

BGer 9C 658/2024 vom 23. Juli 2025

Bundesgericht, 2025-07-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_658_2024

FR: TF 9C 658/2024 du 23 juillet 2025

IT: TF 9C 658/2024 del 23 luglio 2025

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Valais et impôt fédéral, période fiscale 2021
| Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 149 II 462 consid. 1.1 et les références). L'intitulé erroné d'un acte n'influence pas sa recevabilité, pour autant que l'écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit qui est ouverte (ATF 148 I 160 consid. 1.1 et la référence).

E. 1.2

Le présent recours est dirigé contre une décision de la Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal. Il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est ouverte (cf. aussi l' art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14]). La Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant pour les impôts cantonaux et communaux, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, ce qui est admissible (ATF 142 II 293 consid. 1.2 et la référence). Elle a déclaré sans objet le recours cantonal en tant qu'il portait sur l'impôt fédéral direct, compte tenu de la nouvelle décision de taxation du 24 août 2023, considérant que les recourants avaient été mis au bénéfice par le SCC de la déduction maximale prévue pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, soit d'un montant de 3'000 fr. (art. 26 al. 1 let. a LIFD [RS 642.11], dans sa version en vigueur du 1er janvier 2016 [RO 2015 651] au 31 décembre 2022 [RO 2022 575]). Les recourants ne contestent pas cette argumentation, même implicitement, ni ne prennent de conclusions sur l'impôt fédéral direct. En ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, le Tribunal cantonal a rejeté leur recours dans la mesure où la décision de taxation du 24 août 2023 ne l'avait pas rendu sans objet. Il a jugé que les recourants avaient droit à une déduction de 11'005 fr. sur le montant revendiqué de 13'445 fr. Aussi, il résulte de ce qui précède que le recours porte exclusivement sur les impôts cantonaux et communaux pour la période fiscale 2021.

E. 1.3

L'arrêt attaqué est 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). Les contribuables ont qualité pour recourir (cf. art. 73 al. 2 LHID , en lien avec l' art. 89 al. 1 et al. 2 let. d LTF). Le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il contrôle en principe librement le respect du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application aux dispositions de la LHID, lorsque cette loi ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons (ATF 150 II 346 consid. 1.5.2). Tel est le cas s'agissant du principe de la déductibilité à titre de frais professionnels des frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, même si les cantons sont libres de fixer un montant maximal déductible (cf. art. 9 al. 1 LHID ; arrêt 9C_706/2022 du 23 novembre 2023 consid. 2.1 et la référence).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (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 150 II 346 consid. 1.6; 147 I 73 consid. 2.2 et les références). Conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

E. 3.1

Le litige porte exclusivement sur la détermination de la déduction admissible du revenu imposable des recourants en matière d'impôts cantonaux et communaux pour la période fiscale 2021, à titre de frais professionnels, étant précisé qu'ils sont déjà au bénéfice d'une déduction de 11'005 fr. sur le montant revendiqué de 13'445 fr. Plus précisément, il s'agit de savoir si l'on peut raisonnablement exiger de A.A. _____ qu'il emprunte les transports publics plutôt que son véhicule privé pour se rendre de son domicile (U. _____) à son lieu de travail (V. _____).

E. 3.2

À teneur de l' art. 9 al. 1 LHID , les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. L'art. 22 al. 1 let. a de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; rs/VS 642.1) dispose que les frais professionnels qui peuvent être déduits du revenu sont notamment les frais de déplacement entre le domicile fiscal et le lieu de travail. Les art. 9 al. 1 LHID et 22 al. 1 LF/VS ont un contenu identique à celui de l' art. 26 al. 1 let. a LIFD . Les principes développés et la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent donc aussi aux impôts cantonaux et communaux (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées; arrêt 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.1 et les références). 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 150 II 11 consid. 4.1 et les références).

E. 4.1

La juridiction cantonale a retenu que A.A. _____ avait un temps de déplacement total aller-retour en voiture de quelque 50 minutes par jour, soit 36 minutes en voiture et 15 minutes à pied. S'agissant du temps de trajet en transports publics, elle a estimé que celui-ci nécessitait 4 minutes à vélo jusqu'à la gare de U. _____, entre 20 et 30 minutes en train, ainsi que 14 minutes à pied depuis la gare jusqu'au bâtiment de son employeur. Elle a ainsi arrondi le temps de trajet à 50 minutes par trajet, soit environ 1 heure et 40 minutes pour l'aller-retour. L'économie de temps réalisée grâce à l'utilisation d'un véhicule privé était dès lors inférieure à une heure par jour (environ 50 minutes en voiture, contre 1 heure et 40 minutes en transports publics). Dans ces conditions, les recourants ne pouvaient pas prétendre la déduction des frais effectifs liés à l'usage privé du véhicule, sous réserve de 26 samedis et 12 dimanches par année, durant lesquels l'usage des transports publics entraînerait un surcroît de temps de trajet supérieur à une heure. Dans la mesure où l'administration acceptait la prise en compte de 70 allers-retours en voiture par année, la nouvelle décision de taxation apparaissait "pour le moins favorable".

E. 4.2

Les recourants ne contestent pas la prise en compte de 70 allers-retours en voiture par année. Ils font valoir, en substance, que l'imposition d'un mode de transport déterminé à A.A. _____ (train et vélo ou marche) constitue une atteinte à ses droits et libertés, en particulier à son droit au respect des conditions minimales de santé et de bien-être. Les alternatives aux déplacements en véhicule privé entraîneraient en particulier une perte de temps substantielle, laquelle affecterait directement son temps de repos, sa santé et sa vie privée, ainsi qu'une perturbation dans l'organisation de son travail en équipe. La durée des trajets estimée serait irréaliste, notamment en ce qui concerne l'usage du vélo, dont les contraintes pratiques (verrouillage avec un cadenas, stationnement, etc.) auraient été ignorées. Ils font ainsi valoir une perte de temps oscillant entre 54 et 61 minutes par jour, sans compter les retards causés par la circulation, la météo, la recherche de places libres pour le vélo, etc. L'usage des transports publics nécessiterait enfin des investissements que les recourants estiment qu'ils ne sauraient être contraints d'assumer (abonnement CFF, vélo, cadenas), alors que A.A. _____ dispose déjà d'une voiture, et qu'il ne souhaite pas marcher plus de trois kilomètres.

E. 5.1

Selon l'art. 5 al. 2 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 (ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1), sont déductibles, à titre de frais de déplacement, les dépenses nécessaires liées à l'utilisation des transports publics (let. a) ou les frais nécessaires par kilomètre parcouru au moyen d'un véhicule privé, pour autant qu'il n'existe pas de transports publics ou qu'il ne puisse pas être exigé du contribuable qu'il les utilise (let. b). 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_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.3 et les références). De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a considéré 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, et que la pratique y relative était conforme à l'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels (arrêts 9C_645/2022 du 20 février 2023 consid. 5.2 et les arrêts cités; 2C_343/2011 du 25 octobre 2011 consid. 2.4, publié in RF 67/2012 p. 43). En particulier, concernant le canton du Valais, il a admis la déductibilité des frais d'utilisation d'un véhicule privé lorsque cela permet au contribuable de gagner plus d'une heure par jour par rapport aux transports publics (arrêt 9C_264/2023 du 4 septembre 2023 consid. 3.3 et la référence).

E. 5.2

En l'espèce, les recourants n'apportent aucun argument sérieux et objectif en faveur d'un changement de jurisprudence (sur les conditions d'un revirement de jurisprudence, voir ATF 149 III 28 consid. 6.2.3.1 et la référence). La réglementation en matière de dépenses d'acquisition du revenu comprend nécessairement un certain schématisme, en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer. Dès lors, la jurisprudence admet que les autorités fiscales fondent leur estimation sur le résultat de calculateurs d'itinéraires en ligne, tels que "Via Michelin", "Google Maps", "TCS", etc. (arrêts 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 3.2; 9C_51/2019 du 30 mars 2020 consid. 6.3), pour autant que ce schématisme reste dans certaines limites et ne tombe pas dans l'arbitraire. À l'inverse de ce que semblent soutenir les recourants, la réglementation fiscale ne garantit par ailleurs pas la prise en charge des préférences individuelles, fussent-elles dictées par des considérations de confort, de commodité ou de préférence personnelle. Il ne s'agit pas de nier les désagréments que peuvent représenter certaines contraintes pratiques, tels que les aléas météorologiques, le temps nécessaire au stationnement ou au verrouillage d'un vélo, mais de rappeler qu'en l'absence de preuve concrète d'une impossibilité ou d'une inadéquation manifeste pour prendre et se déplacer en transport public, ces considérations ne sont pas déterminantes au regard des exigences posées par le droit fiscal. Si le caractère nécessaire de l'emploi d'un véhicule privé dépend des circonstances, la pratique est stricte, en ce sens où, pour admettre une déduction, il faut un temps de trajet quotidien en transports publics supplémentaire d'une heure par rapport à l'emploi d'un véhicule privé (arrêt 9C_645/2022 du 20 février 2023 consid. 5.2 et les références). À cet égard, selon les faits constatés par l'autorité précédente, de manière à lier le Tribunal fédéral (consid. 2.2 supra), le gain de temps réalisé par A.A._____ en recourant à un véhicule privé était inférieur à une heure par jour par rapport à l'usage des transports publics en 2021, les durées respectives des trajets étant d'environ 50 minutes en voiture et de 1 heure et 40 minutes en transports publics. Les recourants affirment certes que, dans certaines circonstances, A.A._____ pourrait perdre jusqu'à 61 minutes par jour, mais n'établissent nullement, par leur seule affirmation, l'arbitraire des constatations cantonales. Dans ces conditions, la juridiction cantonale pouvait retenir, à juste titre, qu'un surcroît de temps d'environ 50 minutes en transports publics restait raisonnablement exigible pour un trajet aller-retour quotidien. Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette appréciation.

E. 5.3

Pour le surplus, les griefs des recourants de violation de la sphère privée et de la liberté personnelle, au sens des art. 10 al. 2 et 13 Cst. , doivent être écartés dans la mesure de leur recevabilité. Pour autant que ces dispositions puissent être invoquées et que la motivation à leur propos soit suffisante (cf. art. 106 al. 2 LTF), les recourants ne contestent nullement que la restriction de ces droits fondamentaux est fondée sur une base légale, répond à un intérêt public et est proportionnée (cf. art. 36 Cst.). Aucune norme légale ou réglementaire appliquée dans le présent litige n'impose par ailleurs aux recourants d'emprunter les transports publics ni ne les empêche de recourir à leur véhicule privé. La réglementation en cause se limite à encadrer, dans un souci de cohérence fiscale et d'égalité de traitement des contribuables devant l'impôt, les conditions permettant de bénéficier de la déduction des frais afférents à l'usage d'un véhicule privé. Les recourants conservent donc, sans restriction, la liberté de choisir le mode de transport qui leur convient le mieux, mais ils ne bénéficient de déductions en matière de frais d'acquisition du revenu qu'aux conditions prévues par la loi.

E. 6

Mal fondé, le recours doit être rejeté en application de la procédure simplifiée de l' art. 109 al. 2 let. a LTF . Les recourants supporteront 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.