

FR_GERICHTE 604 2020 51 vom 16. September 2020

FR Kantonsgericht, 2020-09-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_51

FR: FR_GERICHTE 604 2020 51 du 16 septembre 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2020 51 del 16 settembre 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 20

août 2020. en droit Recevabilité 1. Le recours du 6 juillet 2020 contre la décision sur réclamation du 8 juin 2020 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, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 51) 2. Le recourant conteste l'appréciation du Service cantonal des contributions selon laquelle l'indemnité qu'il a perçue de la part de son employeur en exécution de la convention du 18 juin 2005 et de son avenant du 13 février 2016 constitue un revenu imposable. 2.1. Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 al. 1 LIFD). Il a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD), provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD).

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 Conformément au droit du travail, l'employeur rembourse au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail et, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires pour son entretien (cf. art. 327a al. 1 CO). Un accord écrit peut prévoir que les frais engagés par le travailleur lui seront remboursés sous forme d'une indemnité fixe, telle qu'une indemnité journalière ou une indemnité hebdomadaire ou mensuelle forfaitaire, à la condition qu'elle couvre tous les frais nécessaires (art. 327a al. 2 CO). Sur le plan du droit fiscal, sont considérés comme des frais déductibles toutes les dépenses que l'employé a été amené à engager dans l'intérêt de son employeur. Cela comprend notamment les frais de déplacement, les frais de repas, et les « autres frais » indispensables à l'exercice de la profession (cf. art. 26 al. 1 LIFD). En pratique cependant, les frais forfaitaires sont considérés comme un revenu d'une activité dépendante lorsqu'ils dépassent les dépenses effectives (cf. arrêt TF 2C_214/2014 du 7 août 2014 consid. 3.2.3). En matière d'impôt sur

le revenu des personnes physiques, l'art. 16 LIFD conçoit le revenu selon la théorie de l'accroissement du patrimoine ou de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie"). D'après cette théorie, tous les revenus périodiques ou uniques sont soumis à l'impôt fédéral direct en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et du catalogue positif non exhaustif des art. 17-23 LIFD. L'accroissement du patrimoine à la base de l'art. 16 al. 1 LIFD est une valeur nette. Il correspond à l'excédent des augmentations du patrimoine sur les diminutions de celui-ci pendant la même période fiscale. Il y a accroissement net du patrimoine, fiscalement déterminant, lorsque le montant de l'augmentation de fortune dépasse celui de la diminution de fortune réalisée. Si le montant de l'accroissement du patrimoine est égal à sa diminution, on est en présence d'un échange d'actifs, non imposable (cf. ATF 139 II 363 consid. 2.1). Les prestations servant à réparer un dommage patrimonial déjà survenu ou futur (damnum emergens) n'accroissent pas le patrimoine. Il s'agit d'un échange d'actifs non imposable (cf. ATF 139 II 363 consid. 2.6). Selon la jurisprudence, le frais liés à un déménagement constituent en règle générale des frais d'entretien du contribuable et ne sont donc pas admis en déduction (cf. art. 34 let. a LIFD), même si le déménagement est une conséquence immédiate d'un changement d'activité professionnelle. Si l'employeur paye les frais de déménagement ou s'en charge gratuitement, l'employé perçoit un avantage appréciable en argent, et dans cette mesure on est en présence d'un revenu d'une activité dépendante au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD. Les frais de déménagement peuvent néanmoins exceptionnellement être portés en déduction lorsque l'employeur, dans le cadre d'une relation de travail existante, exige un changement de domicile pour des raisons professionnelles et en prend les coûts à sa charge (cf. arrêt TF 2C_592/2014 du 15 janvier 2015 consid. 3.1 ; KNÜSEL/SUTER, in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum DBG, 3è éd. 2017, art. 17 n. 23). 2.2. En l'espèce, A. _____ est employé par la société B. _____ SA. Le 18 juin 2005, au moment de se rendre aux Etats-Unis à la demande de son employeur, il a conclu avec celui-ci une convention par laquelle B. _____ SA s'engageait à prendre à sa charge tous les frais liés à l'expatriation de A. _____ aux Etats-Unis. Cette convention prévoyait notamment ce qui suit : « The company will guarantee the employee any exchange rate loss or any other market loss related to the purchase of a new house in the US, up to a maximum liability/potential loss of USD 150'000.-. Such may be reimbursed to the employee, if applicable, on completion of the US assignment. » Par avenant du 13 février 2016, cette garantie a été augmentée de USD 18'300.-. En août 2005, A. _____ a acquis une maison aux Etats-Unis pour le prix de USD 660'000.-. En 2015, il est revenu s'établir en Suisse à la demande de son employeur et a vendu ladite maison

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 pour le prix de USD 530'000.-, y compris USD 31'293.- de taxes et frais à charge du vendeur. En 2016, son employeur lui a versé une indemnité de USD 161'293.- en exécution de la convention du 18 juin 2005 et de son avenant du 13 février 2016. Il s'agit maintenant de déterminer si cette indemnité est imposable ou non. 2.2.1. Se pose en premier lieu la question de savoir si, comme allégué par le recourant, l'indemnité versée par l'employeur du contribuable constitue le remboursement d'un dommage subi par l'employé en raison de son déménagement temporaire aux Etats-Unis, puis de son retour en Suisse, remboursement qui ne serait pas imposable. Le recourant ne peut pas être suivi lorsqu'il fait valoir que l'indemnité versée par son employeur visait à réparer un dommage. En effet, en 2015, lorsque le contribuable a vendu son immeuble aux Etats-Unis, il l'a vendu au prix du marché. Il n'allègue en tous cas pas que tel n'aurait pas été le cas. Il a donc obtenu la contre-valeur actuelle de ce bien, de sorte qu'en procédant à

cette vente, son patrimoine a gardé la même valeur. Si donc son employeur lui a versé par la suite une indemnité, ce versement a augmenté la valeur de son patrimoine d'autant. L'augmentation de sa fortune dépassant de ce montant la diminution de fortune réalisée lors de la vente de l'immeuble, on est en présence d'un versement fiscalement déterminant. Il importe peu à cet égard que l'indemnité au versement de laquelle l'employeur s'était engagé contractuellement avait pour origine une différence entre la valeur de l'immeuble au moment de son achat en 2005 et de sa vente en 2015. Seul importe le fait qu'au moment de la vente, l'immeuble a été vendu à sa valeur de marché, de sorte que toute indemnité supplémentaire au prix de vente constitue un accroissement du patrimoine, et donc un revenu imposable. 2.2.2. Dans un deuxième temps et comme allégué par le recourant, il convient d'examiner dans quelle mesure l'indemnité versée par l'employeur du contribuable correspond au remboursement de frais effectifs engagés par l'employé au service de son employeur. Or, force est de constater que l'on ne saurait suivre le recourant dans cette argumentation. En effet, tel aurait certes pu être le cas pour une participation de l'employeur au prix d'acquisition d'un bien immobilier, nécessaire pour la prise de domicile et de résidence dans le pays d'exercice de l'activité professionnelle. Dans la mesure en revanche où le contribuable a acquis seul, au moyen des ses propres deniers, le bien-fonds en question, et où il n'y a pas eu de participation de l'employeur, force est de constater qu'au moment de vendre ce bien, c'est au contribuable seul qu'a bénéficié le prix de vente. Là encore, le fait que la vente de l'immeuble a eu lieu à un prix inférieur à son prix d'acquisition, mais au prix du marché au moment de sa vente, ne permet pas de conclure que l'indemnité versée par l'employeur était destinée à couvrir des coûts liés à l'activité professionnelle du contribuable. Il convient bien plutôt de retenir que, du point de vue fiscal, il s'agit d'un geste que l'employeur a eu envers son employé, mais que ce geste n'a pas couvert des coûts effectifs, mais a augmenté le patrimoine de l'employé à hauteur de l'indemnité versée. 2.2.3. Dans un dernier argument, le recourant fait valoir que l'indemnité versée par son employeur représente des frais de déménagement non imposables. Là encore, on ne saurait suivre le recourant. En effet, si les frais de déménagement à proprement parler mentionnés dans la convention du 18 juin 2005 (« moving costs ») constituent effectivement des frais de déménagement non imposables, tel n'est pas le cas de l'indemnité dont il est question. Celle-ci n'est en effet pas directement liée au déménagement du contribuable, mais au fait qu'il a

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 vendu le bien immobilier qu'il avait acquis aux Etats-Unis. Or, il s'agit là d'un choix personnel qui ne lui était pas imposé par son employeur et il y a tout lieu de penser que, dans l'hypothèse où son employeur ne lui avait pas garanti le versement d'une telle indemnité, le contribuable aurait envisagé de garder la propriété de son bien. 2.2.4. Ce qui précède conduit à conclure que c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a considéré que l'indemnité versée par l'employeur du recourant représente un revenu d'une activité dépendante au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD, ce qui conduit à son caractère imposable. Le recours sera par conséquent rejeté en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct. 3. 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). En l'espèce, vu le sort du recours, la valeur litigieuse en cause et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de fixer les frais à la charge du recourant à CHF 1'500.-. Impôt cantonal (604 2020 52) 4. En droit cantonal également, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LICD et 16 al. 1 LHID). Il a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 17 al. 1 LICD et 7 al. 1 LHID), provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, y compris les revenus accessoires (art. 18 al. 1 LICD). Pour des motifs identiques à ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie donc de considérer que l'indemnité versée par l'employeur du recourant représente un revenu et de rejeter le recours. 5. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de 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 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). En l'espèce, vu le sort du recours, la valeur litigieuse en cause et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de fixer les frais à la charge du recourant à CHF 1'500.-.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2020 51)

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