des art. 26 al. 1 let. d et 34 let. b LIFD, ainsi qu'une modification de l'art. 9 LIHD. Sur le plan cantonal (vaudois), les modifications de la LIHD ont conduit à l'abrogation, depuis le 1er janvier 2016, de l'art. 30 al. 1 let. d LI-VD. Désormais, à partir de la période fiscale 2016, il est prévu à l'art. 33 al. 1 let. j LIFD, de même qu'à l'art. 37 al. 1 let. l LI-VD, que sont déduits du revenu les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12'000 francs pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes: il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II (ch. 1), il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II (ch. 2).

#### **E. 5.1.3**

Les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 restent néanmoins applicables aux litiges portant sur la période fiscale 2015, car il n'existe aucune règle de droit transitoire prévoyant une solution différente (cf. arrêts 2C\_588 + 589/2015 du 1er février 2016 consid. 4.1; 2C\_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5, in RF 70/2015 p. 806).

#### **E. 5.2.1**

La recourante demande que les frais d'inscription au CAS ne soient pas pris en considération pour la période fiscale 2015, afin qu'ils puissent être imputés sur la période fiscale 2016. Son intérêt à recourir résulterait du fait que si ces frais ne pouvaient pas être rattachés à l'année 2015, elle aurait la possibilité de faire valoir cette déduction dans le cadre de la période fiscale 2016 (et donc sous le champ d'application de la nouvelle réglementation en la matière).

#### **E. 5.2.2**

Ainsi que la juridiction cantonale l'a admis à juste titre, l'examen du caractère déductible des frais de formation de la recourante (CAS) implique de déterminer, au préalable, la période fiscale au cours de laquelle de telles dépenses peuvent être prises en considération. A cet égard, le tribunal a constaté que la recourante s'était acquittée des frais d'inscription au CAS le 1er décembre 2015, à hauteur de 10'300 fr., dont les enseignements avaient été dispensés durant l'année 2016. Selon les premiers juges, le critère de la date du paiement des frais est décisif en l'espèce pour fixer le droit et la période fiscale déterminants.

### **E. 5.3**

Plusieurs critères pourraient être retenus pour déterminer la période fiscale à laquelle les frais d'inscription au CAS seraient susceptibles d'être rattachés, singulièrement la date de la facture, celle de son paiement, ou celle de l'époque du déroulement de la formation.

#### **E. 5.3.1**

L'intimée a pour pratique de tenir compte de la date du paiement comme date déterminante pour la réalisation des frais de formation. Si cette pratique est expressément mentionnée dans les "Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration des personnes physiques" depuis la période fiscale 2016, les instructions accompagnant la déclaration fiscale 2015 ne contenaient en revanche pas cette précision. Auparavant, le Tribunal fédéral avait eu l'occasion de préciser que la LIFD n'avait pas défini le moment de la réalisation des frais de perfectionnement (cf. arrêt 2A.151/2005 du 1<sup>er</sup> novembre 2005 consid. 4.4), la doctrine précisant uniquement que les frais professionnels doivent, en principe, être rattachés à la période de calcul pendant laquelle le revenu, auquel ils sont liés, est acquis (arrêt 2A.151/2005 précité, consid. 4.3; ECKERT, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2017, 2<sup>e</sup> éd., nos 15 ss ad art. 26 LIFD ;

RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum BDG, Zurich 2016, 3<sup>e</sup> éd., n° 65 ss ad art. 26 LIFD ). Si le Tribunal fédéral avait souligné dans l'arrêt 2A.151/2005 l'absence d'un critère généralement reconnu et praticable en la matière, il avait admis que les dates de la facture ou de son paiement n'avaient pas de valeur absolue, les pratiques cantonales variant d'ailleurs d'un canton à l'autre (consid. 4.3 in fine) et les autorités de taxation étant libres d'opter pour la date du paiement plutôt que pour celle de l'établissement de la facture (consid. 4.4, premier paragraphe).

#### **E. 5.3.2**

Avec l'instance précédente, il faut relever que les frais de formation présentent la particularité d'être généralement acquittés avant le début des cours, ce qui les distingue d'autres frais, tels que les frais d'entretien ou de maladie pour lesquels il est communément admis de retenir la date du paiement au cours de la période fiscale comme étant déterminante. A cela s'ajoute qu'il est parfois impossible de rattacher de telles dépenses à une période fiscale spécifique, compte tenu du fait que la formation peut s'étendre sur plusieurs années civiles. En l'espèce, le CAS suivi ne s'apparente pas à une réinsertion professionnelle permettant une réintégration du marché du travail dans les meilleurs délais, mais relève plutôt d'une formation professionnelle qui déploie des bénéfices sur plusieurs années. En l'absence d'éléments concrets relatifs à formation professionnelle suivie et compte tenu du fait que la durée de la formation et la date des examens effectués par la recourante sont incertains (les documents produits par la recourante concernent le programme d'une formation qui s'est déroulée pendant l'année 2017), on ne saurait retenir que la formation ne concernait a priori que l'année 2016 et qu'elle ne s'était pas étendue sur une période plus longue.

#### **E. 5.3.3**

L'application du principe de la périodicité des frais de perfectionnement et de reconversion pose ainsi des difficultés particulières, si bien qu'il n'était pas contraire à l'art. 26 al. 1 let. d LIFD de ne pas imputer les frais d'inscription au CAS sur la période fiscale durant laquelle la formation a été dispensée. Quant à l'arrêt 2A.151/2005 invoqué par la recourante, il ne lui est d'aucun secours, car dans cette affaire le contribuable avait acquitté la facture et suivi les

cours pendant la même année civile (2001), alors que dans le présent cas les enseignements avaient été dispensés à partir de l'année civile (2016) qui avait suivi celle où la facture avait été émise et réglée (2015), c'est-à-dire au cours de périodes fiscales différentes. Par ailleurs, les autorités cantonales de taxation sont libres d'opter pour un critère de rattachement ou un autre, sous réserve du respect des autres principes constitutionnels régissant l'activité administrative. Le critère retenu par l'autorité de taxation fiscale étant effectivement objectif et d'application aisée, les règles applicables sont celles qui étaient en vigueur au moment où le paiement des frais d'inscription au CAS a été effectué, le 1er décembre 2015. Ce paiement n'est donc susceptible de grever que la période fiscale en cause, soit 2015.

#### **E. 5.4**

La recourante ne discute pas les autres motifs pour lesquels le Tribunal cantonal a confirmé le refus de l'intimée d'admettre la déductibilité des frais du CAS pour la période fiscale 2015. En particulier, elle ne conteste pas le défaut de collaboration qui lui est reproché ( art. 123 ss LIFD ), lequel a consisté - selon les constatations de l'autorité précédente qui lient le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF ) - dans son refus de donner suite aux demandes de renseignements et de produire toutes pièces utiles à l'examen de sa cause. A défaut de grief à l'encontre de ce point du jugement attaqué, il n'y a donc pas lieu d'en examiner le bien-fondé.

#### **E. 6**

Le litige porte ensuite sur le point de savoir si le recourant, qui exerce une activité lucrative dépendante, peut déduire de son revenu imposable, dans le cadre de la taxation fiscale 2015, ses frais de déplacement professionnels en voiture privée entre C.\_\_\_\_\_, son lieu de domicile, et D.\_\_\_\_\_, son lieu de travail.

##### **E. 6.1**

Aux termes de l' art. 26 al. 1 let. a et al. 2 LIFD et de l'art. 30 al. 1 let. a et al. 2 LI-VD, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Selon l'art. 5, al. 1 à 3, de l'Ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (RS 642.118.1), également dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, 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 (al. 1). 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 de l'art. 3. La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (art. 4). 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. Ainsi, 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. 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. Un temps de trajet supplémentaire d'une heure est toutefois en principe considéré comme raisonnablement exigible (arrêt 2C\_187/2019 du 9 septembre 2019 consid. 6.2).

#### **E. 6.2.1**

En ce qui concerne la déduction des frais de transport en véhicule privé du recourant, en relation avec son activité lucrative dépendante, les juges cantonaux se sont référés au calculateur d'itinéraire en ligne "Google Maps" pour comparer les durées des trajets entre le domicile du recourant à C. \_\_\_\_\_ et son lieu de travail à D. \_\_\_\_\_. Ils ont constaté qu'avec les transports publics, le temps du trajet à l'aller dure entre 1 h 20 et 1 h 30 et que le temps du trajet de retour est plus moins équivalent. En véhicule privé, il faut consacrer entre 45 min. et 1 heure à l'aller et 50 min. à 1 h 05 au retour. Cela étant, le tribunal cantonal a admis que le gain de temps n'était pas significatif au point que l'option du trajet en véhicule privé dût s'imposer de manière objective et raisonnable. Le choix du recourant d'effectuer les trajets en véhicule privé relevait ainsi de la pure convenance personnelle.

#### **E. 6.2.2**

Le recourant reproche à l'autorité précédente d'avoir écarté ses offres de preuve pour déterminer les temps des trajets (calculateur Via Michelin, horaire CFF) sans motiver son choix. A son avis, les constatations de fait sont manifestement inexactes ( art. 97 al. 1 LTF ), en particulier quant à la durée du trajet de retour qui ne serait pas à peu près équivalente à celle de l'aller. Il soutient que le gain de temps en voiture s'élève à plus d'une heure, et non seulement à une heure comme les premiers juges l'ont admis à tort. Par conséquent, ses frais de véhicule devraient être pris en compte forfaitairement. Le recourant demande ainsi le renvoi de la cause aux premiers juges, respectivement à l'administration, pour complément d'instruction et nouvelle décision, car le Tribunal cantonal n'a pas examiné s'il avait effectivement utilisé son véhicule.

#### **E. 6.3**

Avec les premiers juges, il faut rappeler que lorsqu'un contribuable veut faire valoir qu'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise un moyen de transport public, il lui incombe de prouver que tel est bien le cas (arrêt 2C\_343/2011 du 25 octobre 2011 consid. 3.3; arrêt 2C\_461/2015 du 12 avril 2016 consid. 5). Une partie ne saurait simplement, comme en l'espèce, renvoyer aux écritures qu'elle avait déposées devant l'instance précédente pour en déduire que ses moyens de preuve ont été mal appréciés. A défaut d'explications suffisantes, les griefs du recourant ne permettent pas de qualifier les constatations de l'autorité précédente relatives à la durée de déplacements comme étant manifestement inexactes au sens de l' art. 97 al. 1 LTF . Certes, les juges cantonaux n'ont pas exposé les motifs pour lesquels ils n'ont pas fixé les temps des trajets en fonction de la méthode proposée par le recourant, soit par l'application "Via Michelin". Cela n'a toutefois pas d'incidence sur l'issue du litige, dès lors que le résultat n'est pas arbitraire. En effet, on peut constater qu'il n'existe en définitive que très peu de différences entre les calculateurs d'itinéraires "Via Michelin" et "Google Maps" s'agissant de la durée des trajets en voiture, aussi bien pour l'aller que pour le retour. Si l'on détermine le temps à parcourir entre le domicile du recourant et son lieu de travail au moyen des transports publics par le biais du site des CFF ("cff.ch"), il apparaît qu'il existe au moins toutes les heures une possibilité

d'effectuer les trajets qui durent chacun environ une demi-heure de plus que les déplacements en voiture, cela non seulement à l'aller mais aussi au retour. Le recourant ne prétend pas qu'il ne pourrait pas choisir le moment le plus avantageux pour ses déplacements. En outre, il ne démontre pas que ses horaires de travail seraient incompatibles avec l'offre des transports publics, ni qu'il avait des horaires de travail irréguliers. Dès lors que la différence de temps en cas d'utilisation des transports publics par rapport aux déplacements en voiture avoisine une heure par jour environ, elle est ainsi raisonnablement exigible (cf. consid. 6.1 supra). Le recourant n'a donc pas droit à la déduction forfaitaire de ses frais de véhicule. Sur ce point, le recours est infondé.

#### **E. 7**

Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de la procédure ( art. 66 al. 1 LTF ).

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