



**9C 264/2023**

**Arrêt du 4 septembre 2023**

### **IIIe Cour de droit public**

#### Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.  
Greffier : M. Bleicker.

#### Participants à la procédure

Service cantonal des contributions du canton du Valais,  
avenue de la Gare 35, 1950 Sion,  
recourant,

*contre*

A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_,  
intimés.

#### Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton du Valais, périodes fiscales 2018 et 2019,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 19 janvier 2023.

#### **Faits :**

##### **A.**

A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_ sont mariés et domiciliés à U.\_\_\_\_\_, dans le canton du Valais. L'épouse travaille à V.\_\_\_\_\_. Dans la déclaration fiscale commune pour l'année 2018, l'épouse a fait valoir une déduction d'un montant de 15'545 fr. au titre des dépenses professionnelles (comprenant notamment ses frais de déplacement avec son véhicule privé de son domicile à son lieu de travail). Par procès-verbal de taxation du 20 février 2020 portant sur les impôts cantonaux et communaux, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le SCC) a réduit le montant revendiqué à 9'195 fr., précisant "Voiture jusqu'à W.\_\_\_\_\_ puis train". Par décision du 14 juillet 2021, le SCC a rejeté la réclamation formée par les contribuables concernant les périodes fiscales des années 2018 et 2019.

##### **B.**

Statuant le 19 janvier 2023, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a admis le recours formé par A.A.\_\_\_\_\_ et B.A.\_\_\_\_\_; elle a réformé la décision attaquée en ce sens que, en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux 2018 et 2019, la déduction des frais de déplacement en véhicule privé pour l'ensemble du trajet entre le domicile de l'épouse et son lieu de travail est admise.

### C.

Le SCC forme un recours en matière de droit public contre cette décision. Il conclut en substance à ce que la décision sur réclamation du 14 juillet 2021 soit confirmée. Subsidiairement, il demande le renvoi de la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Les intimés ne se sont pas exprimés sur le recours. La Commission de recours conclut au rejet de celui-ci, tandis que l'Administration fédérale des contributions renonce à se déterminer.

### Considérant en droit :

#### 1.

**1.1.** Le présent recours est dirigé contre une décision de la Commission de recours réformant une décision sur réclamation rendue par le SCC en lien avec les impôts cantonaux et communaux pour les périodes fiscales 2018 et 2019. Il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est ouverte (cf. aussi l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

**1.2.** En outre, l'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; cf. notamment arrêt 2C\_800/2021 du 1<sup>er</sup> février 2022 consid. 1.2 et la référence). Le SCC a qualité pour recourir en application du droit fédéral en tant qu'administration fiscale cantonale (cf. art. 73 al. 2 LHID, en lien avec l'art. 89 al. 1 et al. 2 let. d LTF). En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Il convient d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

**1.3.** La conclusion tendant à la confirmation des décisions administratives des 20 février 2020 et 14 juillet 2021 est irrecevable car, eu égard à l'effet dévolutif du recours devant la Commission de recours, l'arrêt de cette autorité se substitue aux prononcés antérieurs (**ATF 136 II 539** consid. 1.2; **136 II 101** consid. 1.2). De plus, le recourant ne conclut ni à l'annulation ni à la réforme de la décision entreprise, mais seulement au renvoi de la cause à la juridiction cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants. On peut toutefois déduire de la motivation du recours qu'il demande à ce que la déduction des frais de déplacement en véhicule privé soit refusée pour le trajet entre W. \_\_\_\_\_ (gare) et V. \_\_\_\_\_ (lieu de travail).

#### 2.

**2.1.** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il contrôle en principe librement le respect du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application aux dispositions de la LHID, lorsque cette loi ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons. Tel est le cas s'agissant du principe de la déductibilité à titre de frais professionnels des frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, même si les cantons sont libres de fixer un montant maximal déductible (cf. art. 9 al. 1 LHID; arrêt 2C\_800/2021 du 1<sup>er</sup> février 2022 consid. 2.1 et la référence). La Cour de céans examinera donc librement la cause.

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (**ATF 147 I 73** consid. 2.2; **145 V 188** consid. 2; **142 II 355** consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. **ATF 147 IV 73** consid. 4.1.2; **140 III 264** consid. 2.3; **137 II 353** consid. 5.1).

#### 3.

**3.1.** Le litige porte sur la détermination de la déduction admissible du revenu imposable de l'intimée en matière d'impôts cantonaux et communaux pour les périodes fiscales 2018 et 2019, à titre de frais professionnels. Plus précisément, il s'agit de savoir si l'on peut raisonnablement exiger de la contribuable qu'elle emprunte les transports publics plutôt que son véhicule privé pour se rendre de son domicile à son lieu de travail.

**3.2.** 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 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; rs/VS 642.1) 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/VS 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 2C\_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.1 et les références).

**3.3.** 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. Dans l'arrêt 2C\_343/2011 du 25 octobre 2011 consid. 2.4, publié in RF 67/2012 p. 43, le Tribunal fédéral a considéré que la pratique zurichoise, voulant que les frais d'utilisation d'un véhicule privé étaient déductibles lorsqu'il existait un gain de temps de plus d'une heure par rapport aux transports publics, était conforme à l'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels. Un temps de trajet supplémentaire d'une heure en transports publics est en effet en principe considéré comme raisonnablement exigible (arrêt **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 (arrêt 2C\_648/2021 précité consid. 4.3 et les références).

#### **4.**

**4.1.** La Commission de recours a admis la déduction des frais de déplacement en voiture de l'intimée pour l'ensemble du trajet entre U. \_\_\_\_\_ et V. \_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2018 et 2019. Elle a retenu que la contribuable pouvait mettre environ 1 heure et 19 minutes pour se rendre à son travail en combinant la voiture et les transports publics, soit 7 minutes en voiture jusqu'à la gare de W. \_\_\_\_\_, 1 heure et 10 minutes en transports publics jusqu'à l'arrêt "X. \_\_\_\_\_" de la ligne M2 du métro de V. \_\_\_\_\_ et 2 minutes pour les trajets à pied entre le parking et la gare de W. \_\_\_\_\_ et entre l'arrêt "X. \_\_\_\_\_" et le lieu de travail. L'intimée avait en outre déclaré qu'elle mettait 45 minutes pour se rendre en voiture à son travail, selon le calculateur d'itinéraires en ligne "Google Maps". Dès lors, l'intimée pouvait gagner quotidiennement plus d'une heure (deux fois 34 minutes) en se rendant à son travail exclusivement au moyen de son véhicule privé. Le gain de temps était par conséquent suffisant, même s'il s'agissait d'un cas limite, pour considérer que l'on ne pouvait pas raisonnablement exiger de l'intimée qu'elle empruntât également les transports publics.

**4.2.** Invoquant une violation des art. 9 al. 1 LHID et 22 al. 1 let. a LF/VS, le SCC fait valoir que la Commission de recours a considéré de manière arbitraire que le gain de temps de l'intimée en voiture était supérieur à 1 heure par jour par rapport à la solution "mixte" combinant voiture et transports publics. Tout d'abord, il reproche à la Commission de recours d'avoir retenu que la durée du trajet simple en voiture était de 45 minutes en moyenne, alors que le calculateur d'itinéraires en ligne "Google Maps" mentionnait une durée comprise entre 45 et 65 minutes, soit un temps moyen de 55 minutes. Ensuite, il soutient que la Commission de recours s'est écartée de manière arbitraire des données du calculateur d'itinéraires en ligne, en ajoutant des temps de trajet à pied d'un total de trois minutes. Enfin, il considère que l'autorité précédente a constaté de manière arbitraire que l'intimée disposait d'une place de parc à proximité immédiate de son lieu de travail, alors que cette preuve n'avait pas été apportée malgré ses réquisitions.

## **5.**

**5.1.** En l'espèce, en tant qu'il reproche à l'autorité précédente d'avoir pris en considération un temps de trajet moyen de 45 minutes en voiture, le SCC n'établit pas que l'appréciation des preuves opérée par la cour cantonale serait arbitraire. En particulier, entre plusieurs solutions possibles dans un intervalle de temps donné (entre 45 et 65 minutes, selon le calculateur d'itinéraires en ligne), la Commission de recours ne tombe pas dans l'arbitraire en retenant la durée du trajet en voiture que l'intimée avait concrètement invoquée en instance cantonale. A cet égard, on constate, et il y a lieu de compléter les faits (art. 105 al. 2 LTF), que l'intimée favorisait les tranches horaires les plus avantageuses pour ses déplacements, dans le but d'éviter les ralentissements entraînés par les surcharges quotidiennes du trafic autoroutier aux heures de pointe, ce qu'elle a démontré en produisant ses fiches de timbrage professionnelles pour toute l'année 2018. Selon ces documents, l'intimée arrivait à son lieu de travail bien plus d'une heure avant l'horaire de référence (08h05) pris par le recourant pour estimer le temps de trajet. Dans ces circonstances, la constatation des premiers juges selon laquelle le trajet en voiture correspondait à 45 minutes n'est pas insoutenable. Pour le surplus, dans la mesure où la contribuable a affirmé qu'elle réalisait le trajet en voiture en 45 minutes en tout, le SCC n'établit pas en quoi la production du contrat de location de la place de parc à V. \_\_\_\_\_ était absolument indispensable, alors qu'il n'avait lui-même pas instruit ce point. Dès lors, au terme d'une appréciation (anticipée) des preuves qui étaient encore sollicitées (à ce sujet, voir [ATF 145 I 167](#) consid. 4.1; [140 I 285](#) consid. 6.3.1), la Commission de recours pouvait sans arbitraire y renoncer et statuer en l'état du dossier.

**5.2.** Pour le reste, en ce qui concerne la durée du trajet (mixte), combinant une partie du trajet en voiture et une partie en transports en commun, le point de savoir si la contribuable met 76 ou 79 minutes peut rester indécis. En tout état de cause, en retenant un trajet d'une durée de 45 minutes en voiture (consid. 5.1 supra), l'intimée gagne quotidiennement plus d'une heure (deux fois 31 ou 34 minutes) en se rendant à son travail exclusivement au moyen de son véhicule privé. En application des art. 9 al. 1 LHID et 22 al. 1 let. a LF/VD, la Commission de recours a dès lors retenu à bon droit que l'intimée pouvait déduire ses frais de véhicule privé pour l'ensemble du trajet entre son domicile et son lieu de travail.

## **6.**

Mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant dans l'exercice de ses attributions officielles, le canton du Valais, dont l'intérêt patrimonial est en jeu, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué de dépens, les intimés n'ayant pas répondu au recours (art. 68 al. 1 LTF).

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

#### **1.**

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

#### **2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du canton du Valais.

#### **3.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 4 septembre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bleicker