

*Par arrêt du 23.07.2025 (9C\_658/2024), le Tribunal fédéral a rejeté le recours en matière de droit public interjeté par X\_ contre ce jugement*

F1 24 54

## **ARRÊT DU 6 NOVEMBRE 2024**

### **Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur,

#### **en la cause**

X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, recourants

#### **contre**

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, autorité attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2021)

recours de droit administratif contre la décision sur réclamation du 2 février 2023

## Faits

**A.** X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ sont domiciliés à la rue A \_\_\_\_\_, à B \_\_\_\_\_. En 2021, l'époux travaillait à 100% à C \_\_\_\_\_ pour le compte de l'entreprise D \_\_\_\_\_. Dans sa déclaration fiscale 2021, il a fait valoir des dépenses professionnelles à hauteur de 13'445 fr., dont 6965 fr. de frais de déplacement en véhicule privé entre son domicile et son lieu de travail (50 km x 199 jours x 0.70 fr./km ; cf. annexe 5 à la déclaration d'impôts).

Procédant le 8 septembre 2022 à la taxation du couple, le Service cantonal des contributions (SCC) a ramené à 8800 fr. les dépenses professionnelles de l'époux (code 1910).

Le 12 septembre 2022, les contribuables ont formé réclamation en contestant cette correction. Ils ont argué de recommandations visant, lors de la pandémie de COVID-19, à privilégier des déplacements en véhicule privé. Ils ont en outre évoqué des contraintes professionnelles et d'ordre familial, notamment l'aide apportée par X \_\_\_\_\_ à sa mère, veuve depuis deux ans et sans permis en raison de troubles visuels. Pour ces différentes raisons, l'utilisation du train, qui impliquait une durée de trajet rallongée et comportait un risque de retards ou de suppressions de correspondances, n'était pas envisageable.

Le 15 septembre 2022, le SCC a rappelé que l'on pouvait attendre d'un contribuable domicilié, comme l'était l'intéressé, à moins de 1.5 km d'une gare, qu'il se rende à son lieu de travail en transports publics. Pouvaient donc être admis, en l'espèce, un forfait de 700 fr., couvrant les déplacements en vélo/vélomoteur du domicile du contribuable jusqu'à la gare de B \_\_\_\_\_, ainsi que les frais d'un abonnement de parcours B \_\_\_\_\_-C \_\_\_\_\_ (1620 fr.), soit au total 2320 fr. de frais de déplacement.

Le 22 septembre 2022, les contribuables ont contesté cette appréciation et maintenu leur réclamation.

**B.** Le 2 février 2023, le SCC a rejeté la réclamation. X \_\_\_\_\_ habitait à 850 m de la gare de B \_\_\_\_\_, tandis que son lieu de travail se situait à 550 m de celle de C \_\_\_\_\_. La ligne B \_\_\_\_\_-C \_\_\_\_\_ étant bien desservie, l'utilisation des transports publics était exigible de lui, sachant que le gain de temps lié à l'utilisation d'un véhicule privé était inférieur à une heure. Quant aux motifs d'ordre privé invoqués, ils ne se trouvaient pas dans un rapport objectif avec l'exercice de sa profession.

C. Par écriture du 15 février 2023, rectifiée le 6 mars 2023, X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont déféré ce prononcé auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à sa réforme en ce sens que les frais de déplacement en véhicule privé soient admis en déduction du revenu de l'activité lucrative dépendante de l'époux. Ce dernier a dans ce sens expliqué qu'il travaillait selon des rotations de 3 fois 8 heures et allégué une perte de temps comprise entre 1h22 et 2h24 par jour s'il devait utiliser les transports publics. La déclaration d'impôts reflétait les frais de déplacement effectivement encourus et il était exclu que le fisc lui dicte comment se rendre sur son lieu de travail.

Le 23 juin 2023, dans le délai que la CCR leur a imparti à cet effet, les recourants ont déposé une attestation de l'employeur concernant les horaires de travail de l'époux (dossier de la CCR/TC, p. 39) ainsi qu'un plan horaire annuel (dossier de la CCR/TC, p. 37 et 38). Il en ressort que l'intéressé travaille dans un rythme de quatre équipes impliquant les horaires de travail suivants : 6h00-14h00 (code « EQ1 »), 14h00-22h00 (code « EQ2 »), 22h00-06h00 (code « EQ3 ») en semaine (lundi-samedi) ; certains dimanches entre 06h00-18h00 (code « EQ1D ») et 18h00-06h00 (« EQ3D »). L'employeur a dans ce contexte précisé que les collaborateurs devaient se présenter à leur poste en habits de travail. X \_\_\_\_\_ a en outre décrit le déroulement-type d'une prise de poste (dossier de la CCR/TC, p. 36) :

13h20-25 : Arrivée sur le parking de l'usine.  
13h27-32 : Arrivée au vestiaire du bâtiment 452 afin d'y mettre son habit de travail.  
13h40-45 : Arrivée en salle de commande.  
Prise de consignes de l'équipe précédente afin qu'ils puissent aller prendre leur douche obligatoire et comprise dans le temps de travail.  
Prise du poste.  
13h50 : Réunion TIR donnée par le chef d'équipe ou son remplaçant [...].  
14h00 : Prise du travail en temps et heure.  
21h40-45 : Passage de consignes avec l'équipe suivante et douche.  
22h00 : Départ du bâtiment.

Le 14 août 2023, le SCC a maintenu que le contribuable pouvait globalement effectuer le trajet entre son domicile et son travail en transport public. Une déduction supplémentaire correspondant à 70 allers-retours en véhicule privé (1/3 de 199 jours) pouvait cependant être admise dans la mesure où les horaires de travail impliquaient des déplacements de nuit ou à des heures où les correspondances étaient moins nombreuses.

Le 21 août 2023, le SCC a versé en cause un nouveau procès-verbal de taxation 2021 relevant le montant des dépenses professionnelles de 8800 fr. à 11'005 fr., la différence de 2205 fr. correspondant à 70 trajets allers-retours de 45 km, à 0.70 fr./km.

Interpellés par l'organe d'instruction sur la suite qu'ils entendaient donner à leur recours, les recourants ont, le 25 août 2023, déclaré le maintenir.

Le 1<sup>er</sup> septembre 2023, le SCC a conclu à l'admission partielle du recours dans le sens de la nouvelle décision de taxation et au surplus à son rejet.

**D.** Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président soussigné a informé les recourants que leur recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il leur a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Le 4 octobre 2024, les recourants ont été informés que l'horaire 2021, tiré du site « tp-info.ch » avait été versé au dossier. Un exemplaire de cet horaire leur a été remis ainsi qu'au fisc.

## **Considérant en droit**

### *I. Procédure*

#### **1.**

**1.1** Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 15 février 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

**1.2** Le recours est recevable (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

## II. Objet du litige

**2.** La nouvelle décision de taxation déposée le 21 août 2023 par le SCC porte à 11'005 fr. les déductions pour frais professionnels. Ce faisant, le fisc a finalement admis des frais de déplacement à concurrence de 4525 fr. (2320 fr. correspondant aux frais de déplacement en vélo/vélocycle du domicile à la gare de B \_\_\_\_\_ et à l'abonnement de parcours B \_\_\_\_\_-C \_\_\_\_\_ [cf. let. A *supra*] + 2205 fr. de frais de déplacement en véhicule privé, 70 jours par année [cf. let. C *supra*]).

**2.1** Les normes régissant la procédure de recours auprès de la CCR (art. 150 LF ss, tels qu'en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023) ne prévoyaient pas expressément la possibilité pour l'autorité de rendre une nouvelle décision en cours d'instance. Tel est en revanche le cas des dispositions régissant la procédure de recours céans (art. 150 al. 3 LF, art. 81a al. 2 LPJA, art. 80 al. 1 let. d et 57 LPJA), qui s'appliquent pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes pendantes faute de dispositions transitoires contraires (cf. ATF 144 II 273 consid. 2.2.4).

Selon l'art. 57 LPJA, l'autorité inférieure peut procéder à un nouvel examen de la décision attaquée (al. 1). Elle doit, dans ce cas, communiquer sans délai sa nouvelle décision à l'autorité de recours et aux parties (al. 2). L'autorité de recours continue à traiter le recours dans la mesure où la nouvelle décision de l'autorité inférieure ne l'a pas rendu sans objet (al. 3 ; sur la problématique, cf. RVJ 2020 p. 57 ss).

**2.2** D'un point de vue formel, l'on observe que la décision attaquée céans est une décision sur réclamation. Il s'ensuit que la nouvelle décision susceptible de rendre un recours – entièrement ou partiellement – sans objet dans l'acceptation de l'art. 57 LPJA devrait, ici, revêtir la forme d'un prononcé sur réclamation annulant et remplaçant celui du 2 février 2023 et rectifiant la décision de taxation 2021 du 8 septembre 2022 à l'origine de la contestation. L'on relève toutefois que le SCC intervient ici à la fois comme autorité de taxation et de réclamation (art. 218 al. 1 LF) et qu'en application des règles de la LPJA, le fisc serait en droit de rendre une nouvelle décision en cours d'instance. Des motifs d'économie de procédure conduisent ainsi le Tribunal à tenir compte de la nouvelle décision de taxation du 24 août 2023.

**2.3** En relevant de 2205 fr. les frais déplacement et les portant au total de 4525 fr., ce prononcé va dans le sens voulu par les recourants, qui ont revendiqué un montant de 6965 fr. à ce titre. Il ne fait cependant pas entièrement droit à leurs conclusions.

**2.3.1** Sous l'angle de l'impôt fédéral direct, la déductibilité des frais de déplacement était, en 2021, limitée à 3000 fr. selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022. Les frais de déplacement acceptés par le SCC s'inscrivant dans cette limite maximale (cf. rubriques 1910 et 2711 du procès-verbal de taxation), le litige se révèle donc sans objet pour ce qui regarde cet impôt.

**2.3.2** Demeure seule litigieuse la question de savoir si le recourant peut, sous l'angle de l'impôt cantonal et communal, revendiquer l'intégralité des frais de déplacement en véhicule privé réclamés, soit 6965 fr.

### *III. Impôt cantonal et communal*

#### **3.**

**3.1** A teneur de l'art. 9 al. 1 LHID, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. L'art. 22 al. 1 let. a LF dispose que les frais professionnels qui peuvent être déduits du revenu sont notamment les frais de déplacement entre le domicile fiscal et le lieu de travail. Les art. 9 al. 1 LHID et 22 al. 1 LF ont un contenu identique à celui de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD. Les principes développés et la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent donc aussi aux impôts cantonaux et communaux (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_264/2023 du 4 septembre 2023 consid. 3.2).

**3.2** Selon la pratique constante en matière de frais d'acquisition du revenu, il n'est pas nécessaire que ce dernier ne puisse absolument pas être réalisé sans les frais litigieux, ni qu'il existe une obligation légale de s'acquitter des déductions en cause (ATF 142 II 293 consid. 3.2). Constituent bien plus de tels frais d'acquisition les dépenses que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement causées par la réalisation du revenu. Il est donc nécessaire de procéder à une appréciation globale des circonstances concrètes du cas d'espèce, afin de déterminer s'il existe un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est invoquée par le contribuable et la réalisation du revenu de celui-ci (ATF 149 II 19 consid. 6.2 et les références).

Selon l'art. 5 al. 2 de l'ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (ordonnance sur les frais professionnels ; RS 642.118.1), sont déductibles, à titre de frais de déplacement, les dépenses nécessaires liées à l'utilisation des transports publics (let. a) ou les frais nécessaires par kilomètre parcouru au moyen

d'un véhicule privé, pour autant qu'il n'existe pas de transports publics ou qu'il ne puisse pas être exigé du contribuable qu'il les utilise (let. b). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable est infirme ou en mauvaise santé, lorsque la prochaine station de transports publics se trouve très éloignée de son domicile ou de son lieu de travail, lorsque le début ou la fin de l'activité lucrative a lieu à des heures qui ne sont pas compatibles avec l'horaire des transports publics ou si le contribuable dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession.

La pratique zurichoise, voulant que les frais d'utilisation d'un véhicule privé sont déductibles lorsqu'il existe un gain de temps de plus d'une heure par rapport aux transports publics, a été jugée conforme à l'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels par le Tribunal fédéral dans un arrêt 2C\_343/2011 du 25 octobre 2011 consid. 2.4, publié in RF 67/2012 p. 43. Un temps de trajet supplémentaire d'une heure en transports publics est en effet en principe considéré comme raisonnablement exigible (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_645/2022 du 20 février 2023 consid. 5.2). Concernant le canton du Valais, le Tribunal fédéral a admis la déductibilité des frais d'utilisation d'un véhicule privé lorsque cela permet au contribuable de gagner plus d'une heure par jour par rapport aux transports publics (arrêts 9C\_264/2023 précité consid. 3.3 et 2C\_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.3).

Par ailleurs, il n'est pas requis que le trajet professionnel soit effectué de manière exclusive, soit uniquement au moyen d'un véhicule privé ou uniquement par les transports publics. Le cumul de la déduction (forfaitaire) pour un vélo utilisé par le contribuable jusqu'à la gare et la déduction des frais de déplacement en transports publics pour le déplacement en train est admis (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_745/2017 du 21 septembre 2017 consid. 2.4 et 2.5).

Lorsqu'un contribuable veut faire valoir qu'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise un moyen de transport public, il lui incombe de prouver que tel est bien le cas (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_51/2019 du 30 mars 2020 consid. 6.3).

#### **4.**

**4.1** Le recourant allègue un temps de trajet de 50 minutes par jour en utilisant la voiture, tout en précisant devoir marcher 7 min 30 depuis le parking pour rejoindre le bâtiment 452, où il prend son service (cf. p. 2 *in fine* de son recours). Il ressort du site « Google Maps » que le parking des employés du site chimique se situe à la rue E \_\_\_\_\_. Depuis chez lui, le recourant met, selon ce calculateur, 20 minutes pour accomplir les 22.5 km (non pas 25 km) de trajet. Le calculateur d'itinéraires « Via Michelin » annonce

pour sa part un temps de trajet de 18 minutes. Le temps de déplacement total aller-retour peut donc être effectivement estimé à quelque 50 minutes (36' + 15'), comme invoqué par le recourant.

**4.2** Le recourant explique qu'il lui faut 12 minutes à pied pour se rendre à la gare de B \_\_\_\_\_ depuis chez lui, temps de parcours correspondant, à peu de chose près, à celui indiqué sur le site Google Maps (11 minutes) pour faire ce trajet d'environ 850 m. L'on relève toutefois que le fisc a en l'occurrence accordé un forfait « vélo ». Conformément à la jurisprudence, l'on doit ainsi tenir compte du fait que cela permet de réduire le temps de trajet (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1131/2016 – 2C\_1132/2016 du 25 avril 2017 consid. 6). En effet, ce même trajet peut s'effectuer, tant selon « Google Maps » que « Via Michelin », en 4 minutes à vélo. Pour le reste, il ressort des propres indications fournies par le recourant que le temps de parcours en train du trajet C \_\_\_\_\_-B \_\_\_\_\_ est au plus de 30 minutes ; il peut, selon les correspondances, être moins long (20 minutes). Enfin, aux dires du recourant toujours, il faut compter 14 minutes pour rejoindre le bâtiment 452 depuis la gare de C \_\_\_\_\_, ce qui reste acceptable (cf. ECKERT in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 27 ad art. 26 LIFD). Au total, le recourant met donc au plus 48 minutes par trajet (4 min + 30 min + 14 min). Son temps de déplacement s'élève donc à 1h36 par jour, chiffre que l'on peut arrondir à 1h40.

**4.3** Il résulte de ce qui précède que l'augmentation de la durée du trajet quotidien, par l'utilisation combinée du vélo, du train et de la marche, est de l'ordre de 50 minutes au plus (50 minutes en voiture, contre 1h40 en vélo/train).

**5.** Dans le cas d'espèce, il faut encore tenir compte du fait que le recourant travaille selon les horaires suivants : 6h00-14h00, 14h00-22h00, 22h00-06h00 en semaine (lundi à samedi) ; 06h00-18h00 et 18h00-06h00 les dimanches. Si l'on se réfère au déroulement-type d'une prise de poste, telle que décrite par le recourant, celui-ci doit être présent au vestiaire du bâtiment 452 à la demie (entre 27' et 32') de l'heure qui précède celle de sa prise de service.

**5.1** Pour y être aux environs de la demie, le recourant doit donc, s'il se déplace en voiture, partir de chez lui, selon son jour de service, respectivement son horaire de service, vers 5h05, 13h05, 17h05 ou 21h05. A la fin du service, il est en mesure de regagner son domicile aux alentours de 14h25, 18h25, 22h25, 06h25.

**5.2** Il ressort du dossier que les trains circulent à la demi-heure en semaine (lundi – vendredi). Ils partent de B \_\_\_\_\_ à 4h38 du lundi au samedi, à 12h43 du lundi au

vendredi, à 20h43 du lundi au vendredi. Sachant que la gare est à 4 minutes à vélo, le recourant doit ainsi quitter son domicile aux alentours – en comptant large – de 4h30, 12h35, 20h35. A la fin du service, le train le ramène à la gare de B \_\_\_\_\_ à 14h37, 22h42, 06h35. A vélo, le recourant arriverait chez lui quelque 5 (4) minutes plus tard, soit à 14h42, 22h47, 6h40.

Cela étant, l'on constate que, pour l'horaire de travail 06h00-14h00, le gain de temps lié à l'utilisation de la voiture est approximativement de 35 minutes à l'aller (départ du domicile à 5h05 contre un départ à environ 4h30) et de 17 minutes au retour (arrivée au domicile à 14h25 contre une arrivée à environ 14h42), soit de 52 minutes au total. Pour l'horaire 14h00-22h00, le gain de temps est de 30 minutes à l'aller (départ du domicile à 13h05 contre un départ à environ 12h35) et de 22 minutes au retour (arrivée au domicile à 22h25 contre une arrivée à 22h47), soit de 52 minutes également. Pour l'horaire 22h00-06h00, le gain de temps lié à l'utilisation de la voiture est approximativement de 30 minutes à l'aller (départ du domicile à 21h05 contre départ à environ 20h35) et de 15 minutes au retour (arrivée au domicile à 06h25 contre arrivée à 6h40), soit de 45 minutes au total.

**5.3** Les indications fournies par le recourant, corroborées par la consultation de l'horaire, montrent que les trains arrivant à C \_\_\_\_\_ à 13h08, respectivement à 21h08, ne circulaient pas le samedi. Cela aurait contraint le recourant à prendre, ces jours-là, la correspondance précédente, une demi-heure plus tôt. Dans ce cas de figure, qui se produit 26 fois par année pour le recourant (code « EQ2 » et « EQ3 » du planning annuel), l'utilisation du train occasionnerait un temps de trajet supplémentaire supérieur à une heure et n'apparaîtrait donc pas raisonnablement exigible. Ce constat est également valable s'agissant des horaires 18h00 dimanche - 06h00 lundi, que le recourant a accompli à 12 reprises en 2021 selon le planning annuel (code « EQ3D ») : le train de 17h08 ne circule, en effet, que du lundi au vendredi. Ce problème ne se pose en revanche pas pour l'horaire 06h00 – 18h00 des dimanches (code « EQ1D ») : les horaires aller de train du matin et de retour le soir sont quasi identiques à ceux de la semaine (départ à la gare de B \_\_\_\_\_ à 4h38, arrivée à cette même gare à 18h42). Le gain de temps lié à l'utilisation de la voiture reste donc inférieur à une heure (gain de temps aller environ 35 minutes, gain de temps retour d'environ 22 minutes).

**5.4** En définitive, l'on constate, avec le fisc, que les horaires de travail du recourant sont globalement compatibles avec l'utilisation des transports publics. Il apparaît cependant que la durée du trajet supplémentaire qu'elle induit dépasse la limite d'une heure à 36 reprises durant l'année. Le gain de temps lié à l'utilisation de la voiture s'avère sinon

inférieur à cette limite, contrairement à ce que soutient le recourant. Partant, la nouvelle décision de taxation admettant, en plus du forfait vélo et de l'abonnement de parcours, 70 allers-retours en voiture, apparaît pour le moins favorable au recourant.

**6.** Pour le reste, il ne ressort pas du dossier que le recourant soit infirme ou en mauvaise santé ni qu'il dépende d'un véhicule pour l'exercice de sa profession. Le recourant ne le soutient d'ailleurs pas. Au surplus, il ne se prévaut plus céans des raisons familiales alléguées devant l'autorité précédente. Sur ce point, le fisc a relevé à juste titre que de tels motifs, au demeurant non étayés, ne pouvaient être pris en considération faute de se trouver objectivement en rapport avec l'acquisition du revenu.

**7.** En tant que le recourant explique utiliser son véhicule privé depuis 34 ans pour se rendre au travail, il convient de rappeler que les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures. Elles n'ont donc d'autorité de force jugée que pour les périodes qu'elles touchent (ATF 140 II 157 consid. 8). Il s'ensuit que le contribuable ne peut pas obtenir un traitement fiscal déterminé en se prévalant de l'autorité de force jugée d'une décision de taxation et qu'il ne peut pas non plus invoquer le principe de la bonne foi s'il se fonde sur la confiance qu'il a mise dans des décisions de taxation antérieures (arrêt du Tribunal fédéral 2C \_187/2019 du 9 septembre 2019 consid. 9).

**8.** Enfin, en page de 2 de leur recours, les contribuables déclarent connaître quelqu'un « travaillant sur le Bas-Valais à des heures normales, habitant à côté de la gare, et [pouvant] déduire ses kilomètres sans souci ». Cette allégation est insuffisamment précise pour admettre qu'un contribuable se trouverait dans une situation identique à la leur et aurait bénéficié de la possibilité de déduire ses frais de déplacement en véhicule privé. Il n'est dès lors pas possible de retenir que le principe d'égalité de traitement (art. 8 Cst.) serait violé.

#### *IV. Conclusion, frais et dépens*

##### **9.**

**9.1** Attendu ce qui précède et au regard de la nouvelle décision de taxation du 24 août 2023, le recours doit être déclaré sans objet en matière d'IFD. Il doit être rejeté sous l'angle de l'ICC dans la mesure où cette même décision ne l'a pas rendu sans objet (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**9.2** Vu l'issue du litige et eu égard à la nouvelle décision de taxation faisant partiellement droit aux conclusions des recourants, ceux-ci supporteront des frais de justice réduits

fixés, principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 750 fr. (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar). Il n'y a pas d'autres frais (art. 89 al. 4 LPJA). Il n'est pas alloué de dépens aux recourants, qui n'en n'ont pas réclamés et procèdent seuls dans cette cause qui ne présente pas de complexité particulière (art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 150 al. 3 LF et art. 91 al. 1 LPJA ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2020 du 18 juin 2020 consid. 7.3.2).

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours en matière d'impôt fédéral direct est sans objet compte tenu de la nouvelle décision de taxation du 24 août 2023.
2. Le recours en matière d'impôt cantonal et communal est rejeté dans la mesure où la décision susvisée ne l'a pas rendu sans objet.
3. Les frais réduits, par 750 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à Y \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_, à B \_\_\_\_\_, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (IFD), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 6 novembre 2024