

FR_GERICHTE 604 2014 129 vom 14. April 2016

FR Kantonsgericht, 2016-04-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_129

FR: FR_GERICHTE 604 2014 129 du 14 avril 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2014 129 del 14 aprile 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Le recours, déposé le 17 décembre 2014 contre une décision du 20 novembre 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

E. 2

a) A teneur de l'art. 26 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent notamment déduire de leur revenu imposable à titre de frais professionnels les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. a); les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile (al. 1 let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (al. 1 let. c). Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas de l'al. 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LICD). b) Pour régler en détail l'exécution de cet art. 26 LIFD, le Département fédéral des finances a arrêté 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 (RS 642.118.1; ci-après: l'ordonnance fédérale). Selon son art. 1, les dépenses professionnelles déductibles sont les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité avec lui. La notion de dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu recoupe celle développée par la jurisprudence sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (RO 56 2021; en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter et qui

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu. 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; StE 2003 B 22.3 no 76, 2P.254/2002 consid. 3.2; arrêt TF 2A.224/2004 consid. 6.3 et les arrêts cités publié in RDAF 2005 II 123). c) L'art. 5 de l'ordonnance fédérale dispose 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). Exceptionnellement, si l'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise un moyen de transport public lorsqu'il établit qu'il ne dispose d'aucun moyen de transport public ou qu'il n'est pas en mesure de les utiliser, il peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'art. 3 de l'Ordonnance ou justifier de frais professionnels plus élevés (art. 5 al. 3 de l'ordonnance fédérale). 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, lorsque le contribuable dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession ou encore lorsque l'utilisation d'un véhicule privé permet de réaliser un gain de temps notable (arrêts TF 2C_441/2009 du 8 janvier 2010, consid. 4.3; 2C_393/2007 du 27.08.2007 consid. 1.2; 2A.411/2004 du 23 juillet 2004 consid. 2.2 et les références citées). La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (art. 5 al. 3 de l'ordonnance fédérale). Pour la période fiscale ici en cause, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture était fixée à 70 centimes par kilomètre parcouru (voir annexe I à l'ordonnance fédérale), sous réserve de l'art. 5 al. 4 de l'ordonnance fédérale à teneur duquel l'autorité fiscale peut fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires pour les frais de déplacement visés à l'art. 3. La Direction cantonale des finances a fait usage de cette possibilité en disposant à l'art. 3 al. 3 let. b de son ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (ci-après: l'ordonnance cantonale; RSF 631.411) que, pour les automobiles, la déduction forfaitaire s'élevait à 70 centimes par kilomètre jusqu'à 10'000 kilomètres, 60 centimes par kilomètre pour les 10'000 kilomètres suivants (de 10'001 à 20'000 km) et 50 centimes par kilomètre pour le surplus (dès 20'001 km). d) Les déductions pour frais de déplacement au moyen d'un véhicule privé peuvent aussi être revendiquées en tant que dépenses nécessaires lorsque le contribuable se voit dans l'obligation d'utiliser son véhicule pour des courses professionnelles. Le fait que des indemnités y relatives soient dues par l'employeur en vertu de l'art. 327 du code des obligations (CO; RS 220) n'est pas pertinent en pareil cas (ECKERT in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 26 n. 30). e) Il appartient au contribuable d'apporter la preuve du caractère nécessaire des frais dont la déduction est requise ou tout au moins de rendre ce caractère suffisamment vraisemblable. En effet, dans une procédure fiscale, selon qu'il s'agit de faits d'où résulte la naissance ou l'extinction (respectivement la diminution) de la créance fiscale, le fardeau de la preuve pèse sur le fisc ou le contribuable (TF in Der Steuerentscheid [StE] 1990 B 13.1 no 8 consid. 4; TF in RDAF 1988 p. 400

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 consid. 3a; ACCR FR 1978-1986 II. E no 2 consid. 2; BLUMENSTEIN / LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd. 2002, p. 416 et les références).

E. 3

a) En l'espèce, dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée a admis la nécessité pour le recourant d'utiliser un véhicule privé dans le cadre de ses activités professionnelles sur la base de l'attestation de l'employeur produite à l'appui de son recours. Celle-ci conclut toutefois au rejet du recours au motif que les km dont les frais sont demandés en déduction n'ont pas été prouvés. Elle semble ainsi considérer que le recourant doit prouver les km dont les frais sont demandés en déduction même s'il ne revendique pas la déduction de frais plus

élevés que ceux estimés forfaitairement. b) En règle générale, le contribuable a le choix soit d'utiliser les déductions forfaitaires, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés, de présenter les pièces justificatives, ce qui implique l'établissement détaillé de l'ensemble des coûts fixes et variables, en particulier du véhicule utilisé, sous déduction d'une part privée pour les kilomètres effectués à titre privé et pour le choix d'un véhicule plus luxueux conformément à l'art. 34 let. a LIFD. Les forfaits constituent du reste des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables (arrêt TF 2C_441/2009 précité consid. 5 et références citées). c) En l'occurrence, il convient de constater que l'employeur, qui est tenu de lui rembourser ses frais professionnels en application de l'art. 327a s. CO, a payé au recourant ses frais effectifs de voyage, repas et nuitées comme l'indique le chiffre 13.1.1 du certificat de salaire. En revanche, aucun frais forfaitaires ne lui a été alloué pour ses frais de voiture (lorsqu'elle est utilisée pour des courses professionnelles, ch. 13.2.2). L'attestation produite à l'appui du recours (pièce 10), indique que le recourant "a besoin de son véhicule privé dans le cadre de ses activités, notamment pour se rendre au travail" et même si elle en relève la formulation en termes généraux, l'autorité intimée n'en dénie pas pour autant sa valeur probante. De plus, dite autorité ne met pas non plus en cause ni la distance entre lieu de travail et domicile retenue par le recourant ni le nombre de jours de travail. L'on notera accessoirement que l'utilisation du véhicule privé pourrait aussi se justifier en raison du gain de temps de plus d'une heure et demie par jour par rapport aux transports publics comme le prévoit l'annexe 03 "Revenus d'activité Frais d'acquisition" en page 1. Il ressort en effet de l'horaire en ligne disponible sur le site internet www.cff.ch (consulté à la date du jugement) que, de la route D. _____ à E. _____ jusqu'à C. _____ à B. _____, le trajet dure 1 heure 32 minutes alors que celui parcouru en voiture est de 43 minutes selon le calculateur en ligne www.tcs.ch, rubrique Itinéraires. Le changement de lieu de travail six mois avant la période fiscale en cause, de même que le changement de l'une des deux voitures intervenu dans les six après dite période fiscale rendent effectivement difficile une vérification des km dont les frais sont demandés en déduction. Cela n'est pas déterminant toutefois. Dès lors que le recourant ne revendique pas une déduction supérieure aux forfaits de l'art. 3 al. 3 let. b de l'ordonnance cantonale, que ceux-ci sont présumés correspondre aux dépenses effectives et que la possibilité d'un retour quotidien au domicile est raisonnable et sensé ("zumutbar und sinnvoll", voir arrêt TF 2C_374/2014 du 30 juillet 2015 consid. 2.4.2 ab initio et jurisprudence citée), il ne se justifie pas de refuser la déduction revendiquée au motif que le recourant n'aurait pas prouvé qu'il a parcouru 30'800km pour se rendre à son travail en 2013. La distance séparant la route D. _____ à E. _____ et C. _____ à B. _____ est de 70 km. A raison de deux trajets par jour pendant 220 jours conformément aux indications figurant en page 17 des Instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques 2013, le nombre de km correspond à 30'800. La déduction à laquelle a droit le recourant correspondra à

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 CHF 18'400.- (7'000.- pour 10'000km à 70 centimes + CHF 6'000.- pour les 10'000km suivants à 60 centimes + CHF 5'400.- pour les 10'800km restants à 50 centimes). Il s'ensuit que le recours est admis.

E. 4

a) Conformément à l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement (al. 1). Le montant des frais de la procédure devant l'autorité cantonale

de recours est fixé par la législation cantonale (al. 5). Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. b) En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). II. Impôt cantonal (604 2014 130)

E. 5

Le recours, déposé le 17 décembre 2014 contre une décision du 20 novembre 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal

E. 6

a) En droit cantonal également, l'art. 27 LICD (voir également art. 9 al. 1 LHID) prévoit que les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent notamment déduire de leur revenu imposable à titre de frais professionnels les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. a); les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile (al. 1 let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (al. 1 let. c). Les frais professionnels mentionnés au 1er al., let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas de l'al. 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 27 al. 2 LICD). Quant aux conditions du droit à la déduction pour frais de déplacement en matière d'impôt cantonal, elles sont identiques à celles prévalant en droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 b à d). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Partant, le recours formé en droit cantonal est admis lui aussi.

E. 7

a) En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. Toutefois, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause (art. 133 CPJA).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 b) En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'autorité intimée dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de cette disposition (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2014 129)