



CANTON DU VALAIS
KANTON WALLIS

Commission cantonale de recours en matière fiscale

Kantonale Steuerrekurskommission

LA COMMISSION DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

en séance du 11 mars 2021

composée de

Mmes et MM. Stefan GEHRIG, président, David DETRAZ, vice-président, Marc-André BALLESTRAZ, Waldemar KNUBEL, Daniel BELLWALD, Stéphanie SPAHR, membres, Veronica TRANI, membre-suppléante, assistée de ses secrétaires ad hoc, Catherine AYMON, Kenan VOLKEN,

a porté la décision suivante

sur le recours déposé le 19 juin 2020 par *A. et B.*, domiciliés à X.,

contre

la décision du Service cantonal des contributions du 9 juin 2020 concernant les impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2018.

I. FAITS

1. A. et B., nés respectivement en 1977 et 1973, sont mariés et domiciliés à X.
2. Le 18 mars 2019, les époux contribuables déposèrent leur déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'impôt fédéral direct pour l'année 2018. Ils portaient en déduction au titre de dépenses professionnelles de l'époux un montant de Fr. 22'205. --, composé comme suit :
 - Frais de déplacement jusqu'au lieu de travail : 120 km x 220 jours de travail = 26'400 km à Fr. 0.64 = Fr. 17'005. --
 - Repas pris hors du domicile : 220 jours à Fr. 15. -- = Fr. 3'200. --
 - Autres dépenses professionnelles : Fr. 2'000. --

Ils déclaraient un revenu net imposable de Fr. 37'078. -- en matière d'impôts cantonaux et communaux et de Fr. 52'455. -- en matière d'impôt fédéral direct.
3. Par procès-verbal de taxation du 20 mars 2020, le Service cantonal des contributions (SCC), Taxation des personnes physiques, procéda à la taxation des époux contribuables pour l'année 2018. Le revenu net imposable était arrêté à Fr. 51'370. -- au taux de Fr. 51'370. -- en matière d'impôts cantonaux et communaux et à Fr. 48'055. -- au taux de Fr. 48'055. -- en matière d'impôt fédéral direct.
4. Par écriture du 8 avril 2020, les époux A. et B. élevèrent réclamation contre ce prononcé en concluant implicitement à l'admission des frais de déplacement de l'époux tels que déclarés.
5. En date du 29 avril 2020, l'autorité de taxation précisa que les dépenses professionnelles suivantes avaient été admises en déduction :
 - « - *Trajet X.-Y. : 120km, à raison de 48 jours (1x par semaine)*
 - *Repas : 220 jours à Fr. 15.00 Fr. 3'200.00*
 - *Chambre hors-canton Fr. 700.00/mois, soit 8400.00/an*
 - *Repas hors du domicile Fr. 3200.00/an*
 - *Autres dépenses professionnelles Fr. 2'000.00*
 - Total Fr. 20'832.00 »*
6. Par écriture du 25 mai 2020, adressée à la présente Cour, les époux contribuables interjetèrent recours à l'encontre de la « décision » du 29 avril 2020.

7. En date du 28 mai 2020, le secrétariat de la Cour de céans, constatant que l'écriture du 29 avril 2020 ne constituait pas une décision susceptible de recours, informa les époux A. et B. du caractère prématuré de leur « recours » et transmit leur écriture du 25 mai 2020 et ses annexes au SCC, avec invitation à porter une décision sur réclamation en bonne et due forme.
8. Par décision sur réclamation du 9 juin 2020, le SCC rejeta la réclamation des contribuables. Il constatait que la distance entre le lieu de travail de B. à Y. et son domicile à X. s'élevait à 67 kilomètres, ce qui correspondait à un trajet de 50 minutes en véhicule privé ; et qu'il fallait encore tenir compte des retards liés aux ralentissements entraînés par la surcharge quotidienne aux heures de pointe sur ce tronçon d'autoroute. Il comparait ensuite cette situation à deux autres dans le cadre desquelles la présente Cour avait admis uniquement la déduction des frais de séjour durant la semaine au lieu de travail ainsi que les frais d'un retour hebdomadaire au domicile (trajet simple de 63 kilomètres entre Muraz et Lonay et trajet simple de 70 kilomètres entre Troistorrents et Lausanne).
9. Par écriture du 19 juin 2020, les époux contribuables interjetèrent recours auprès de la Cour de céans contre ce prononcé. Ils concluaient à l'annulation de la décision sur réclamation du 9 juin 2020 et de la décision de taxation 2018 ainsi qu'au renvoi du dossier au SCC pour nouvelle décision prenant en compte pour B. la déduction de frais de déplacement quotidien en véhicule privé à son lieu de travail. Une indemnité à titre de dépens était également demandée.

A l'appui de leur recours, les recourants contestaient tout d'abord l'application d'une directive édictée le 12 juin 2019 dans le cadre de la taxation 2018. Ils estimaient de plus que dite directive ne reposait sur aucune base légale. Pour le reste, ils faisaient en substance valoir que la déduction des frais liés au trajet quotidien en véhicule privé était raisonnable et correspondait au souhait de B. de retourner chaque jour auprès de sa famille, et non seulement le weekend. Ils reconnaissaient que le Tribunal fédéral avait considéré que des trajets quotidiens de l'ordre de 230 et 250 kilomètres, sur des tronçons très fréquentés, étaient inadaptes, mais relevaient qu'en l'espèce, il n'était question que d'un trajet quotidien de 120 kilomètres sur un tronçon « *peu fréquenté* ».
10. Dans sa détermination du 25 septembre 2020, le SCC conclut au rejet du recours en rappelant que la pratique de l'administration fiscale ne reposait pas sur la directive du 12 juin 2019, mais bien sur la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et de

la présente Cour. Il rappelait par ailleurs que dans un cas comparable (46 minutes de trajet pour 63 kilomètres), la Commission cantonale de recours en matière fiscale avait admis la déduction des frais de logement au lieu de travail pendant la semaine et ceux du retour au domicile en fin de semaine. Enfin, le SCC soulignait que des arguments d'ordre familial étaient sans pertinence lorsqu'il s'agissait de déterminer les frais de déplacement pouvant être portés en déduction.

11. Les recourants répliquèrent le 29 octobre 2020.

12. La clôture de l'échange d'écritures fut prononcée le 16 décembre 2020.

Les autres faits et motifs seront repris ci-dessous dans la mesure utile.

II. CONSIDERANTS

1. a) Le recours porte d'une part sur les impôts cantonaux et communaux, et d'autre part sur l'impôt fédéral direct. L'état de fait étant identique, les questions à résoudre, semblables, et la présente Cour, compétente pour les diverses matières (articles 150 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF) et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)), il en sera traité dans un seul prononcé.
- b) Le recours ayant pour le reste été déposé par des personnes ayant qualité pour recourir, et en la forme et les délais légaux (articles 150, 150a LF et 140 LIFD), il peut être entré en matière sur le fond du litige.
2. a) Selon l'article 151a alinéa 2 LF, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt « *ordonne d'office dans le cadre de l'instruction toutes les mesures d'enquête nécessaires, notamment le dépôt de pièces, l'audition des parties ou de témoins, l'aménagement d'expertises et d'inspections des lieux* ».
- b) L'article 124 LF précise que « *les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, pour autant qu'elles concernent des faits importants pour la taxation* ».

Les articles 124 LF et 115 LIFD découlent du principe du droit d'être entendu institué par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale (Cst.). Le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, et de participer

à l'administration des preuves essentielles, à tout le moins de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. notamment ATF 129 II 497 consid. 2). De plus, la jurisprudence admet que le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de fonder sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités ; arrêt 2C_998/2015 du 20 septembre 2016 consid. 3.1). En particulier, l'autorité de jugement peut renoncer à faire citer des témoins si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (arrêt 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 6.1 et les références citées).

- c) En l'espèce, les recourants requièrent, à titre de moyens de preuve, l'édition de leur dossier fiscal par le fisc, « *ainsi que en tant que besoin celui de leurs taxations précédentes* ». Faisant suite à une demande du secrétariat de la Cour de céans, le SCC lui a transmis ledit dossier s'agissant de l'année 2018.

Concernant les dossiers fiscaux des précédentes années, leur édition n'est pas essentielle pour le fond de la cause, et la Cour de céans y renonce. En effet, est litigieuse l'année 2018. Une taxation ne revêt l'autorité de chose jugée que pour la période fiscale concernée ; sous réserve du principe de la bonne foi, les circonstances de faits et de droit peuvent donc être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure (arrêt 2C_21/2013 du 5 juillet 2014, consid. 3.3). Cela signifie que la manière dont avait été arrêtée les déductions pour frais professionnels pour les périodes fiscales antérieures n'est pas de nature à influencer sur la décision de la période fiscale en cause en l'espèce. L'offre de preuve précitée est ainsi rejetée par la présente Cour.

Impôt fédéral direct

3. a) L'article 26 LIFD traitant de la déduction des frais professionnels pose ce qui suit :

« ¹ Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont:

- a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3'000 francs;
- b. les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes;
- c. les autres frais indispensables à l'exercice de la profession; l'art. 33, al. 1, let. j, est réservé.
- d. ...

² Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. b et c, sont estimés forfaitairement; dans les cas visés à l'al. 1, let. c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés. »

La limitation à Fr. 3'000. -- de l'alinéa 1 lettre a est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016.

L'article 26 LIFD a été précisé par l'ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct, et son appendice.

L'article premier, alinéa 1 de l'ordonnance précitée pose le principe selon lequel « le contribuable peut déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu, et ayant un rapport de causalité direct avec lui ».

S'agissant plus spécialement des frais de déplacement, l'article 5, alinéas 1 et 2 de ladite ordonnance prévoit ce qui suit :

« ¹ 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 3000 francs (art. 26, al. 1, let. a, LIFD).

² Sont déductibles:

- a. les dépenses nécessaires liées à l'utilisation des transports publics; ou
- b. 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 être exigé du contribuable qu'il les utilise. »

Enfin, l'article 9 de l'ordonnance, traitant spécialement des frais de déplacement en cas de séjour hors du domicile, pose ce qui suit :

- « ¹ *Le contribuable qui, pendant les jours de travail, séjourne là où il travaille et qui doit par conséquent y passer la nuit, mais qui, les jours fériés, regagne régulièrement son domicile fiscal, peut déduire le surplus de dépenses résultant de son séjour hors du lieu de domicile.*
- ² *Des déductions forfaitaires (art. 3) sont fixées pour le surplus de dépenses résultant des repas pris hors du domicile. Le contribuable ne peut justifier de frais plus élevés.*
- ³ *Au titre des frais supplémentaires et nécessaires de logement, le contribuable peut déduire le montant du loyer d'une chambre, conformément aux loyers usuels au lieu de séjour.*
- ⁴ *Au titre des frais de déplacement nécessaires, 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. Ils peuvent être déduits jusqu'à concurrence du montant maximal défini à l'art. 5, al. 1. »*

D'autre part, selon un principe général posé par la jurisprudence, les frais nécessaires à l'acquisition du revenu sont les dépenses qui ont un lien de causalité directe avec l'obtention de ce revenu, c'est-à-dire qui sont dans un rapport objectif avec la profession actuelle du contribuable, et dont on ne peut raisonnablement exiger que celui-ci y renonce (ATF 113 Ib, p. 119; Archives 59, p. 243; ATF du 15.09.1994 en l'affaire PM c/ CCR Valais).

Enfin, conformément à la jurisprudence de la Cour de céans (cf. notamment décision CCR du 8 novembre 2018 en l'affaire D. C. ; décision CCR du 14 juin 2018 en l'affaire C. S. ; décision CCR du 12 octobre 2017 en l'affaire H. S. et G. ; décision CCR du 14 septembre 2016 en l'affaire Q. R. ; décision CCR du 27 mai 2015 en l'affaire E. N.) en cas d'éloignement notable du domicile du lieu de travail, et notamment lorsque les transports publics ne peuvent pas être utilisés, la solution ordinaire pour les contribuables consiste à séjourner durant la semaine auprès de leur lieu de travail, pour ne regagner leur domicile qu'en fin de semaine (cf. également ATF du 14 mai 1996 en l'affaire LG c/ CCR Valais).

- b) En l'espèce, l'autorité inférieure s'est basée sur la jurisprudence précitée en accordant la déduction pour les frais de logement durant la semaine au lieu de travail ainsi que les frais de déplacement hebdomadaire en véhicule privé.

De son côté, l'époux recourant demande la déduction des frais de déplacement quotidien en véhicule privé entre son domicile à X. et son lieu de travail à Y.

Ces positions contradictoires appellent les observations suivantes :

- c) L'époux recourant invoque tout d'abord le fait qu'en tant que père de famille, il doit consacrer du temps à sa famille, raison pour laquelle il doit pouvoir regagner son domicile quotidiennement.

A l'examen, cet argument n'est pas fondé. En effet, force est de constater qu'il s'agit là d'un motif exclusivement privé, tout honorable soit-il, et non pas d'un besoin lié à l'activité lucrative.

- d) Le lieu de travail de l'époux recourant à Y. se situe à 60 kilomètres par l'autoroute de son domicile à X. (site Michelin). En véhicule privé, ce parcours dure 51 minutes (aller simple).

Il ressort du site internet des CFF qu'effectué en transports publics, ce même trajet durerait entre 1h45 et 2h07, selon l'heure de départ et le nombre de correspondances (entre deux et trois changements). Conformément à la jurisprudence de la Cour de céans (notamment décision CCR du 8 novembre 2018 en l'affaire D. C. ; décision CCR du 12 octobre 2017 en l'affaire H. S. et G. ; décision CCR du 27 mai 2015 en l'affaire E. N.), une durée de trajet simple de l'ordre de deux heures peut être considérée comme trop longue pour des déplacements quotidiens. Au vu de ces éléments, l'on ne saurait exiger de l'époux recourant des trajets quotidiens par transports publics entre son domicile et le lieu de son travail. Conformément à la jurisprudence de la Cour de céans, c'est ainsi la solution retenue par l'autorité inférieure qui doit être confirmée, soit celle d'un séjour durant la semaine au lieu de travail.

- e) Pour les déplacements hebdomadaires, l'on constate qu'il s'agit là d'un cas limite en ce qui concerne le recours aux transports publics. Un trajet d'une durée de l'ordre de deux heures peut en lui-même être considéré comme supportable dès lors qu'il n'a lieu que deux fois par semaine (le lundi matin et le vendredi en fin de journée).

En l'occurrence, et tout bien considéré, il ne se justifie pas d'aller à l'encontre de la solution retenue par l'autorité précédente qui a accordé la déduction des frais de déplacement hebdomadaire en véhicule privé.

- f) Il convient encore d'examiner les arguments de l'époux recourant relatifs à la directive intitulée « *CODE 1910-1920 – Dépenses professionnelles des salariés – Séjour hors-canton* » et édictée par le SCC en date du 12 juin 2019. Le recourant soutient, d'une part, que cette directive ne repose sur aucune base légale et, d'autre part, qu'elle ne peut trouver application dans le cadre de la taxation 2018, la directive ayant été édictée après le dépôt de leur déclaration d'impôts 2018 en date du 18 mars 2019.

A cet égard, il sera tout d'abord rappelé que ce texte ne constitue qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration. En l'espèce, comme le relève l'autorité précédente, la directive contestée « *ne consiste qu'en une synthèse de la jurisprudence antérieure, destinée à faciliter le travail des collaborateurs en charge des opérations de taxation* » (cf. détermination du 25 septembre 2020). Il convient dès lors d'écarter les arguments de l'époux recourant concernant l'application de cette directive, étant précisé qu'en tous les cas la jurisprudence l'emporte sur le contenu des directives.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de confirmer la solution retenue par l'autorité inférieure, soit l'admission des frais de déplacement hebdomadaire entre X. et Y. en véhicule privé, plafonnés à Fr. 3'000.--, ainsi que des frais de repas et de location d'une chambre au lieu de travail.

A toutes fins utiles, il est précisé que la solution retenue par l'autorité précédente (soit un montant total de Fr. 19'800.-- au titre de déduction pour frais professionnels) est favorable aux recourants (lesquels revendiquent un montant total de Fr. 8'200.-- au titre de déduction pour frais professionnels) en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, puisqu'en sus des frais de déplacement (plafonnés à Fr. 3'000.--), des frais de repas (Fr. 3'200.--) et des frais pour autres dépenses professionnelles (Fr. 2'000.--), elle leur permet de déduire des frais liés au séjour de l'époux à son lieu de travail durant la semaine, soit les frais pour un second repas (Fr. 3'200.--) et les frais pour la location d'une chambre (Fr. 8'400.--).

Par conséquent, le recours doit être rejeté, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

Impôts cantonaux et communaux

4. L'article 22 LF pose pour l'essentiel les mêmes règles que l'article 26 LIFD examiné ci-dessus. De plus, les autorités fiscales valaisannes, dans leur pratique, se réfèrent aux dispositions d'exécution fédérales exposées ci-dessus.

Toutefois, contrairement au droit fédéral, la déduction pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail n'est pas limitée à Fr. 3'000. --. L'article 9 alinéa 1 LHID n'impose pas aux cantons de fixer un montant maximal pour les frais de déplacement nécessaires.

Cela étant, le raisonnement développé plus haut en matière d'impôt fédéral direct doit être repris ici. En revanche, la déduction des frais de déplacement n'est pas limitée à Fr. 3'000. --, de sorte que pour le retour hebdomadaire il y a lieu d'admettre (en sus des frais de repas et de location d'une chambre au lieu de travail) des frais de déplacement en véhicule privé à hauteur de Fr. 4'032. --, tel que préconisé par l'autorité intimée. Partant, le recours doit également être rejeté, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

5. Quant aux frais, vu l'issue de la procédure, ils doivent être mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, conformément aux articles 144 LIFD et 153 LF.

D'autre part, conformément à ces mêmes dispositions, il n'est pas alloué d'indemnité de dépens aux recourants dès lors que leur recours est rejeté.

Par ces motifs,

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE FISCALE

d é c i d e :

1. Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.
3. Les frais de procédure, par Fr. 659.45, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
4. Il n'est pas alloué de dépens.

Ainsi décidé par vidéoconférence, le 11 mars 2021

LE PRESIDENT:

Stefan Gehrig

LA SECRETAIRE AD HOC:

Catherine Aymon

Frais

Droit de sceau	Fr. 600.--
Copies	Fr. 48.--
Port	<u>Fr. 11.45</u>
TOTAL	Fr. 659.45

Notifié sous pli chargé, le

- aux recourants
- au Service cantonal des contributions
- à l'administration communale de X.
- à l'Administration fédérale des contributions à Berne

La Secrétaire ad hoc:

Catherine Aymon

MOYENS DE RECOURS

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours dans les trente jours dès sa notification, auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il est au surplus renvoyé au système des voies de droit de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF), qui régleme aussi le mémoire de recours et ses annexes (art. 42 LTF).