

VD_OMNI FI.2015.0117 vom 29. Februar 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-02-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0117

FR: VD_OMNI FI.2015.0117 du 29 février 2016

IT: VD_OMNI FI.2015.0117 del 29 febbraio 2016

Regeste

A.X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déductibilité des frais de transport de la recourante qui, au moyen de son automobile, parcourt deux fois par jour les 31km qui séparent son domicile de son lieu de travail et revendique à cet égard l'application du forfait selon les frais kilométriques. Depuis son domicile, le lieu de travail de la recourante peut cependant être atteint de manière raisonnable au moyen des transports publics; celle-ci devrait prendre le train et le bus, soit faire usage de deux moyens de transports publics, et n'effectuer que deux changements, ce qui reste raisonnable. La recourante évoque des cours du soir qui l'obligeraient à prendre son véhicule, mais aucun lien n'est démontré entre l'activité lucrative et la formation suivie et en outre, celle-ci n'entre de toute façon pas dans le champ d'application des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu.

Erwägungen

E. 1

LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1 er janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable à la période ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 ([AIFD]; art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1 er janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

Le recours porte exclusivement dans le cas d'espèce sur l'étendue de la déductibilité des frais de transport de la recourante entre son domicile privé et le lieu de son activité professionnelle. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour

ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD), respectivement aux articles 30 à 37 (art. 29 LI). En règle générale, le revenu imposable, pour qu'il reflète la capacité contributive, est un revenu net; le contribuable est ainsi autorisé à faire valoir un certain nombre de déductions, à savoir, d'une part, toutes les dépenses auxquelles il est exposé et qui sont en relation avec l'acquisition du revenu, d'autre part, certaines dépenses effectives d'entretien (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, pp. 303 et ss; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 187 et ss). Le caractère nécessaire doit cependant être examiné en fonction des circonstances d'espèce (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufman/Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DGB*, 2^{ème} éd., Zurich 2009, n. 29 ad art. 26, p. 456). Au surplus, on rappelle qu'en procédure de taxation, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C_549/2012 du 16 mai 2013, in : RF 2013 p. 722, consid. 3.1). La notion de dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu recoupe celle développée par la jurisprudence sous l'empire de l'AIFD (arrêt 2P.254/2002 du 12 mai 2003 in : StE 2003 B 22.3 Nr. 76, consid. 3.2). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter (ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32) et qui sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu (arrêts 2A.224/2004 du 26 octobre 2004, in : RDAF 2005 II 123, consid. 6.3; 2P.254/2002, in : StE 2003 B 22.3 Nr. 76, consid. 3.2 et les arrêts cités). En d'autres termes, il suffit que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne (ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32). Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu provenant d'une activité lucrative des frais d'entretien du contribuable, lesquels constituent des dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu mais à la satisfaction de besoins personnels et représentent alors une utilisation du revenu (cf., outre la jurisprudence précitée, arrêt 2C_440/2009 du 8 janvier 2010). b) Aux termes de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés notamment à l'art. 26 LIFD. Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, cette dernière disposition, applicable en l'espèce, prévoyait: « 1 Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail; (...) 2 Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans le cas de l'al. 1, let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés." Les articles 29 et 30 al. 1 et 2 LI ont un contenu identique à celui des deux dispositions précitées. Selon l'art. 1^{er} de l'ordonnance du 10 février 1993 du Département fédéral des finances 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: l'ordonnance), les dépenses professionnelles déductibles sont les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité avec lui. Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, l'art. 5 de l'ordonnance disposait qu'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 de l'ordonnance. La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (al. 3). c) Les frais de transport ne constituent des frais d'acquisition du revenu que si le contribuable utilise le moyen le moins onéreux pour se rendre à son lieu de travail (Jean-Blaise Eckert, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [éds] Bâle 2008 n°28 ad art. 26 LIFD, p. 445, réf. citée). Les frais résultant de déplacements effectués au moyen d'un véhicule privé ne sont des frais nécessaires à l'acquisition du revenu que si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise un moyen de transport public (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufman/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2^{ème} éd., Zurich 2006, n.121 ad art. 26 StG/ZH). Tel est notamment le cas lorsque l'intéressé est infirme ou en mauvaise santé, lorsque la station de transport public est très éloignée du domicile ou du 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 (cf. arrêts 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.3; 2C_445/2008 du 26 novembre 2008 in : RDAF 2008 II 528, consid. 5.3; 2A.479/1995 du 14 mai 1996 consid. 2b). En pratique, est considérée comme raisonnable une marche à pied de 1 à 1,5km par trajet pour se rendre à la station de transports publics la plus proche, ainsi qu'une différence de l'ordre d'une heure par jour en cas d'utilisation des transports publics par rapport à l'utilisation d'une voiture (Eckert, op. cit., n°29; Bruno Knüsel, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Zweifel/Athanas [éds], 2^{ème} éd. Bâle 2008, n.19 ad art. 26 LIFD, p. 389). Le gain de temps substantiel – ou à l'inverse, le temps qui est perdu – est également pris en considération comme critère pour savoir si l'utilisation des transports publics pourrait être exigée ou non lorsqu'il s'agit d'admettre la déduction éventuelle des frais d'un véhicule privé (cf. arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 2 mars 2011, in : RDAF 2012 II 81 consid. 2c p. 88). La déduction des frais de déplacement en véhicule privé peut être également revendiquée en tant que dépense nécessaire lorsque le contribuable se voit dans l'obligation d'utiliser son véhicule pour des courses professionnelles, même si une indemnité au sens de l'art. 327b CO lui est due (Eckert, op. cit., n°30, réf. citée). Elle n'est toutefois pas admise lorsqu'elle apparaît inappropriée aux circonstances, parce que, par exemple, le contribuable travaille trop loin de son domicile. La solution qui s'impose généralement dans un tel cas est d'admettre la déduction des frais de logement sur place et ceux pour le retour au domicile en fin de semaine. Ce sont en effet les frais qui apparaissent alors comme nécessaires à l'acquisition du revenu (cf. aussi sur les trajets qui sont considérés comme nécessaires ou pas à l'acquisition du revenu: arrêt 2P.251/2006 du 25 janvier 2007, in : StE 2007 B 22.3 Nr. 93). A ce titre, le Tribunal fédéral a refusé de considérer comme nécessaire à l'acquisition du revenu les frais de déplacement en voiture d'un contribuable qui effectuait chaque jour 350 km pour se rendre sur son lieu de travail et retourner le soir à son domicile (arrêt 2A.479/1995 du 14 mai 1996). Dans le cas d'un contribuable qui se rendait trois fois par semaine de Genève à Zollikofen pour son travail en véhicule privé et louait une chambre à Berne pour les deux soirs où il ne rentrait pas à son domicile fiscal, le Tribunal fédéral a considéré comme non arbitraire, du point de vue du droit cantonal, et conforme au droit fédéral, le refus des frais de déplacement effectifs en véhicule privé. Seule la déduction forfaitaire pour les trajets correspondant aux frais de transports publics (abonnement général des CFF) avait été prise en compte par l'autorité de taxation, étant précisé que la déduction du loyer de la chambre à Berne et les

frais de repas pris hors du domicile avaient été acceptés (arrêt 2P.64/2004 du 19 juillet 2004, in : RDAF 2004 II p. 251).

E. 4

Dans le cas d'espèce, la recourante parcourt deux fois par jour au moyen de son automobile les 31km qui séparent son domicile de 1***** de son lieu de travail, situé à 2*****. Elle revendique à cet égard la déductibilité des frais kilométriques selon le forfait applicable, soit un montant de 10'416 fr. ($\{31\text{km} \times 2\} \times 0,70 \text{ fr.} \times 240 \text{ j.}$). L'autorité intimée fait valoir, quant à elle, que l'on pourrait raisonnablement exiger de la part de la recourante, en la présente circonstance, qu'elle fasse usage d'un moyen de transport public. Aussi, l'autorité intimée a-t-elle admis la déduction revendiquée, pour la limiter toutefois au coût d'un abonnement Mobilis, soit 3'320 francs. a) On relève que, depuis, son domicile, le lieu de travail de la recourante peut être atteint de manière raisonnable au moyen des transports publics, ce que celle-ci a du reste fait durant la période 2012. La recourante habite à proximité de la gare de 1*****, qu'elle peut rejoindre à pied en cinq minutes et d'où elle peut atteindre la gare de .*****, puis celle de 2*****, le tout en cinquante minutes environ. Depuis cette dernière gare, le trajet en bus jusqu'à l'arrêt de *****, qui dessert le quartier où se situent les bureaux de son employeur, prend tout au plus quatre minutes. Ainsi, la recourante devrait transborder à deux reprises et au total, le trajet, attentes comprises, dure 1h05 environ (source: www.cff.ch), auxquelles s'ajoutent les cinq minutes à pied de son domicile à la gare de 1*****. A cela s'ajoute que depuis la première correspondance à 7h19 à la gare de 1*****, deux correspondances au moins par heure sont disponibles (ibidem). La recourante évoque, sans le démontrer toutefois, une pratique de l'autorité fiscale selon laquelle la nécessité pour le contribuable de faire usage de trois moyens de transports publics différents ou d'effectuer deux transbordements pour se rendre à son travail serait suffisante à justifier l'usage d'un moyen de transport privé. En la présente espèce toutefois, la recourante devrait prendre le train et le bus, soit faire usage de deux moyens de transports publics, comme l'observe l'autorité intimée, et n'effectuer que deux changements, ce qui reste raisonnable. Sans doute, la recourante ne fait pas valoir ce motif, mais l'on observe qu'avec la densité du trafic sur l'A1 dans le sens Lausanne-Genève aux heures de pointe, le gain qu'elle réalise en empruntant sa voiture privée pour effectuer ce trajet se révèle tout au plus négligeable, y compris dans le sens du retour. Ce gain de temps n'est en tout cas pas significatif au point que la solution d'opter pour le transport privé doive s'imposer ici de manière objective et raisonnable. b) La recourante se prévaut d'un autre motif à l'appui de la déduction qu'elle revendique: son employeur exigerait d'elle le port d'une tenue impeccable. Pour la recourante, le respect chaque jour de cette exigence serait difficile à concilier avec l'usage quotidien des transports publics. Son explication n'emporte cependant pas la conviction. Outre le fait qu'il n'est nullement documenté, le lien de causalité entre l'exigence de porter une tenue impeccable dans sa profession et l'usage d'un véhicule privé paraît plutôt ténu. En effet, de nombreux travailleurs soumis à des exigences de présentation rigoureusement similaires, émanant notamment des établissements bancaires de la place, ne font pas usage d'un moyen de transport privé pour se rendre à leur travail et empruntent quotidiennement les transports publics. Il faut en déduire que le choix de la recourante d'effectuer le trajet entre 1***** et 2***** au moyen de son automobile privée relève de sa convenance personnelle. Du reste, la recourante, consciente de ce qui précède, ajoute un second motif à l'appui de sa revendication. Suivant également des cours du soir après son travail, elle est chargée d'ouvrages et de documents, qu'elle emporte sur le lieu de travail. Aussi, à l'en croire, cela

rendrait particulièrement incommode l'usage des transports publics. Dès lors, pour cette raison également, la recourante devrait privilégier l'usage de sa voiture. Cette explication ne peut toutefois être retenue, dès lors qu'aucun lien n'est démontré entre la formation suivie par la recourante et son activité lucrative. En outre, comme le fait remarquer l'autorité intimée, la formation suivie par la recourante n'entre de toute façon pas dans le champ d'application des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu, telles que définies aux art. 27 LIFD et 30 LI. c) Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité intimée a limité la déduction revendiquée par la recourante au coût qu'impliquerait pour elle la conclusion d'un abonnement annuel aux transports publics.

E. 5

Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande qu'un émolument d'arrêt soit mis à la charge de la recourante (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), qui, en outre, ne saurait prétendre à l'allocation de dépens (art. 55, 91 et 99 LPA-VD).

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