



2C_877/2018

Arrêt du 7 mai 2019

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Stadelmann.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
A. _____,
représenté par B. _____ SA,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet

Impôt fédéral direct et impôt cantonal et communal 2013, frais professionnels de l'activité lucrative dépendante, abonnement général de première classe,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 14 juin 2018.

Faits :

A.

A. _____, domicilié à U. _____ (VS), est employé de la société C. _____ à V. _____ (ZH). Il séjourne à V. _____ durant la semaine et rejoint son domicile chaque week-end. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2013, il a fait valoir un montant de 25'399 fr. au titre de dépenses professionnelles déductibles. Ce montant comprenait notamment des frais pour séjour hors du domicile, ainsi que 5'800 fr. pour son abonnement général CFF en première classe.

B.

Dans sa décision de taxation du 2 avril 2015, le Service cantonal n'a admis en déduction, au titre de frais de déplacement professionnels, que l'équivalent du prix d'un abonnement général de deuxième classe, soit 3'550 fr., et pas le montant de 5'800 fr. effectivement payé par le contribuable. Celui-ci a formé en vain réclamation contre cette décision (décision sur réclamation du 4 avril 2017).

Par décision du 14 juin 2018, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours de A. _____.

C.

Contre cette décision, le contribuable forme un " recours " au Tribunal fédéral. Il conclut à ce que ses frais de déplacement en première classe, soit 5'800 fr., soient admis en déduction de son revenu pour les périodes fiscales 2013 et suivantes.

La Commission de recours se réfère à l'arrêt attaqué. Le Service cantonal s'est déterminé et a conclu au rejet du recours. L'Administration fédérale se rallie à l'arrêt attaqué.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. Le fait que le recourant n'ait pas qualifié son recours ne lui nuit pas, parce que celui-ci remplit les conditions formelles de la voie de recours ouverte devant le Tribunal fédéral (**ATF 138 I 367** consid. 1.1 p. 370; **130 I 300** consid. 1.2 p. 302 s.). Le recours a par ailleurs été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF).

1.2. Dans la mesure où le recourant conclut à la déduction du prix de son abonnement pour les périodes fiscales postérieures à 2013, sa conclusion est irrecevable, car elle outrepassé l'objet de la contestation portée devant le Tribunal fédéral, qui est limité à la période fiscale 2013 (cf. **ATF 142 I 155** consid. 4.4.2 p. 156 et les références).

1.3. Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) et statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF).

3.

La question qui se pose en l'espèce est de savoir si le recourant, qui exerce une activité lucrative dépendante, peut déduire de son revenu imposable ses frais effectifs de déplacement, correspondant en l'occurrence au prix d'un abonnement de première classe, pour les trajets qu'il effectue deux fois par semaine entre U. _____ et V. _____.

Impôt fédéral direct

4.

L'art. 26 LIFD énumère les frais d'acquisition du revenu qui peuvent être déduits du produit de l'activité lucrative dépendante.

4.1. Selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3'000 fr. constituent des frais professionnels déductibles. Le plafonnement à 3'000 fr. de cette déduction n'existe que depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2016, de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD dans sa nouvelle teneur (cf. sur ce point arrêt 2C_735/2017 du 6 février 2018 consid. 4.4, in RDAF 2018 II 34, RF 73/2018 p. 404). Il ne s'applique pas au cas d'espèce, qui concerne la période fiscale 2013.

4.2. Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu. Il faut que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (cf. **ATF 142 II 293** consid. 3.2 p. 299; **124 II 29** consid. 3a p. 32; arrêt 2C_1058/2017 du 5 février 2019, consid. 11.1 et les références). La condition de la nécessité doit être comprise dans un sens large, le Tribunal fédéral n'exigeant pas que le contribuable ne puisse acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles dont il requiert la déduction (arrêt 2C_71/2014 du 15 septembre 2014 consid. 5.5, in Pra 2015/42 p. 331 et les références). L'existence d'un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable doit être examinée en fonction de l'ensemble des circonstances concrètes (**ATF 142 II 293** consid. 3.2 p. 299; arrêt 2C_1058/2017 précité consid. 11.1)

4.3. Les frais d'acquisition du revenu doivent être avant tout distingués des frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle, qui ne sont pas déductibles (art. 34 let. a LIFD).

4.4. L'art. 26 LIFD est 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 (Ordonnance sur les frais professionnels [RS 642.118.1]). Dans sa teneur applicable au cas d'espèce (RO 1993 1363; pour les modifications à compter du 1^{er} janvier 2016 liées à la limitation à 3'000 fr. de la déduction: RO 2015 861), l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur les frais professionnels prévoit 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. S'agissant spécifiquement des contribuables qui séjournent là où ils travaillent pendant les jours de travail, l'art. 9 al. 4 de l'Ordonnance sur les frais professionnels prévoit qu'au titre des frais nécessaires de déplacement, le contribuable peut déduire les dépenses résultant du retour régulier au domicile fiscal ainsi que les frais nécessités au lieu de séjour par le déplacement entre le logement et le lieu de travail, conformément à l'art. 5. Selon la jurisprudence, lorsque le lieu de domicile et de travail sont trop distants l'un de l'autre, l'accomplissement de trajets quotidiens jusqu'au lieu de travail est réputé inadapté aux circonstances, de sorte que les frais de transport y afférents ne sont pas reconnus comme nécessaires, la solution consistant à considérer que l'on peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il séjourne la semaine à proximité de son lieu de travail et qu'il ne rentre à son domicile qu'en fin de semaine, le surplus des frais déductibles étant alors réglé par l'art. 9 al. 4 de l'Ordonnance sur les frais professionnels (arrêts 2C_440/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4.4; 2C_445/2008 du 26 novembre 2008 consid. 5.3, in RDAF 2008 II 528).

4.5. La question de savoir si l'acquisition d'un abonnement de première classe peut constituer une dépense professionnelle déductible n'a pas encore été examinée en détail par le Tribunal fédéral qui, dans un arrêt du 23 juillet 2004 (arrêt 2A.411/2004) a uniquement évoqué la question. Le cas concernait un contribuable domicilié à W. _____ (GR), qui séjournait durant la semaine à X. _____ (ZH) pour aller travailler de là à Y. _____ (ZH). Ce contribuable demandait d'une part la déduction d'un abonnement général de première classe en lien avec les déplacements entre W. _____ et X. _____ et, d'autre part, la déduction de ses frais de déplacements en voiture pour les trajets de X. _____ à Y. _____. Le Tribunal fédéral a estimé que l'on pouvait attendre de ce contribuable qu'il effectue les trajets entre X. _____ et Y. _____ en transports publics (consid. 2.2) et que, s'agissant des trajets entre X. _____ et W. _____, il n'y avait aucun motif d'admettre la déduction d'un abonnement général de première classe, étant donné que le contribuable les effectuait en voiture, ajoutant que la déduction d'un abonnement de première classe pourrait éventuellement se justifier si le contribuable pouvait invoquer des raisons professionnelles pour voyager en première classe (consid. 2.3).

4.6. Comme déjà souligné, l'art. 26 al. 1 let. a aLIFD conditionne la déductibilité des frais de déplacement à leur caractère *nécessaire*, alors que, s'agissant des transports publics, l'Ordonnance sur les frais professionnels prévoit une déduction des frais *effectifs* au titre des frais nécessaires de déplacement (art. 5 al. 1, applicable par renvoi de l'art. 9 al. 4 de l'Ordonnance aux contribuables en séjour hors domicile comme le recourant). Au vu de ces conditions, le surplus de dépense causé par l'achat d'un abonnement de première classe en lieu et place d'un abonnement de deuxième classe ne peut pas d'emblée être reconnu comme représentant une dépense d'acquisition du revenu déductible (contra, PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, n° 8 ad art. 26 DBG, pour qui la preuve de l'utilisation d'un billet de première classe suffit à en admettre la déduction). En revanche, si l'utilisation de la première classe se justifie pour des raisons professionnelles, en d'autres termes qu'elle est nécessaire au sens de l'art. 26 al. 1 let. a aLIFD, en particulier parce qu'elle permet au contribuable de travailler durant le temps de trajet et de gagner ainsi du temps, ce qui ne serait pas possible en deuxième classe, il n'y a alors pas de motif de refuser la déduction des frais effectifs supplémentaires par rapport au prix d'un abonnement de deuxième classe (cf. dans le même sens R ICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3^e éd. 2016, n° 121 ad art. 26 DBG, qui sont toutefois d'avis que l'utilisation de la première classe a assez rarement une justification professionnelle). Selon les règles usuelles de répartition du fardeau de la preuve, la preuve du caractère nécessaire incombe au contribuable puisqu'il s'agit de faits qui diminuent la dette fiscale (**ATF 140 II 248** consid. 3.5 p. 252).

4.7. En l'espèce, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué que le recourant est domicilié à U. _____, qu'il travaille à V. _____, où il loge durant la semaine (séjour hors domicile), qu'il effectue un trajet en train en première classe pour V. _____ le lundi matin et qu'il revient à U. _____ le vendredi soir également en train. Dans l'arrêt attaqué, la Commission de recours retient que l'argument du recourant, selon lequel il lui est nécessaire de travailler dans le train afin de satisfaire aux obligations de ses horaires de travail et donc de voyager en première classe " est intéressante ", car il faut " reconnaître qu'il lui serait difficile, voire impossible, d'accomplir les mêmes tâches dans un wagon CFF de deuxième classe ". Les juges précédents sont toutefois d'avis que le fait que le recourant fasse valoir des frais de séjour hors du domicile était " incompatible " avec l'admission d'un abonnement CFF de première classe. Une telle déduction pouvait éventuellement se justifier pour des trajets quotidiens, mais pas pour des trajets hebdomadaires, car, lors de ces déplacements, l'utilité de travailler était nettement moins marquée (arrêt attaqué, p. 8 s.).

4.8. Ce raisonnement n'emporte pas la conviction. Les juges précédents ont admis qu'il était nécessaire au recourant de travailler dans le train, afin de satisfaire aux obligations de ses horaires de travail, et qu'un tel travail serait difficile, si ce n'est impossible, à accomplir dans un wagon de deuxième classe. Ce constat lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF). Contrairement à ce que soutiennent les juges précédents, le fait que les trajets ne soient qu'hebdomadaires et pas quotidiens ne les rend en l'espèce pas moins nécessaires. C'est au contraire en raison du temps important de trajet entre U. _____ et V. _____ que la nécessité de pouvoir travailler dans le train est précisément avérée en l'espèce, pour satisfaire aux obligations d'horaires de travail du recourant.

La jurisprudence précitée, rendue au sujet des contribuables dont le lieu de domicile et de travail sont trop distants l'un de l'autre (cf. supra consid. 4.4), montre en outre que, dans un tel cas, c'est l'admission de frais de séjour hors domicile cumulée aux frais de déplacements hebdomadaires qui est privilégiée à la déduction de frais de transports quotidiens. Cela montre aussi que la déductibilité des frais de déplacement hebdomadaires pour les personnes qui sont en séjour hors domicile durant la semaine ne doit en tout cas pas être admise de manière plus restrictive du seul fait qu'ils sont hebdomadaires.

4.9. Il découle de ce qui précède que le recourant peut déduire de son revenu imposable, pour la période fiscale 2013, le prix de son abonnement général de première classe, soit 5'800 francs. En limitant cette déduction à 3'550 fr., les juges précédents ont violé l'art. 26 al. 1 let. a aLIFD.

5.

Ce qui précède conduit à l'admission du recours en matière d'impôt fédéral direct dans la mesure de sa recevabilité. L'arrêt attaqué sera annulé et la cause renvoyée au Service cantonal pour nouvelle décision de taxation 2013 qui admette en déduction un montant de 5'800 fr. pour l'impôt fédéral direct.

6.

L'art. 22 de la loi fiscale valaisanne pose les mêmes règles que l'art. 26 LIFD, de sorte que le raisonnement développé en matière d'impôt fédéral direct s'applique également en matière d'impôt cantonal et communal. Cela conduit à l'admission du recours dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. L'arrêt attaqué sera annulé et la cause renvoyée au Service cantonal pour nouvelle décision de taxation 2013 qui admette en déduction un montant de 5'800 fr. pour l'impôt cantonal et communal.

Conséquences, ainsi que frais et dépens

7.

Au vu de l'issue du recours, il se justifie d'allouer des dépens au recourant, représenté par une fiduciaire (art. 68 al. 1 et 2 LTF et art. 9 du règlement du Tribunal fédéral sur les dépens [RS 173.110.210.3]; BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2^e éd. 2014, n° 17 ad art. 68 LTF). Les frais judiciaires seront mis à la charge du canton du Valais, dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de la faculté prévue aux art. 67 et 68 al. 5 LTF et renverra la cause à l'autorité précédente pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure accomplie devant elle.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité et l'arrêt attaqué est annulé en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2013. La cause est renvoyée au Service cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.

Le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité et l'arrêt attaqué est annulé en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal 2013. La cause est renvoyée au Service cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 1'200 fr., sont mis à la charge du canton du Valais.

4.

Le canton du Valais versera au recourant une indemnité de dépens fixée à 2'000 francs.

5.

La cause est renvoyée à la Commission de recours pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

6.

Le présent arrêt est communiqué au représentant du recourant, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 7 mai 2019

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens