

FR_GERICHTE 604 2019 103 vom 7. Februar 2020

FR Kantonsgericht, 2020-02-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_103

FR: FR_GERICHTE 604 2019 103 du 7 février 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 103 del 7 febbraio 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Le recours, posté le 16 octobre 2019 contre la décision du 19 septembre 2019, a été déposé 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), 50 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), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, sous cet angle, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

E. 1.2

Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c CPJA, 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 LICD, la cause relève de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000.-, comme en l'espèce. Impôt fédéral direct (604 2019 103)

E. 2.1

Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits du revenu de l'activité lucrative dépendante sont : a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de CHF 3'000.-;

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 604 2019 103/104 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 LIFD [frais de formation] est réservé. 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 (art. 26 al. 2 LIFD).

E. 2.2

L'ordonnance du Département fédéral des finances 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) dispose à son art. 10 qu'une déduction forfaitaire, fixée par le Département fédéral des finances (art. 3), est autorisée pour les frais professionnels du contribuable qui exerce une activité lucrative

accessoire. La justification de frais plus élevés est réservée (art. 4). Conformément à cette dernière disposition, le contribuable doit alors justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel. Le ch. 1 de l'appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels précise que pour une activité accessoire, la déduction forfaitaire correspond à 20% des revenus nets, au minimum CHF 800.- et au maximum CHF 2'400.- par an.

E. 2.3

Il ressort du Bulletin d'information no 38 (voir l'adresse <https://www.fr.ch/scom/institutions-et-droits-politiques/communes/infoscom>), s'agissant en particulier des conseillers communaux et généraux, que: "Pour l'imposition des jetons de présence, vacations et autres indemnités de frais touchés, le système suivant est applicable : déduction de 70%, au minimum CHF 2'500.-, mais au maximum CHF 7'000.- par année. Cette déduction est admise uniquement pour les revenus suivants : - revenus et indemnités touchés en qualité de conseillers communaux ou généraux; - indemnités de commissions communales touchées par des conseillers communaux ou généraux. Une déduction supplémentaire n'est possible que si les contribuables intéressés établissent leurs frais effectifs avec preuves à l'appui" (ch. 9.1, p. 12). Pour l'imposition des indemnités de commissions communales et autres revenus, il est précisé que les "membres des commissions communales qui ne sont pas en même temps conseillers communaux ou généraux ne bénéficient pas de la déduction spéciale prévue sous point 9.1. Il en est de même pour les salaires versés indépendamment de la fonction de conseiller (par ex. secrétaire communal, boursier, agent AVS, forestier, commandant des sapeurs-pompiers, chef local de la protection civile, concierge). Les contribuables concernés ont droit uniquement aux déductions habituelles figurant dans les instructions adressées à tous les contribuables" (ch. 9.2, p. 13).

E. 3.1

La protection de l'égalité (art. 8 de la Constitution fédérale : Cst. féd.; RS 101) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst. féd.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité, en bref qu'elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, qu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Il ne suffit pas que les motifs de la décision soient arbitraires, encore Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2019 103/104 faut-il qu'elle le soit dans son résultat. En outre, il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de la décision en cause est concevable ou même préférable. Une décision viole le principe d'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre. La question de savoir si un traitement juridique différent ou semblable repose sur des motifs raisonnables justifiés par la situation à régler

peut recevoir des réponses différentes selon les époques, les idées dominantes et les circonstances. L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (YERSIN/AUBRY-GIRARDIN in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, Remarques Préliminaires n. 63 et les références citées). En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique : les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 141 II 338 consid. 3.2 et les références citées).

E. 3.2

Le principe de la légalité, réservé de manière générale à l'art. 5 al. 1 Cst. féd., constitue en matière fiscale un droit constitutionnel subjectif indépendant concrétisé à l'art. 127 al. 1 Cst. féd. dont la violation peut être invoquée par un contribuable comme seul grief dans le cadre d'un recours. Doivent figurer dans une loi selon l'art. 127 al. 1 Cst. féd., les principes généraux régissant le régime fiscal et, selon l'art. 164 al. 1 let. d Cst. féd., toutes les dispositions importantes qui fixent les règles de droit, c'est-à-dire la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, ou le montant des impôts (YERSIN/AUBRY-GIRARDIN, Remarques préliminaires, n. 41 et les références citées).

E. 3.3

Il n'existe pas de droit à un traitement égal qui serait contraire à la loi. Le principe de la légalité l'emporte généralement sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi, lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas du tout, appliquée dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question; le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi. Il ne suffit pas que l'autorité dont la décision est attaquée se soit trompée ou ait fait l'une ou l'autre exception à la loi. Dans la mesure où l'autorité indique qu'elle est prête à modifier sa pratique ou

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2019 103/104 même ne se détermine pas expressément, le Tribunal fédéral considère qu'elle adoptera une pratique conforme à la loi. Il faut que, délibérément, l'autorité n'applique pas la loi (ou qu'elle l'applique de manière erronée) et qu'elle ne soit pas prête à abandonner cette pratique pour que l'intérêt à un traitement égal du contribuable l'emporte sur le principe de la légalité (YERSIN/AUBRY-GIRARDIN, Remarques préliminaires, n. 69 et les références citées).

E. 4.1

Le recourant estime "douteux que des membres d'un même organe de droit public ne soient pas taxés uniformément par l'autorité fiscale pour les revenus qu'ils touchent de cette activité exercée à titre accessoire. Un engagement en faveur de la collectivité, par le biais

d'un mandat défrayé plus que véritablement rémunéré, mené dans une structure d'intérêt général comme D._____, doit être reconnu de façon similaire et imposé de façon équitable, quel que soit le statut des personnes en fonction, issues d'exécutifs communaux, ce qui est le cas de la plupart d'entre elles, ou non". Et dans ses contre-observations, il soutient que tous les mandats publics doivent être concernés dès lors qu'ils sont exercés à titre accessoire et fait valoir ce qui suit : "Ma fonction de membre du comité au sein de (...) (D._____) n'est pas une activité accessoire rémunératoire. Il s'agit d'un mandat public électif qui doit être assimilé à ceux pour lesquels la réduction d'impôts est accordée. Occuper cette fonction en tant que conseiller communal ou non, comme c'est le cas pour moi et d'autres collègues, n'y change rien, puisque les statuts de D._____ ne font pas de différence".

E. 4.2

Selon l'art. 10 des statuts de D._____ adoptés par l'assemblée des délégués le 7 mars 2008 et approuvés par la Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts le 21 novembre 2018, les organes de D._____ sont: a) l'assemblée des délégués; b) le comité de direction. L'assemblée des délégués, réunissant les représentants des communes membres, élit le président et les membres du comité de direction de Réseau (art. 11 al. 1 et 14 al. 1 let. b). La durée de fonction du comité est de cinq ans; elle commence après la première assemblée ordinaire des délégués qui suit les élections communales et se termine à la fin de la première assemblée ordinaire des délégués qui suit les prochaines élections communales (art. 19 al. 1). Les membres du comité élus en cours de législature le sont pour le reste de la durée de celle-ci (art. 19 al. 2).

E. 4.3

En l'espèce, comme l'autorité intimée tente de s'en expliquer dans ses observations sur le recours, elle entend favoriser certains mandats publics. L'on peut en déduire qu'il s'agit de favoriser l'engagement des élus en permettant à cette catégorie restreinte de contribuables de bénéficier d'une déduction forfaitaire plus généreuse des frais d'acquisition de l'activité accessoire provenant du mandat public qui leur a été confié. Cette exception à la règle de l'art. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels vise non pas tous les contribuables défrayés pour l'exercice d'un mandat public mais seulement les élus. Le recourant en a d'ailleurs bénéficié lorsqu'il était conseiller communal. Ainsi qu'il le relève à juste titre, la déduction forfaitaire de 70% pour frais d'activité accessoire est dépourvue de toute base légale et se fonde uniquement sur la pratique administrative publiée dans le Bulletin d'information no 38. En pareil cas, le recourant ne peut normalement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi, le principe de la légalité l'emportant sur celui de l'égalité de traitement. En l'occurrence, l'autorité intimée a appliqué à son cas la déduction forfaitaire de 20% comme le prévoit la loi, soit les art. 26 al. 2 LIFD et 9 de l'ordonnance sur la déduction des frais

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2019 103/104 professionnels, de sorte qu'il n'a pas droit en principe à une déduction plus élevée de ses frais au motif que d'autres membres du comité en auraient bénéficié. Cela étant, l'autorité intimée n'indique pas qu'elle va abandonner sa pratique. Il se pose ainsi la question de l'égalité dans l'illégalité qui pourrait justifier l'octroi en faveur du recourant de cette déduction forfaitaire de 70% comme il l'a revendiqué dans sa déclaration d'impôt. Pour que celui-ci puisse prétendre à un traitement égal à celui réservé aux autres membres du comité, il ne suffit pas que l'autorité intimée

délibérément n'applique pas la loi et continue dans sa pratique illégale. Encore faut-il que le recourant se trouve dans une situation semblable à celle de ces contribuables. Or, le simple fait qu'il touche lui aussi un revenu accessoire provenant du mandat public exercé au sein de D. _____ tout comme les membres du comité qui sont conseillers communaux ou généraux n'est pas déterminant. Il semble en effet que la différence de traitement est fondée sur la spécificité du statut des contribuables et la charge de travail qui leur incombe globalement. Car la charge résultant du seul mandat public exercé comme membre de ce comité n'est pas comparable à la charge globale d'un élu siégeant également au sein du comité. C'est pourquoi, par rapport aux membres du comité qui sont parallèlement conseillers communaux ou généraux, le recourant ne saurait se plaindre d'une inégalité n'étant lui-même plus conseiller communal et ne se trouvant dès lors plus dans la même situation que ceux-ci. Et par rapport aux autres membres - largement minoritaires (2 sur 12 semble-t-il si l'on se réfère aux personnes figurant en page 2 du rapport annuel 2017 de D. _____) - qui ne sont pas ou plus conseillers communaux ou généraux, l'on ignore s'ils ont bénéficié d'une déduction forfaitaire de 70%. Le recourant, à qui il appartient de prouver les éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale, ne le démontre pas alors qu'il aurait pu, si tel est le cas, se le faire confirmer par les collègues en question à l'appui de son recours. Par conséquent, les conditions justifiant une exception au principe selon lequel il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité ne sont pas réalisées. La déduction forfaitaire des frais pour l'activité accessoire salariée du recourant au sein du comité D. _____ est maintenue à 20%.

E. 5.1

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

E. 5.2

En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD) et art. 2 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative : RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

E. 5.3

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 250.-.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2019 103/104 Impôt cantonal (604 2019 104)

E. 6.1

En droit cantonal, l'art. 27 al. 1 LICD a une teneur presque identique à l'art. 26 LIFD, hormis pour la déduction des frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail qui ne sont pas limités à CHF 3'000.- au contraire du droit fédéral. Quant à l'ordonnance fribourgeoise de la Direction des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 14 décembre 2006 (Ordonnance sur les frais professionnels; RSF 631.411), elle dispose à son art. 9 al. 1 que pour les frais inhérents à l'exercice d'une activité accessoire, il est accordé une déduction de 20% du salaire net provenant de cette activité, au minimum CHF 800.- mais au maximum CHF 2'400.- par an pour l'ensemble de ces gains. Cette déduction est censée couvrir toutes les dépenses professionnelles liées à l'exercice de cette activité. La

justification de frais plus élevés demeure réservée (art. 2).

E. 6.2

Les principes d'égalité d'interdiction de l'arbitraire et de légalité (voir considérant 3) sont eux aussi applicables en droit cantonal.

E. 6.3

Il s'ensuit que le raisonnement et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris, et que la déduction forfaitaire des frais pour activité accessoire salariée au sein du comité D. _____ est maintenue à 20% pour l'impôt cantonal également.

E. 7.1

Le recours formé en droit cantonal est rejeté.

E. 7.2

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

E. 7.3

En l'espèce, compte tenu du rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 250.-. le Président prononce : I. Impôt fédéral direct (604 2019 103)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.