

JU_GERICHTE ADM 2021 67 vom 24. Oktober 2022

JU Tribunal cantonal, 2022-10-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju_gerichte_ADM_2021_67

FR: JU_GERICHTE ADM 2021 67 du 24 octobre 2022

IT: JU_GERICHTE ADM 2021 67 del 24 ottobre 2022

Regeste

LIFD 26 - Frais professionnels - Reformatio in pejus | autres impôts et taxes

Erwägungen

E. 2

B. Le recourant n'a pas remis sa déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2016 dans le délai légal échéant au 28 février 2017. Par lettre du 16 juin 2017, le Service des contributions de la République et canton du Jura (ci-après : l'intimé) lui a alors imparti un délai de 14 jours échéant le 30 juin 2017 pour faire parvenir sa déclaration d'impôt complète et signée. Il l'informait par ailleurs qu'en cas d'inobservation de cette échéance, il recevrait une sommation. C. Le recourant n'a pas déposé sa déclaration d'impôt 2016 dans le délai imparti au 30 juin 2017. L'intimé lui a alors accordé un ultime délai pour le faire jusqu'au 28 août 2017, ce par sommation du 18 août 2017. L'intéressé était informé qu'en cas d'inobservation de cette échéance, sa taxation serait arrêtée d'office sans autre sommation et qu'il lui serait infligé une amende pouvant aller jusqu'à CHF 1'000.-, voire CHF 10'000.- dans les cas graves ou de récidive. D. Le recourant a fait parvenir sa déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2016 en date du 21 décembre 2017, soit après le délai du 28 août 2017 fixé par sommation du 18 août 2017. E. Par décision du 20 avril 2018, l'intimé a procédé à la taxation d'office du recourant, fixant son revenu imposable à CHF 136'400.- pour l'impôt d'État et à CHF 137'600.- pour l'impôt fédéral direct. Il a en outre mis à sa charge des frais de rappel à raison de CHF 100.-, ainsi qu'une amende à concurrence de CHF 680.-. F. Le recourant a fait réclamation contre la décision de taxation précitée. Par décision du 4 juin 2018, l'intimé a déclaré dite réclamation irrecevable et confirmé sa décision de taxation d'office du 20 avril 2018. L'intéressé a alors interjeté recours à la Commission cantonale des recours en matière d'impôts de la République et canton du Jura (ci-après : CCR). Par décision du 24 octobre 2018, celle-ci a rejeté ledit recours et confirmé la décision d'irrecevabilité de l'intimé. G. Le recourant a recouru auprès de la Cour de céans, contestant la légalité de sa taxation d'office. Il concluait principalement à l'annulation de cette dernière, tant en ce qu'elle concernait l'impôt d'État que l'impôt fédéral direct, et partant, au renvoi de la cause à l'intimé pour nouvelle décision au sens des considérants. Subsidiairement, il demandait la réforme de la décision en ce sens ce que son revenu imposable pour l'année 2016 soit fixé à CHF 82'700.- pour l'impôt d'État et à CHF 83'500.- pour l'impôt fédéral direct. H. Par arrêt du 21 novembre 2019, la Cour administrative a admis le recours du recourant en ce qui concerne aussi bien l'impôt fédéral direct que l'impôt d'État, annulé la décision attaquée et renvoyé le dossier à l'intimé afin qu'il procède à la taxation ordinaire du recourant. I. Par décision sur réclamation du 28 août 2020, l'intimé a fixé le revenu imposable du recourant pour l'année fiscale 2016 à CHF 105'200.- pour l'impôt d'État et à CHF 116'500.- pour l'impôt fédéral direct.

E. 2.1

Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, la Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8.3 ; TF 2A. 151/2005 du 1er novembre 2005 consid. 1.2).

E. 2.2

Dans le cadre d'un recours de droit administratif, le Tribunal cantonal ne peut en principe aller au-delà des conclusions du recourant, ni modifier la décision à son détriment (cf. art. 143 al. 1 Cpa). Tel n'est en revanche pas le cas lorsque le recours concerne l'impôt d'État ou l'impôt fédéral direct. Dans ces deux domaines, la Cour administrative n'est pas liée par les conclusions des parties.

E. 3

Il a ce faisant retenu des montants de, respectivement, CHF 63'566.- et de 53'066.- à titre de frais d'obtention du revenu, ce en grande partie conformément à la déclaration d'impôt du recourant. Parmi ces frais figuraient en particulier des frais de « partage des coûts de location de bureau », de « compte de salaire ... , soit salaire assistante y compris charges sociales », de « perfectionnement séminaires », d'« acquisition de matériel », de « frais de représentation ». En revanche, l'intimé a refusé de déduire du revenu du recourant les frais de « transport au travail » annoncés dans la déclaration à hauteur de CHF 36'000. Il n'a admis qu'un montant de CHF 13'500.- pour l'impôt d'État, correspondant à 100 km à 60 centimes par jour, durant 225 jours ouvrables, et un montant de CHF 3'000.- pour l'impôt fédéral direct. J. Par courrier du 27 septembre 2020, adressé à l'intimé, le recourant s'est opposé à cette décision. Après avoir considéré ce courrier comme un recours contre sa décision sur réclamation, l'intimé l'a transmis à la CCR comme objet de sa compétence. K. Par décision du 22 mars 2021, la CCR a rejeté le recours du recourant et confirmé la décision sur réclamation rendue par l'intimé en date du 28 août 2020. La CCR a en substance considéré que l'autorité fiscale avait pris en compte un bon nombre des déductions fiscales réclamées par le contribuable, comme des frais de location de bureaux, de salaire d'assistante, de séminaires et de perfectionnement, ainsi que des frais de représentation, ce à hauteur de, respectivement, CHF 6'482, CHF 31'163.-, CHF 800.- et CHF 6'571.55.-. S'agissant des CHF 36'000.- supplémentaires que le recourant entendait déduire de son revenu au titre de frais de transport, la CCR a estimé que l'intéressé n'avait apporté aucun justificatif, étant précisé que la liste des trajets qu'il avait produite et qui faisait état d'un total de 68'960 km parcourus avec son véhicule privé à des fins professionnelles, ne constituait qu'un simple allégué de fait. Il ne pouvait dès lors être reproché à l'autorité fiscale d'avoir apprécié la situation de manière objective, autant que possible, en admettant une déduction pour frais de transport de CHF 13'500.- pour l'impôt d'État, correspondant à 100 km par jour (100 km x 225 jours ouvrables x 60 centimes). S'agissant de l'impôt fédéral direct, l'autorité de taxation était partie à juste titre du principe que la déductibilité des frais de déplacement était de toute manière limitée à un maximum de CHF 3'000.- en vertu du droit fédéral. La CCR a enfin confirmé les frais CHF 100.- mis à la charge du recourant par l'intimé, relevant que l'intéressé n'avait pas déposé sa déclaration d'impôt dans les délais impartis. Il en a fait de même s'agissant de l'amende de CHF 680.-, qui était, selon elle, justifiée tant dans son principe que dans son montant, eu

égard notamment au montant litigieux. L. Par mémoire du 22 avril 2021, le recourant dépose un recours en matière fiscale à la Cour de céans, concluant à l'annulation de la décision de la CCR du 22 mars 2021.

E. 3.1

La décision attaquée devant la Cour de céans consiste en l'occurrence en une décision de la CCR du 22 mars 2021 confirmant une précédente décision sur réclamation du 28 août 2020 de l'intimé. Cette décision, à l'instar de la décision sur réclamation précitée, fixe le revenu imposable du recourant à CHF 105'200.- pour l'impôt d'État 2016 et à CHF 116'500.- pour l'impôt fédéral direct 2016. La CCR a admis ce faisant de déduire des frais d'obtention du revenu pour ces deux impôts à concurrence respective de CHF 63'566.- et CHF 53'066.-, incluant, respectivement, CHF 13'500.- et CHF 3'000.- de frais de déplacement. Elle a par ailleurs confirmé la condamnation du recourant au paiement de frais de rappel et de sommation à raison de CHF 100.-, ainsi qu'à une amende à hauteur de CHF 680.-.

E. 3.2

Dans son recours, outre les frais de CHF 100.- et l'amende de CHF 680.-, le recourant conteste le montant que les autorités précédentes ont retenu au titre de frais d'obtention du revenu déductibles de son revenu déterminant pour l'impôt d'État et l'impôt fédéral direct. Il estime que tous les frais de déplacement qu'il a déclarés, pour un montant total de CHF 36'000.-, auraient dû être admis comme frais d'obtention du revenu s'agissant des deux types d'impôts précités. Dans ses écritures, il avance avoir supporté en 2016 des coûts de "transport au travail" correspondant à un tel montant dans le cadre de son activité d'agent d'assurance salarié auprès de B._____ AG.

E. 3.3

Il résulte de ce qui précède que l'objet du litige soumis à la Cour de céans consiste, principalement, à déterminer la déduction dont le recourant peut bénéficier au titre de frais de déplacement en vue de la taxation de son revenu sous l'angle de l'impôt d'État et de l'impôt fédéral direct. À cet égard, rappelons que la CCR a considéré dans la décision attaquée, en substance, qu'en l'absence de pièces justificatives véritablement probantes, l'intimé était en droit de s'écarter du nombre de kilomètres que le recourant prétendait avoir effectué avec son véhicule privé dans le cadre de son activité professionnelle dépendante en 2016 et qu'elle pouvait en l'occurrence légitimement retenir que l'intéressé avait réalisé tout au plus 100 km par jour en moyenne. Sur cette base, l'autorité précédente a admis des frais de déplacement à hauteur de CHF 13'500.- pour l'impôt d'État, correspondant à 22'500 km annuels (100 km x 225 jours ouvrables) à 60 centimes. S'agissant de l'impôt fédéral direct, elle a apparemment admis le même nombre de kilomètres par jour, mais a en revanche limité la déductibilité des frais de déplacement à CHF 3'000.-, estimant que le droit fédéral n'autorisait la déduction de frais de déplacement qu'à cette concurrence maximale.

E. 4

Il demande que cette décision soit réformée en ce sens que son revenu soit taxé conformément à sa déclaration d'impôts 2016, soit sur la base d'un montant de CHF 82'700.- s'agissant de l'impôt d'État et de CHF 83'500.- s'agissant de l'impôt fédéral direct, ce en application du tarif prévu pour les personnes seules. Le recourant conclut également à l'annulation des frais de rappel de CHF 100.- et de l'amende de CHF 680.- mis à sa charge. Subsidiairement, il demande le renvoi de la cause à l'intimé pour nouvelle décision au sens des considérants. Le recourant prétend avoir clairement justifié ses frais d'obtention du

revenu au moyen des diverses pièces produites en cours de procédure, son fiduciaire ayant en particulier listé les différentes dépenses professionnelles qu'il avait dû supportées et renvoyé à leurs pièces justificatives. Il en ressortirait que, bien qu'il soit officiellement salarié de la société B. _____ AG, il exercerait en réalité la fonction d'agent d'assurance indépendant, dès lors qu'il est contraint à prendre à sa charge l'intégralité de ses frais d'acquisition de revenu relatifs à son activité. Or, tributaire de son véhicule privé, il se déplacerait quotidiennement pour sa clientèle, et ce dans toute la Suisse, tout en devant effectuer des passages à son bureau de V. _____. Il a ainsi énuméré, à l'aide de son agenda, les trajets professionnels effectués en 2016 et démontré le nombre de kilomètres réalisés cette année-là. Le montant de CHF 36'000.- dont il réclame la déduction de son revenu au titre de frais de déplacement correspondrait à la bonne application du tarif au kilomètre de 60 centimes en vigueur durant l'année 2016. Le recourant précise en outre que le Canton de ... a par le passé accepté toutes les déductions déclarées dans ses décisions de taxation précédentes, en particulier un montant de CHF 95'715.- lors de la taxation 2015. Il souligne qu'il n'occupait cette année-là pas encore le même poste qu'en 2016 et qu'il ne devait pas effectuer autant de déplacements, si bien qu'il n'avait fait valoir et obtenu qu'une déduction de CHF 17'952.- pour ses frais de déplacement. S'agissant plus particulièrement de l'impôt fédéral direct, le recourant soutient que l'intimé s'est fondé à tort sur l'art. 26 al. 1 let. a LIFD pour retenir un plafond de déductibilité de CHF 3'000.- en ce qui concerne ses frais de déplacement. Ce plafond ne concerne que les frais de déplacement entre le domicile et le travail. Or, les frais de transport annoncés dans la déclaration 2016 ne constituent pas uniquement des frais de ce type, mais également des frais de transport nécessaires et indispensables à l'exercice de sa profession. Or, d'après lui, le droit fédéral autoriserait sans équivoque le contribuable soit à se prévaloir de déductions forfaitaires à cet égard, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants forfaitaires maximaux, à présenter, comme en l'espèce, les pièces y relatives. Le recourant affirme enfin que les frais de rappel de CHF 100.- ainsi que l'amende de CHF 680.- qui ont été mis à charge par l'intimé ne sont pas du tout justifiés, dès lors que ce serait l'autorité précitée qui aurait procédé, à tort, à sa taxation d'office, au lieu de le taxer selon la procédure ordinaire, comme l'a constaté le Tribunal cantonal dans son précédent arrêt du 21 novembre 2019 (ADM 140/2018). Il se plaint d'avoir dû user de la voie du recours pour obtenir une taxation ordinaire fondée sur sa déclaration fiscale, laquelle ne serait toutefois pas encore conforme à la réalité.

E. 4.1

La norme légale précitée prévoit en l'occurrence avant tout que les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail constituent des frais professionnels déductibles jusqu'à concurrence de CHF 3'000 (cf. art. 26 al. 1 let. a LIFD). Il est ici précisé que le plafonnement à CHF 3'000.- est entré en vigueur le 1er janvier 2016 (RO 2015 651), de sorte qu'il s'applique à la période fiscale litigieuse. L'art. 26 al. 1 LIFD prévoit ensuite la déductibilité des frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) ainsi que des autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c). Le législateur n'a en revanche pas fixé de limite maximale en lien avec ces deux types de frais professionnels. Ceux-ci sont en principe estimés forfaitairement, mais le contribuable peut justifier des frais indispensables à l'exercice de la profession plus élevés (cf. art. 26 al. 2 LIFD).

E. 4.2

L'art. 26 LIFD s'est vu 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 (RS 642.118.1 ; ci-après : ordonnance sur les frais professionnels). Cette ordonnance reprend l'art. 26 al. 1 let a LIFD en prévoyant notamment que les frais de déplacement nécessaires entre le lieu de domicile et le lieu de travail peuvent être déduits jusqu'à concurrence d'un montant maximal de CHF 3000.- (art. 5 al. 1). Elle précise cependant que seules les dépenses nécessaires liées à l'utilisation des transports publics peuvent en principe être déduites (cf. art. 5 al. 2 let. a). Les dépenses nécessaires par kilomètre parcouru au moyen d'un véhicule privé ne sont pour leur part déductibles que pour autant qu'il n'existe pas de transports publics ou qu'il ne puisse être exigé du contribuable qu'il les utilise (cf. art. 5 al. 2 let. b). Dans ce dernier cas, le fisc doit admettre une déduction de 70 centimes par kilomètre parcouru, dans la limite maximale de CHF 3'000.- fixés par l'art. 26 al. 1 let. a LIFD (cf. appendice II de l'ordonnance sur les frais professionnels, dans sa version valable depuis le 1er janvier 2016).

E. 4.3

En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent sa dette fiscale ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Savoir si un fait est ou non prouvé relève de l'établissement des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (cf. TF 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; 2C_582/2017 du 23 février 2018 consid. 5.1 ; 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11.1; 5A_118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2).

E. 4.4

Il convient de relever que, pour des motifs de simplification de la taxation, l'intimé a adopté une directive traitant de la déductibilité des frais d'obtention du revenu des personnes exerçant, comme le recourant, une activité d'agent d'assurance dépendant. Cette directive, entrée en vigueur au 1er janvier 2009 et intitulée « Directive relative à l'imposition des agents généraux d'assurances et des inspecteurs d'assurances et des inspecteurs d'assurances » (ci-après : la Directive), autorise les employés concernés à déduire de leur revenu un montant forfaitaire correspondant à 25 % de leur salaire déterminant jusqu'à CHF 70'000.- et à 15 % pour le surplus, mais au maximum CHF 30'000.-. Cette déduction forfaitaire est censée englober l'ensemble des frais liés à l'exercice de la profession, en particulier les frais de transport du domicile au lieu de travail. L'autorité fiscale peut s'en écarter si l'un des éléments pris en considération pour la fixer (en particulier les frais de déplacement) fait manifestement défaut dans un cas particulier. Cela étant dit, la Directive réserve expressément le droit du contribuable d'établir, par pièces justificatives, que le montant effectif de ses frais est supérieur au forfait retenu. 5.

E. 5

Il estime que ce n'est absolument pas sa faute si la procédure d'imposition pour l'exercice fiscal 2016 n'a pas été exécutée correctement jusqu'ici par les autorités fiscales jurassiennes. M. En date du 22 juin 2021, l'intimé a répondu au recours, concluant à son rejet et à la

confirmation de la décision du 22 mars 2021 de la CCR, s'agissant tant de l'impôt d'État que de l'impôt fédéral direct. Il souligne que le contribuable bénéficie, au niveau fiscal, d'un statut spécifique sous l'angle de la Directive cantonale du 1er janvier 2009 relative à l'imposition des agents généraux d'assurances et inspecteurs d'assurances. La déduction forfaitaire définie dans cette directive, à savoir CHF 30'000.-, englobe l'ensemble des frais liés à l'exercice de la profession. Une déduction effective des frais commerciaux supérieure à ce montant est conditionnée à la tenue d'une liste détaillée des frais avec les pièces justificatives y relatives. Or, en l'espèce, le contribuable revendique des frais de « transport au travail » à hauteur de CHF 36'000.-, sans les établir. Il lui appartient de supporter les conséquences de cet échec de preuve. L'intimé souligne également avoir malgré tout retenu, à bien plaisir, 100 km par jour – et donc CHF 13'500.- annuels – à titre de frais de déplacement, ce qui constitue un nombre de kilomètres conséquent. En revanche, il estime devoir limiter la déductibilité des frais de déplacement à un maximum de CHF 3'000.- en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, comme le prévoit le droit fédéral. S'agissant des frais de rappel et de l'amende querellés, il soutient qu'ils sont pleinement justifiés au regard de la loi, qui ne les conditionne pas à l'existence d'une taxation d'office, contrairement à ce que prétend le recourant. N. En date du 18 octobre 2021, le recourant a déposé un mémoire de réplique dans lequel il réitère les conclusions prises dans son recours et répète en grande partie l'argumentation déjà présentée dans ce dernier. Il affirme avoir bel et bien produit les éléments nécessaires étayant sa déclaration fiscale et prouvant les nombreux déplacements professionnels qu'il a été contraint d'effectuer en 2016 en raison de son poste à responsabilité. Cela étant dit, comme l'intimé persiste dans sa position, il a décidé de produire en sus, à l'appui de sa réplique, son agenda complet pour l'année 2016. Il indique que c'est sur la base de ce document qu'il a pu établir un résumé, jour par jour, de ses déplacements dans le cadre de son travail. Il ressortirait de toutes ces pièces que le nombre de kilomètres annoncés dans sa déclaration fiscale 2016 au titre de frais de déplacement, soit 60'000 km, doit être considéré comme établi, tout comme leur justification. Enfin, le recourant conteste à nouveau le caractère proportionné des frais et de l'amende qui ont été mis à sa charge en raison du fait qu'il aurait déposé sa déclaration hors délai. Il soutient que l'intimé a manifestement usé d'une sévérité excessive à son égard, comme pour l'ensemble du dossier. O. Par courrier du 8 novembre 2021, le mandataire du recourant a remis ses notes d'honoraires et débours pour taxation en lien avec la présente procédure de recours, ainsi qu'en relation avec celle menée précédemment auprès de la CCR.

E. 5.1

En l'occurrence, le recourant prétend avoir effectué 60'000 km en 2016 dans le cadre de son activité d'agent d'assurance dépendant. Cela correspondrait à environ 270 km par jour ouvrable, soit 3 ou 4 heures de route par jour en moyenne. Il ne produit toutefois aucune pièce justificative attestant qu'il a parcouru un nombre aussi important de kilomètres avec son véhicule cette année-là (p. ex. relevés de compteur), ni aucune quittance de station-service démontrant l'achat d'essence, contrairement à ce qu'exige pourtant clairement la Directive de la part des agents d'assurance dépendants entendant obtenir la déduction de leurs frais professionnels effectifs, plutôt que de se prévaloir d'une déduction forfaitaire. Le recourant s'est toujours contenté de faire grand cas d'un document – présenté sous la forme d'une liste de déplacements – énumérant ses déplacements professionnels totaux pour l'année 2016 (cf. PJ no 15 du dossier). Un tel document, que l'intéressé a lui-même élaboré en vue de sa déclaration fiscale, s'assimile toutefois à un simple allégué de fait. Relevons que ce n'est finalement qu'à l'appui de sa réplique – presque cinq ans

après le dépôt de sa déclaration fiscale – que le recourant s'est décidé de produire une copie de son agenda électronique mentionnant divers rendez-vous et activités professionnelles ayant pu engendrer des déplacements (cf. PJ no 4 du mémoire de réplique). Un tel document n'a cependant pas de réelle force probante, dès lors qu'il a été produit très tardivement, qu'il est susceptible d'avoir été généré pour les besoins de la présente procédure et qu'il ne démontre nullement que les trajets qu'il mentionne ont véritablement été effectués.

E. 5.2

Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a en tout cas pas lieu d'admettre que le recourant aurait véritablement effectué 60'000 km de déplacements professionnels avec son véhicule privé en 2016. Relevons qu'il n'en irait pas différemment si l'on considérait que l'intéressé exerce de fait une activité indépendante. Il lui aurait également appartenu de déposer des pièces justificatives probantes et susceptibles de démontrer qu'il a parcouru un tel nombre kilomètres avec son véhicule pour des raisons professionnelles, ce qu'il n'a précisément pas fait.

E. 6

P. Par courrier du 13 mai 2022, le Président de la Cour de céans a rendu le recourant attentif qu'il n'était pas exclu qu'une reformatio in pejus puisse entrer en ligne de compte en la cause, sur le vu de la jurisprudence relative aux frais liés à l'utilisation d'un véhicule privé par le contribuable dans le cadre de son activité salariée. Il lui a alors rappelé la faculté qu'il avait pour retirer son recours, lui impartissant à cet égard un délai de 10 jours, prolongé par deux fois, la dernière fois jusqu'au 8 juillet 2022. Q. Par courrier du 8 juillet 2022, le recourant, par l'intermédiaire de son mandataire, a déclaré maintenir son recours déposé le 22 avril 2021. R. Par courrier daté du 31 août 2022, mais déposé le 24 août 2022, le mandataire du recourant a déposé sa note d'honoraires et de débours dans la présente affaire. S. Le 25 août 2022, le Président de la Cour de céans a informé les parties que, sous réserve d'une décision contraire de la Cour, l'arrêt serait rendu par écrit postérieurement au 15 septembre 2022. T. Il sera revenu ci-après, en tant que de besoin, sur les autres éléments du dossier. En droit : Ad recevabilité, pouvoir d'examen et objet du litige 1. La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en ce qui concerne l'impôt d'État (art. 165 ss de la loi d'impôt du 26 mai 1988 [LI ; RSJU 641.11), qu'en ce qui concerne l'Impôt fédéral direct (art. 14 al. 1bis de l'Ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648. 11). Pour le surplus, interjeté dans les formes et délai légaux par une personne disposant manifestement de la qualité pour recourir, le recours est recevable et il y a lieu d'entrer en matière (art. 165 et 166 al. 1 LI). 2.

E. 6.1

Selon la pratique constante en matière de frais d'acquisition du revenu, constituent des 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 142 II 293 consid. 3.2). S'agissant des frais d'utilisation d'un véhicule privé pour se rendre sur son lieu de travail, 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 (TF 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.3 ; 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 5.1 ; 2C_440/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4.3).

E. 6.2

Cela étant dit, il ressort du libellé clair de l'art. 26 al. 1 LIFD et de l'ordonnance sur les frais professionnels que seuls les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail peuvent être considérés comme des frais professionnels d'un point de vue fiscal. Les dépenses pour les déplacements professionnels ne sont pas comprises dans les frais professionnels selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD. Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a ainsi souligné que, contrairement aux frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, les frais liés à l'utilisation d'un véhicule privé par le contribuable dans le cadre de son activité salariée n'étaient pas déductibles du revenu au sens de l'art. 26 al. 1 LIFD. Le corollaire est que le remboursement de ces frais par l'employeur, auquel l'employé a (obligatoirement) droit en vertu du droit civil (art. 327b ou 349d CO), ne constitue pas un revenu imposable (cf. TF 2C_630/2012 du 20 février 2013 consid. 2.6 ; 2C_260/2008 du 6 août 2008 consid. 3.1 ; aussi TC BL 810 16 43 du 7 septembre 2016 consid. 2.6).

E. 6.3

Il ressort en l'occurrence du dossier que les frais de déplacement professionnel dont le recourant se prévaut à hauteur de CHF 36'000.- – et que l'intimé a admis à hauteur de CHF 3'000.- s'agissant de l'IFD – se rapportent à des déplacements professionnels effectués dans le cadre d'une activité lucrative salariée (cf. en particulier PJ nos 4 et 5 du mémoire de réplique). Or, comme on vient de le voir, seuls les frais découlant du déplacement entre le domicile et le lieu de travail peuvent être déduits du revenu des contribuables exerçant, comme le recourant, une activité dépendante. Il s'agit en l'occurrence d'un montant de CHF 1'575.- au maximum, si l'on tient compte d'un aller- retour d'une longueur totale de 10 km par jour entre le domicile du recourant, situé à U._____, et son bureau de V._____ (2x5 km x 225 x CHF 0.60).

E. 6.4

Il s'ensuit qu'en application de l'art. 26 LIFD, le recourant ne peut en aucun cas prétendre déduire CHF 36'000.- de son revenu au titre de frais de déplacement professionnel, ni d'ailleurs le montant de CHF 3'000.- admis par les autorités précédentes, ce peu importe le nombre de kilomètres qu'il a pu effectuer avec son véhicule privé dans le cadre de son activité professionnelle. Le droit fédéral n'autorise en effet pas les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante à déduire leurs dépenses de transport en véhicule privé, hormis celles inhérentes à leurs déplacements journaliers entre leur domicile et leur lieu de travail. Le recours est dès lors mal fondé sous cet angle également. Il conduit au demeurant la Cour de céans à réformer la décision attaquée au détriment du recourant, comme le permet l'art. 145 al. 1 en lien avec l'art. 143 al. 1 LIFD, en ce sens que seule une déduction de CHF 1'570.- doit être admise au titre de frais de déplacement. Il est ici souligné que l'intéressé a été informé de ce risque de reformatio in pejus par courrier du Président de la Cour de céans du 13 mai 2022 et qu'il a malgré tout déclaré vouloir maintenir son recours en date du 8 juillet 2022.

E. 6.5

La Cour de céans relève à toutes fins utiles que l'on pourrait également s'interroger sur la légalité d'autres déductions dont le recourant a bénéficié s'agissant de sa taxation 2016. On pourrait notamment se demander si les frais de « location de bureau » et de « salaire d'assistante » admis à hauteur de, respectivement, CHF 6'482 et CHF 31'163.- constituent véritablement des frais d'obtention du revenu déductibles au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD, sachant que cette disposition règle de manière exhaustive la problématique des frais d'obtention du revenu des contribuables salariés, lesquels se voient en principe fournir un bureau par leur employeur et n'ont par définition aucun employé. On soulignera par ailleurs que l'employeur doit rembourser au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail – et non seulement les frais qui seraient engendrés par l'utilisation de son propre véhicule à moteur – et que les accords en vertu desquels le travailleur supporte lui-même tout ou partie de tels frais sont nuls (cf. art. 327a et 362 CO). Il semble ainsi que la jurisprudence fédérale relative à la non-déductibilité des frais de déplacement professionnel devrait également s'appliquer aux autres frais professionnels précités.

E. 6.6

Une reformatio in pejus niant la déductibilité de tels frais sur le plan fiscal respecterait en soi l'objet de la contestation, qui consiste en la taxation 2016 du recourant. Il faut néanmoins reconnaître qu'elle s'accorderait en l'occurrence mal avec les principes de proportionnalité et du respect de la bonne foi (cf. art. 5 al. 2 et 3 Cst.), dès lors que le recourant pouvait se croire en droit de déduire de nombreux frais liés à son activité dépendante en raison de la Directive adoptée par l'intimé, que les déductions précitées n'ont jusqu'à présent jamais été litigieuses et, enfin, qu'il n'est pas certain que le recourant puisse exiger le remboursement de tels frais auprès de son employeur compte tenu de l'écoulement du temps (cf. ATF 75 II 371 et TF 4C.24/2005 du 17 octobre 2005 consid. 5). Il y est dès lors renoncé. Ad impôt d'État 7. L'art. 23 LI, qui concrétise l'art. 9 al. 1 la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14), pose les mêmes règles que l'art. 26 LIFD, si ce n'est qu'il ne fixe aucun plafond maximal de CHF 3'000.- en lien avec la déduction des frais de déplacement en voiture entre le domicile et le lieu de travail. Le raisonnement développé ci-dessus s'agissant de l'impôt fédéral direct peut dès lors être repris s'agissant de l'impôt d'État, étant précisé que la différence de réglementation susmentionnée ne revêt précisément aucune pertinence à l'aune de ce raisonnement. Il s'ensuit que le recours est également mal fondé en tant qu'il concerne l'impôt d'État et qu'il convient d'ordonner la reformatio in pejus de la décision attaquée en lien avec cet impôt également, comme le permet l'art. 167 LI, en ce sens que le recourant ne peut se prévaloir que d'une déduction de CHF 1'575.- au titre de frais de déplacement pour l'impôt d'État 2016. Ad impôt fédéral direct et ad impôt d'État Ad frais de rappel et amende 8. Le recourant conteste également les frais de rappel et de sommation ainsi que l'amende mis à sa charge à la suite du dépôt tardif de sa déclaration d'impôt.

E. 7

Après avoir entendu le contribuable, elle peut modifier la taxation au désavantage de ce dernier, comme le prévoient expressément les art. 167 LI et art. 143 al. 1 et 145 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1991 (LIFD ; RS 642.11). Si ces dispositions permettent à la Cour de céans d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable (reformatio in pejus), elles ne l'autorisent toutefois pas pour autant à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation

(voir dans ce sens TF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid.4.4 ; voir également TF 2C_386/2012 et 2C_387/2012 du 16 novembre 2012 consid. 3.3 ; ADM 30 et 31/2021 du 2 novembre 2021 consid. 4.1). 3.

E. 8

Ad impôt fédéral direct 4. L'art. 26 LIFD règle la problématique des frais d'acquisition du revenu pouvant être déduits du produit de l'activité lucrative dépendante dans le cadre d'une taxation relevant de l'impôt fédéral direct.

E. 8.1

Selon l'art. 138 al. 1 LI, le contribuable est tenu de remettre à l'autorité une déclaration exacte et complète. D'après l'art. 139 al. 2 LI, s'il ne donne pas suite aux réquisitions de l'autorité de manière fautive, il répond des frais qui en résultent. À cet égard, le Décret du 24 mars 2010 fixant les émoluments de l'administration cantonale (DEmol; RSJU 176.21) prévoit que les autorités perçoivent en principe un émolument de 10 à 60 points pour un rappel ou pour une sommation, étant précisé que la valeur initiale du point des émoluments est fixée à CHF 1.- (cf. art. 3 al. 2 et 4 al. 1 let. d DEMol).

E. 8.2

Par ailleurs, comme le rappelle très clairement l'art. 139 al. 3 LI, une amende peut venir s'ajouter aux frais précités. En effet, l'art. 198 al. 1 LI dispose que celui qui, malgré sommation et de manière fautive, ne se conforme pas à une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une de ses mesures d'application, est puni d'une amende. L'amende s'élève alors à CHF 1'000.- au plus, et à CHF 10'000.- au plus dans les cas graves ou de récidive.

E. 8.3

En l'occurrence, il ressort du dossier que le recourant n'a pas déposé sa déclaration fiscale 2016 dans les délais. Ce retard a conduit l'intimé à lui adresser un rappel en date du 16 juin 2017, ainsi qu'une sommation en date du 18 août 2017. Or, de tels actes, rendus nécessaires par le comportement négligent du recourant, justifient le prélèvement de divers émoluments en application de l'art. 139 al. 2 LI, étant précisé que des frais de rappel et de sommation à concurrence, respectivement, de CHF 40.- et CHF 60.- sont conformes au DEMol. On ne voit du reste pas en quoi de tels émoluments seraient disproportionnés, quoi qu'en dise le recourant.

E. 8.4

Il résulte également du dossier que le recourant n'a en fin de compte déposé sa déclaration 2016 que le 21 décembre 2017, c'est-à-dire bien après le 28 août 2017, date correspondant à l'ultime délai que lui avait donné l'intimé pour remplir ses obligations par sommation du 18 août 2017. Ce faisant, l'intéressé ne s'est manifestement pas conformé à une obligation qui lui incombait en vertu de la loi, même après avoir reçu une sommation. Il se justifiait dès lors de lui infliger une amende en application de l'art. 198 al. 1 LI. Il importe en l'occurrence peu que l'intéressé ait déposé sa déclaration avant même d'être valablement taxé. Le comportement punissable qui lui est reproché consiste dans le fait de n'avoir pas déposé de déclaration dans les délais, après avoir pourtant été sommé de le faire, et non de n'avoir pas déposé de déclaration fiscale du tout. Quant à la quotité de l'amende, fixée en l'occurrence à CHF 680.-, force est de constater qu'elle respecte parfaitement le cadre légal posé à l'art. 198 al. 1 LI. Rien n'indique par ailleurs qu'elle serait disproportionnée, étant

précisé le recourant ne se trouve pas dans une situation de précarité financière et qu'il devait s'attendre à une telle condamnation, après en avoir été averti du risque par sommation du 18 août 2017.

E. 8.5

Il s'ensuit que l'intimé n'a violé ni le droit fédéral ni le droit cantonal en condamnant le recourant à payer des frais de rappel et de sommation pour un montant total de CHF 100.-, ainsi qu'une amende de CHF 680.-. Ad conséquences et frais 9. Dès lors, le recours doit être rejeté. La décision attaquée doit néanmoins être partiellement annulée et réformée au détriment du recourant, dans la mesure où elle admet des déductions au titre de frais de déplacement pour un montant excessif de CHF 13'500.- s'agissant de l'impôt d'État et de CHF 3'000.- s'agissant de l'impôt fédéral direct. La cause doit être renvoyée à l'intimé, afin qu'il procède à une nouvelle taxation du recourant en lien avec les deux impôts précités, en tenant compte d'une déduction de CHF 1'575.-, identique pour les deux impôts, au titre de frais de déplacement. 10. Les frais de la procédure sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 168 LI ; 219 Cpa). Il n'est pas alloué de dépens (art. 227 al. 1 et 230 Cpa).

E. 10

En l'état du dossier, on pourrait même douter qu'il ait véritablement effectué les 100 km par jour ouvrable, soit 22'500 km au total pour l'année 2016, comme l'ont admis les autorités précédentes. Cette question peut néanmoins rester indécise, car elle n'a pas d'influence sur l'issue de litige. Le recourant ne peut de toute manière déduire que les frais de transport relatifs à ses déplacements journaliers entre son domicile et son lieu de travail, soit environ 2'250 km par année, ce pour les motifs qui vont suivre. 6.

E. 11

Relevons qu'un accord entre l'employeur et le travailleur, voire le voyageur de commerce, qui aurait pour but de mettre tout ou partie des frais professionnels à charge de ce dernier est sans effet sur le plan du droit civil (cf. en particulier arrêt du TF 4A_197/2007 du 31 août 2007 consid. 3; ATF 131 III 439 consid. 4 et 5). On ne voit dès lors pas ce qui justifierait d'autoriser, sous l'angle du droit fiscal, les contribuables salariés à déduire de leurs revenus d'importants frais de déplacement pour lesquels ils bénéficient en réalité d'une créance en remboursement contre leurs employeurs. Cela signifie très concrètement que seuls les agents d'assurance exerçant à titre indépendant peuvent imputer de leurs revenus leurs dépenses de déplacement professionnel, étant précisé que le recourant ne prétend pas devoir être taxé comme un indépendant. Celui qui, comme ce dernier, prétend certes exercer une activité d'agent d'assurance à titre quasi-indépendant mais qui est en réalité engagé sur la base d'un contrat de travail et accepte du reste d'être taxé en tant que tel, ne le peut pas.

E. 14

PAR CES MOTIFS LA COUR ADMINISTRATIVE Ad impôt fédéral direct et ad impôt d'État rejette le recours, mais réformant in pejus, annule la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 22 mars 2021 en tant qu'elle déduit du revenu déterminant du recourant des montants de CHF 3'000.- en matière d'impôt fédéral direct, respectivement de CHF 13'500.- en matière d'impôt d'État au titre de frais de déplacement ; partant, renvoie le dossier au Service des contributions pour qu'il calcule à nouveau l'impôt fédéral direct et l'impôt d'État dus par le recourant pour l'année 2016 au sens des considérants ; met les frais judiciaires de la présente procédure, par CHF 1'000.-, à la charge du recourant et les prélève sur son avance ; n'alloue pas de dépens ; informe les

parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ; ordonne la notification du présent arrêt : - aux parties ; - à la Commission cantonale des recours, Chemin du Château 9, 2900 Porrentruy ; - à l'Administration fédérales des contributions, Section IFD, 3003 Berne. Porrentruy, le 24 octobre 2022 AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE Le président a.h. : La greffière : Daniel Logos Julia Friche-Werdenberg

E. 15

Communication concernant les moyens de recours : Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée. Les mémoires doivent être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, soit, à l'attention de ce dernier, à la Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF).

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