

# FR\_GERICHTE 604 2019 70 vom 15. Januar 2020

FR Kantonsgericht, 2020-01-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2019\\_70](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_70)

FR: FR\_GERICHTE 604 2019 70 du 15 janvier 2020

IT: FR\_GERICHTE 604 2019 70 del 15 gennaio 2020

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 11

528 cité dans la décision entreprise, elle signale que la limite kilométrique n'est pas atteinte puisqu'elle est de moins de 145 km. Elle relève que dans sa démonstration, le Service cantonal des contributions prend en compte sur son horaire de nuit uniquement l'aller (C. \_\_\_\_\_ - F. \_\_\_\_\_) mais que le gain de temps est de 2 heures si l'on rajoute le trajet du retour comme cela est démontré dans sa réclamation. Elle précise encore que dans le cadre de la vérification du domicile fiscal en mars 2018, elle n'a pas compris et donc mal répondu notamment à la question relative à son état civil : elle est mariée mais vit séparément de son conjoint invalide qui reçoit € 2'000.- par mois et aux besoins de qui elle subvient. Si elle a indiqué un montant de loyer de CHF 750.-, cela représentait la valeur du loyer et non pas ce qu'elle payait car elle a bien été logée à titre gracieux par sa proche parenté. Le 17 octobre 2019, le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques. Il relève que dans la mesure où il n'y a pas de rupture de lien conjugal puisque la recourante subvient au besoin de son conjoint, il convient de l'imposer en tant que contribuable mariée sur son revenu, au taux global en prenant en considération les revenus de l'époux (selon l'avis de situation déclarative à l'impôt sur les revenus en France, € 18'085.- au taux moyen de CHF 1.09 pour 1 euro au 31.12.2016, ce qui représente CHF 19'712.-). Il propose donc d'admettre le montant de CHF 19'712.- en lieu et place de CHF 50'000.- (montant initialement estimé lors de la taxation) dans le revenu déterminant pour fixer le taux d'imposition du revenu de la recourante. Quant aux frais de transport et de repas, il observe que la recourante travaille non loin de la

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 604 2019 70/71 frontière française et que le fait de venir habiter dans le canton de Fribourg est un choix personnel. C'est pourquoi il maintient la déduction de CHF 18'360.- admis dans la taxation du 17 mai 2018. Une copie de cette dernière détermination a été communiquée à la recourante pour information le 18 octobre 2019. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Le recours, posté le 20 juin 2019 contre une décision sur réclamation du 24 mai 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). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2019 70) 2. 2.1. Selon l'art. 26 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent notamment déduire de leur revenu imposable, au titre de frais professionnels, les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de CHF 3'000.- (al. 1 let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (al. 1 let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession, l'art. 33 al. 1 let. j relatif aux frais de formation et de perfectionnement professionnel étant réservé (al. 1 let. c). 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 (al. 2). La limitation à CHF 3'000.- de l'al. 1 let. a est en vigueur depuis le 1er janvier 2016 (période fiscale ici en cause). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter et qui 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 puisse exiger du contribuable qu'il s'en abstienne (arrêt TF 2C\_440/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4.2). 2.2. L'exécution détaillée de l'art. 26 LIFD est réglée dans l'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 604 2019 70/71 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. L'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels dispose à son al. 1 que 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 CHF 3'000.- (art. 26 al. 1 let. a LIFD). Selon l'al. 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. Pour la période fiscale 2016, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture (au sens de l'art. 5 al. 2 let. b de l'ordonnance sur les frais professionnels) est fixée à CHF 0.70 par kilomètre parcouru (voir art. 3 et annexe I de dite ordonnance). Aux termes de l'art. 9 de l'ordonnance sur les frais professionnels, 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 (al. 1). 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 (al. 2). 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 (al. 3). 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 (al. 4). 2.3. Suite à l'adoption de la loi fédérale sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire, en vigueur depuis le 1er janvier 2016, la déductibilité des frais de déplacements est limitée à un maximum de CHF 3'000.- indépendamment de l'utilisation d'un véhicule privé ou des transports publics. Le contribuable peut toutefois déduire les frais

d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'art. 3 de de l'ordonnance sur les frais professionnels ou justifier de frais professionnels plus élevés s'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les utilise (art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Cela sera notamment le cas si le contribuable souffre d'une maladie ou d'un handicap, si son domicile est notablement éloigné de la station de transports publics la plus proche, s'il ne dispose pas de bonnes correspondances, si ses horaires de travail ne correspondent pas aux heures de trafic usuelles ou s'il dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession. En pratique, est considérée comme raisonnable une marche à pied de 1 à 1,5 km par trajet pour se rendre à la station de transports publics la plus proche ainsi qu'une différence de l'ordre d'une heure par jour en cas d'utilisation des transports publics par rapport à l'utilisation d'une voiture. S'il est en droit de déduire les frais d'utilisation de son véhicule privé, le contribuable peut faire valoir une déduction à concurrence des forfaits fixés ou d'un montant supérieurs s'il justifie de frais de déplacement professionnels plus élevés. La déduction des frais de déplacement en véhicule privé n'est par contre pas admise lorsqu'elle apparaît inappropriée aux circonstances parce que le contribuable travaille trop loin de son domicile. Par exemple un kilométrage trop élevé, 160 et

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 604 2019 70/71 350 km chaque jour, a été refusé par le Tribunal fédéral (ECKERT in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 26 n. 28 ss et références citées). Dans l'un des arrêts cité par cet auteur, le Tribunal fédéral a jugé que lorsque le lieu de domicile et de travail sont trop distants l'un de l'autre, le parcours journalier jusqu'au lieu de travail apparaît inadapté aux circonstances, conformément au critère de "ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable" ("Zumutbarkeit"), de sorte que les frais de transport qui en résultent ne peuvent pas être qualifiés de nécessaires (arrêt TF 2C\_445/2008 du 26 novembre 2008 consid. 5.3). Dans ce cas, il peut raisonnablement être exigé du contribuable qu'il séjourne la semaine à proximité de son lieu de travail et ne rentre à son domicile qu'en fin de semaine. Le surplus des frais déductibles est alors réglé par l'art. 9 de l'ordonnance sur les frais professionnels. Selon l'al. 4 de cette disposition, au titre de frais nécessaires de déplacement, 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, conformément à l'art. 5 [de l'Ordonnance sur les frais professionnels] (arrêt TF 2C\_440/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4.4). La Cour fiscale s'est référée à cette jurisprudence fédérale pour rejeter le recours d'un contribuable qui effectuait chaque jour les 290 km aller et retour séparant son domicile de son lieu de travail, en considérant qu'il ne pouvait bénéficier que de la déduction des dépenses pour un aller et retour par semaine, et pour les frais de logement et de repas hors du domicile (arrêt non publié 604 2010 74/75 du 27 mai 2011 consid. 3). 3. En l'espèce, la recourante revendique des frais de déplacement pour les quelques 140 km qui la séparent de son lieu de travail, soit des trajets aller et retour quotidiens de près de 280 km. Le fait de parcourir une telle distance chaque jour ne saurait être considéré comme adapté aux circonstances au vu de la jurisprudence précitée. On peut admettre qu'il lui est possible de prendre les transports publics une fois par semaine pour se rendre au travail. Selon les plannings produits au dossier, la recourante effectue les horaires de travail irréguliers suivants : de 14h15 à 22h15, de 21h45 à 07h15 (horaire de nuit) et de 07h00 à 15h30. Il y a au moins un train intercity au départ de son domicile toutes les heures, par exemple celui de 18h56 qui arrive à 20h59 selon une pièce jointe au recours. Un trajet de 2h45 (y compris les parcours en bus, tram et à pied selon l'estimation de la recourante) une

fois par semaine permettant une heure d'arrivée au travail correcte, est acceptable. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé la déduction des kilomètres revendiqués et qu'elle a plafonné les frais de déplacement à CHF 3'000.- fixé par l'art. 26 al. 1 let. a LIFD (voir aussi art. 5 al. 1 et 9 al. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels) pour les dépenses dues au retour au domicile en fin de semaine (en plus des frais de repas et de location d'une chambre au lieu de travail). Par ailleurs, il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée d'appliquer à la recourante le barème pour personnes mariées et d'admettre, pour fixer le taux global, taux d'imposition applicable au revenu de la recourante (art. 7 al. 1 et 9 al. 1 LIFD), un montant de CHF 19'712.- correspondant au revenu de son époux (€ 18'085.- selon l'attestation fiscale annexée aux contre- observations de la recourante). Dans la mesure où celle-ci participait à l'entretien de son époux, utilisait son véhicule, est à nouveau domiciliée à leur adresse en France et a ainsi maintenu leur communauté conjugale, il se justifie en effet de lui appliquer le barème pour personnes mariées vivant en ménage commun pour la période fiscale en cause. Et comme la recourante et son époux étaient domiciliés dans deux Etats différents, le principe du taux global s'applique pour imposer en

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 604 2019 70/71 Suisse le revenu qu'elle y a réalisé (voir PASCHOUD in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 9 n. 15 et 18 et art. 7 n. 11). 4. 4.1. Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. Il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée d'appliquer à la recourante le barème pour personnes mariées et d'admettre, pour fixer le taux global, un montant de CHF 19'712.- correspondant au revenu de son époux. 4.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 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. 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). 4.3. En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de fixer les frais à la charge de la recourante à CHF 250.-. Impôt cantonal (604 2019 71) 5. 5.1. Conformément à l'art. 27 LICD, les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent notamment déduire de leur revenu imposable, au titre de frais professionnels, les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. a; voir aussi art. 7 al. 1 LHID). Ces frais professionnels sont estimés forfaitairement par la Direction dont relèvent les impôts directs; le contribuable peut justifier des frais plus élevés (al. 2). Contrairement au droit fédéral, cette déduction n'est pas limitée à CHF 3'000.- dans la mesure où la disposition potestative de l'art. 9 al. 1 LHID permet aux cantons de fixer un montant maximal pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail mais ne l'exige pas. S'agissant des conditions et modalités de calcul du droit à la déduction pour frais de déplacement et pour frais de repas hors du domicile en matière d'impôt cantonal, la Direction cantonale des finances dispose à l'art. 3 al. 1 de son ordonnance du 14 décembre 2006 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411; ci-après : l'ordonnance cantonale) que les frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail sont déductibles en cas de distance notable, soit au minimum 1,5 km. Selon l'al. 2, la déduction est fixée comme il suit : a) lorsque le contribuable utilise les transports publics: les frais effectifs (2e classe); b) s'il utilise un vélo, un cyclomoteur ou un

motocycle avec plaque d'immatriculation sur fond jaune : jusqu'à 700 francs par an; c) s'il utilise un motocycle avec plaque d'immatriculation sur fond blanc ou une automobile privée : le montant qu'il aurait dû dépenser en utilisant les transports publics disponibles. L'al. 3 prévoit que si le contribuable n'a pas de transports publics à sa disposition ou s'il ne peut les utiliser (p. ex. en raison d'infirmité, d'éloignement, d'horaire défavorable), il peut déduire :

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 604 2019 70/71 a) pour les motocycles avec plaque d'immatriculation sur fond blanc: jusqu'à 40 centimes par kilomètre; b) pour les automobiles, peu importe la catégorie de véhicule utilisé, 1. 70 centimes par kilomètre jusqu'à 10'000 kilomètres, 2. 60 centimes par kilomètre pour les 10'000 kilomètres suivants (de 10'001 à 20'000 km) 3. 50 centimes par kilomètre pour le surplus (dès 20'001 km). D'autre part, conformément à l'art. 5 de l'ordonnance cantonale, si le contribuable séjourne pendant la semaine à son lieu de travail et rentre régulièrement en fin de semaine à son domicile, il peut bénéficier de déductions pour les frais de déplacement, pour les repas pris hors du domicile et pour le logement (al. 1). Au titre des frais nécessaires de déplacement, 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, conformément à l'art. 3 (al. 2). Pour le surplus de dépenses résultant des repas pris hors du domicile, il peut déduire un montant de CHF 15.- par repas principal, soit CHF 30.- par jour ou CHF 6'400.- par an s'il travaille toute l'année hors du domicile. Toutefois, s'il prend le repas de midi dans une cantine de l'employeur ou si ce dernier lui verse une contribution pour en abaisser le prix, la déduction forfaitaire est réduite à CHF 7.50 pour le repas de midi. Dans ce cas, la déduction s'élève à CHF 22.50 par jour ou à CHF 4'800.- par an (al. 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 (al. 4). 5.2. Dans la mesure où des déplacements quotidiens de 274 km ne peuvent plus être considérés comme nécessaires car ils sont inadaptés aux circonstances, la recourante habitant trop loin de son lieu de travail, les considérants développés en droit fédéral quant à la déduction des frais de déplacement de la recourante peuvent être transposés en droit cantonal. En revanche, la déduction des frais de déplacement n'est pas limitée à CHF 3'000.- dans la LICD. Ainsi, pour les dépenses de l'aller et retour hebdomadaire que la recourante peut déduire (en plus des frais de repas et de location d'une chambre au lieu de travail), il est conforme aux art. 27 al. 1 let. a LICD et de l'art. 5 al. 2 de l'ordonnance cantonale d'admettre les frais de déplacement en transports publics, en l'occurrence les CHF 3'960.- de l'abonnement général des CFF comme préconisé par l'autorité intimée (voir arrêt TC FR 604 2010 74/75 précité consid. 3). Comme pour l'impôt fédéral direct, il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée d'accorder le splitting à la recourante et d'admettre, pour fixer le taux global, taux d'imposition applicable à son revenu (art. 7 al. 1 et 66 al. 1 LICD ainsi que 3 al. 3 LHID), un montant de CHF 19'712.- correspondant au revenu de son époux. 6. 6.1 Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis lui aussi. Il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée d'appliquer à la recourante le barème pour personnes mariées et d'admettre, pour fixer le taux global, un montant de CHF 19'712.- correspondant au revenu de son époux. 6.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 604 2019 70/71 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). 6.3. En l'espèce, comme pour le recours formé en droit fédéral, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit de CHF 250.-. la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2019 70)

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