

BGer 9C_719/2022 vom 4. April 2024

Bundesgericht, 2024-04-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_719_2022

FR: TF 9C_719/2022 du 4 avril 2024

IT: TF 9C_719/2022 del 4 aprile 2024

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu 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) qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l' art. 146 LIFD [RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

E. 1.2

La juridiction cantonale a rendu un seul arrêt valant pour les impôts en matière d'IFD et des ICC pour les périodes fiscales 2015 et 2016, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Au surplus, le recours a été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let . c et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par les destinataires de la décision attaquée, qui ont qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 1.3

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155).

E. 1.4

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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 . La partie recourante 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 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2 et les références).

E. 2

Compte tenu des conclusions et motifs du recours, le litige porte uniquement sur la déduction du revenu imposable (IFD et ICC) du contribuable des montants de 11'950 fr. pour l'année 2015 et de 28'900 fr. pour l'année 2016, à titre d'amortissements sur son véhicule. Il s'agit singulièrement d'examiner si le véhicule en cause doit être qualifié

d'élément de la fortune commerciale ou de la fortune privée du contribuable pour les périodes fiscales 2015 et 2016. Dans ce contexte, on rappellera que l'Office d'impôt a admis la déduction des frais de véhicule revendiqués par le contribuable comme déduction des frais de trajet (domicile/lieu de travail) au moyen d'un forfait kilométrique, ce que les recourants ne remettent pas en cause.

II. Impôt fédéral direct

E. 3.1

L'art. 18 al. 1 LIFD prévoit que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Conformément aux art. 27 ss LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, en particulier les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial (art. 27 al. 2 let. a et art. 28 LIFD). Selon ces dispositions, des amortissements ne sont admis que si le bien amorti appartient à la fortune commerciale; ils sont exclus sur des biens faisant partie de la fortune privée (arrêts 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 7.2.1; 2A.511/1997 du 17 août 1999 consid. 2a).

Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (arrêts 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2; 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2). Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante. Si un contribuable utilise son véhicule aussi bien pour des trajets privés que professionnels, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (arrêt 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2).

E. 3.2

En vertu de l'art. 18 al. 2, 3e phrase, LIFD, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de la fortune commerciale, c'est la fonction technique et économique de chaque élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2; arrêt 2C_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 4.2 et les références).

Lorsque des biens alternatifs, à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée, font l'objet d'un usage mixte, c'est-à-dire d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée (par exemple, une maison privée utilisée accessoirement comme cabinet médical ou un véhicule utilisé à des fins

professionnelles et privées; arrêt 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2 et les références), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD). En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales (cf. 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2). En d'autres termes, un bien sera toujours attribué à la fortune commerciale lorsqu'il "sert essentiellement les intérêts de l'activité indépendante" (cf. Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation directe des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1, p. 98). Dans ce contexte, c'est la fonction effective du bien qui est déterminante (cf. arrêt 2C_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 4.2 et 4.3).

E. 4

Les parties ne contestent pas que le véhicule du contribuable sert à la fois à l'exercice de son activité lucrative indépendante au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD et à ses déplacements d'ordre privé, de sorte qu'il doit être qualifié de bien alternatif. Elles ne s'accordent pas sur l'application de la méthode de la prépondérance, singulièrement sur la manière de déterminer l'usage prépondérant (commercial ou privé) du véhicule. Leur argumentation respective soulève la question de savoir si, pour déterminer au moyen de la méthode de la prépondérance si un véhicule utilisé à la fois à titre privé et commercial appartient à la fortune commerciale ou à la fortune privée, il est correct de compter le kilométrage parcouru entre le domicile et le lieu de travail comme de l'utilisation privée (cf. aussi la pratique fiscale de l'Intendance des impôts du canton de Berne jusqu'en 2021, Part privée au véhicule de service pour les travailleurs indépendants [version du 1er octobre 2018], <<https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>, sous Français/Thèmes/2. Le revenu et la fortune/Article 32 LI/Utilisation privée d'un véhicule d'entreprise (à partir de l'année fiscale 2022) /Pratique fiscale jusqu'en 2021 [consulté le 28 mars 2024]).

E. 4.1

La juridiction cantonale a retenu que la pratique de l'ACI selon laquelle les trajets entre le domicile et le cabinet d'un médecin relèvent de la "part privée" pour le calcul de la prépondérance n'est pas contraire à la loi. Elle a constaté que les recourants ont bénéficié de la déduction de l'intégralité des frais de véhicule du résultat commercial du contribuable, comme celui-ci l'avait requis, de sorte que l'utilisation à titre professionnel du véhicule a été prise en compte, à tout le moins dans une certaine mesure. Selon les juges précédents, admettre que les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail relèveraient de l'activité commerciale des indépendants générerait une nouvelle inégalité de traitement avec les salariés, qui ne pourraient pas attribuer leur véhicule à la fortune commerciale et l'amortir entièrement sur le plan fiscal. Les juges cantonaux ont rejeté l'argumentation des recourants selon laquelle le système applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail - considérés comme professionnels - devait être transposé à l'impôt sur le revenu des indépendants, dès lors que la TVA est un impôt indirect qui vise l'imposition de la consommation et non pas des bénéfices d'une entreprise ou des revenus d'une personne exerçant une activité indépendante. Examinant ensuite les justificatifs produits par les recourants, la juridiction cantonale a constaté qu'ils n'ont pas apporté la preuve que le contribuable avait utilisé son véhicule principalement pour ses activités professionnelles, à savoir pour des trajets directs

entre son domicile et la clinique ou l'hôpital. Aussi, la reprise des amortissements pour les périodes fiscales 2015 et 2016, à hauteur de 11'950 fr. pour la première et de 28'900 fr. pour la seconde, était conforme au droit.

E. 4.2

Les recourants reprochent à la juridiction cantonale d'avoir violé le droit fédéral en appliquant les art. 18 al. 2, 3e phrase, LIFD et 21 al. 2, 3e phrase de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; rs/VD 642.11; cf. art. 8 al. 2, 1re phrase LHID) de manière erronée. En substance, ils font grief aux premiers juges de ne pas avoir constaté l'inégalité de traitement découlant de la pratique de l'ACI qui consisterait à traiter différemment les médecins qui se rendent depuis leur domicile à leur cabinet et ceux qui se rendent à l'hôpital. A cet égard, ils soutiennent que cette inégalité de traitement serait contraire au principe de la déduction admissible des frais justifiés par l'usage commercial (art. 27 LIFD), bien que la question soulevée en l'espèce soit celle de la déduction des amortissements du véhicule à prépondérance commerciale du contribuable. Ils font également valoir qu'une inégalité de traitement existerait entre les indépendants et les salariés, ces derniers pouvant déduire les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail. Ils sont d'avis qu'il existe non seulement un lien de connexité suffisant entre l'activité déployée par le contribuable et ses frais de déplacement, mais qu'on ne peut pas exiger de lui qu'il utilise les transports publics. Ainsi, la nature alternative du véhicule ne serait pas litigieuse, mais uniquement son appartenance (prépondérance) à la fortune commerciale ou privée. Les recourants soutiennent encore que les notions et les critères pour admettre l'existence d'une activité indépendante seraient les mêmes en matière d'impôt direct et de TVA et qu'il conviendrait ainsi d'harmoniser également les frais de transports, ce d'autant plus que la notice N1/2007 de l'AFC reprendrait l'estimation des prélèvements pour les parts privées aux frais d'automobiles des propriétaires d'entreprise. Ils contestent enfin l'absence de lien entre l' art. 18 LIFD et l' art. 27 LIFD comme le soutiendrait l'intimée.

E. 4.3

Dans sa réponse, l'ACI fait valoir que sa pratique n'est pas contraire à la loi et ne crée pas d'inégalité de traitement entre les indépendants, ainsi qu'entre les indépendants et les personnes salariées. Au vu du silence de la loi et de l'absence de jurisprudence, elle ferait usage de son pouvoir d'appréciation en retenant que les frais du trajet entre le domicile du contribuable et son lieu de travail sont des frais privés, d'une part, et que ce trajet ne permettrait pas de trancher la question de la prépondérance de l'appartenance du véhicule à la fortune commerciale ou privée, d'autre part. En outre, l'ACI considère que les recourants confondent la qualification d'un bien comme commercial ou privé sur la base du critère de la prépondérance avec la notion de frais justifiés par l'usage commercial au sens de l' art. 27 al. 1 LIFD , dont l'interprétation doit être effectuée de manière large, un lien de connexité entre les frais et l'obtention d'un revenu étant suffisant. L'intimée ajoute que la nature (privée ou professionnelle) du trajet entre le domicile et le lieu de travail n'a jamais été tranchée en lien avec le principe de la prépondérance au niveau fédéral et qu'à sa connaissance seule une décision émanant de la Commission de recours du canton de Bâle-ville avait traité de la question (cf. décision du 22 mai 2014, in BStPra 6/2015, p.319-323).

E. 5.1

Ainsi que le relève à juste titre l'ACI, les critères retenus par la jurisprudence pour attribuer des biens d'usage mixte à la fortune privée ou à la fortune commerciale au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD diffèrent de ceux appliqués pour déterminer quels frais sont justifiés par l'usage commercial (cf. art. 27 al. 1 LIFD). En effet, alors que pour attribuer un objet à la fortune commerciale, il faut que celui-ci, compte tenu de sa fonction technique et économique, serve effectivement l'exploitation de l'entreprise (supra consid. 3.2), une dépense est justifiée par l'usage commercial s'il existe une connexité entre elle et l'obtention du revenu, sans que la dépense ne soit toutefois indispensable (supra consid. 3.1). Partant, il ne se justifie pas de reprendre les critères posés par l' art. 27 al. 1 LIFD - et donc en l'espèce la répartition entre les kilomètres effectués à titre commercial ou à titre privé (cf. par exemple arrêt 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2) - pour déterminer si un véhicule, utilisé à la fois de manière privée et servant l'exploitation, doit être attribué à la fortune commerciale au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD .

Dès lors, si le trajet entre le domicile de l'intéressé et le lieu d'exploitation principal de la raison individuelle peut être admis en déduction des revenus sur le fondement de l' art. 27 al. 1 LIFD (cf. arrêt 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 6.2 et 6.3), cet usage justifié par l'usage commercial ne constitue en principe pas un élément à prendre en compte pour résoudre la question du rattachement d'un bien à utilisation mixte à la fortune commerciale. En effet, ce qui est déterminant dans ce cadre, ce n'est pas seulement l'utilisation d'un véhicule motorisé dans sa fonction économique, mais également sa fonction technique du point de vue de l'exploitation de la raison individuelle et de la nature de l'activité déployée par celle-ci (dans ce sens, MARTIN ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in Archives 75 p. 277 et ss).

E. 5.2

On rappellera que selon les constatations cantonales, l'essentiel des kilomètres parcourus par le contribuable à l'aide du véhicule litigieux l'étaient pour effectuer le trajet entre son domicile et son cabinet (soit 10'464 km sur un total annuel d'environ 13'600 km, étant rappelé que le cabinet du contribuable, sis à V. _____, se trouve à quelques pas de la Clinique E. _____).

De plus, il n'est pas établi que son véhicule lui serait, par exemple, nécessaire et indispensable pour transporter du matériel médical encombrant ou pour effectuer des trajets fréquents d'une distance significative entre son cabinet et des patients auxquels il devrait rendre visite. En conséquence, le véhicule litigieux n'est pas techniquement nécessaire à l'exploitation du cabinet médical, en tant qu'il sert au trajet du domicile au lieu de travail du contribuable et n'est pas déterminant pour l'affectation à la fortune commerciale. Partant, en vertu du principe de prépondérance en fonction des trajets effectués annuellement par le contribuable, le véhicule litigieux doit être considéré comme appartenant intégralement à sa fortune privée.

La situation du cas d'espèce se distingue - du point de vue de la fonction technique du véhicule - de celle dans laquelle un médecin consacrerait une partie de sa journée à consulter ses patients à domicile, dispersés géographiquement et pour lesquels il devrait transporter du matériel pour ses consultations ou de celle d'un médecin urgentiste exerçant à titre indépendant. Elle se distingue également, par exemple, de celle d'un ébéniste, qui devrait utiliser son véhicule utilitaire de manière prépondérante (par rapport à ses trajets privés) non seulement pour se rendre à son atelier depuis son domicile mais également pour

transporter des fournitures et livrer ses clients.

E. 5.3

Vu ce qui précède et en l'absence d'une fonction technique caractérisée et effective du véhicule en cause au regard de la nature de l'activité exercée par le contribuable, c'est en conformité au droit fédéral que la cour cantonale a attribué la voiture à la fortune privée du contribuable et a, de ce fait, refusé toute déduction des amortissements litigieux. Le recours est rejeté en matière d'IFD pour les périodes fiscales 2015 et 2016.

III. impôts cantonal et communal

E. 6

Comme l' art. 8 al. 1 et 2 LHID , repris à l'art. 21 al. 2 LI, correspond à l' art. 18 al. 2 LIFD , la jurisprudence applicable en matière d'IFD est également déterminante en ce qui concerne les ICC (cf. arrêts 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 5). Il peut donc être renvoyé aux considérants relatifs à l'IFD, s'agissant l'attribution du véhicule du contribuable à sa fortune privée. Le recours sera donc rejeté en ce qui concerne les ICC pour les périodes fiscales 2015 et 2016.

IV. Conséquence, frais et dépens

E. 7.1

Le recours est rejeté pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2015 et 2016.

E. 7.2

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des 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.