

FR_GERICHTE 604 2022 11 vom 9. November 2022

FR Kantonsgericht, 2022-11-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_11

FR: FR_GERICHTE 604 2022 11 du 9 novembre 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2022 11 del 9 novembre 2022

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité

E. 1.1

Le recours, interjeté le 10 février 2022 contre une décision sur réclamation du 11 janvier 2022, 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.

E. 1.2

Dans ses contre-observations du 27 juin 2022, la recourante soulève l'irrecevabilité des observations du Service cantonal des contributions du 2 juin 2022 pour cause de tardiveté. Au vu du délai prolongé au 31 mai 2022 qui avait été imparti au Service cantonal des contributions pour les déposer, les observations datées du 2 juin 2022 sont manifestement tardives. Cela étant, dans la mesure où elles contiennent des éléments déterminants pour la résolution du litige, elles pourront être prises en compte, conformément à la maxime d'office applicable dans la procédure de recours devant la Cour fiscale (CASANOVA/DUBEY, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 142 n. 7). Impôt fédéral direct (604 2022 11)

E. 2

Il n'est pas clair si la décision sur réclamation du 11 janvier 2022 concerne uniquement l'impôt cantonal ou également l'impôt fédéral direct (voir partie en fait, let. C). Cela étant, il ressort expressément des conclusions prises par la recourante dans son mémoire que son recours ne vise que le montant de ses frais professionnels de déplacement admis en déduction pour l'impôt cantonal (voir partie en fait, let. D). Il est dès lors constaté que le recours ne porte pas sur l'impôt fédéral direct. La cause 604 2022 11 relative à cet impôt est ainsi sans objet et peut être rayée du rôle.

E. 3

Point litigieux Le litige porte sur la déduction des frais de transport de la recourante entre son domicile et le lieu de son activité professionnelle.

E. 4

Règles générales sur la déduction des frais de déplacement professionnels

E. 4.1

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 à la règle applicable en matière d'impôt fédéral direct (art. 26 al. 1 let. a LIFD, dans sa teneur dès le 1er janvier 2016), 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 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; 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 ; b) s'il utilise un vélo, un cyclomoteur ou un motorcycle avec plaque d'immatriculation sur fond jaune : jusqu'à CHF 700.- par an; c) s'il utilise un motorcycle 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 : a) pour les motorcycles 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).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11

E. 4.2

Les art. 9 al. 1 LHID et 27 al. 1 let. a LICD 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; arrêts TF 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 6; 2C_877/2018 du 7 mai 2019 consid. 6; 2C_1176/2016 du 1er septembre 2017 consid. 6).

E. 4.3

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 TC FR 604 2019 70 du 15 janvier 2020 consid. 2.1). La question de savoir si une dépense est nécessaire à l'acquisition du revenu dépend d'un examen concret de l'ensemble des circonstances. Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu provenant d'une activité lucrative des frais d'entretien du contribuable, lesquels constituent des dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu mais à la satisfaction de besoins personnels et représentent alors une utilisation du revenu (arrêt TF 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.3; ATF 142 II 293 consid. 3.2).

E. 4.4

S'agissant plus spécifiquement des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, la doctrine et la jurisprudence précisent qu'ils sont déductibles du revenu des personnes exerçant une activité lucrative dépendante s'ils sont nécessaires; la notion de nécessité doit être interprétée largement (ECKERT, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 26 n. 28). Les frais résultant de déplacements effectués au moyen d'un véhicule privé ne sont des frais nécessaires à l'acquisition du revenu que si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il utilise un moyen de transport public. 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, s'il ne dispose pas de bonnes correspondances, 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 (arrêt TF 2C_187/2019 du 9 septembre 2019 consid. 6.2 et les références; arrêt TC FR 604 2019 70 précité consid. 2.3). Il n'est pas exclu que la durée de trajet supplémentaire totale en cas de recours aux transports publics puisse aussi aboutir à ce que leur utilisation ne soit pas raisonnablement exigible (arrêt TF 2C_187/2019 précité consid. 6.2 et les références). 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 (arrêt TF 2C_187/2019 précité consid. 6.2). Le gain de temps substantiel – ou à l'inverse, le temps qui est perdu – est également pris en considération comme critère pour savoir si l'utilisation des transports publics pourrait être exigée ou non lorsqu'il s'agit d'admettre la déduction éventuelle des frais d'un véhicule privé (RDAF 2012 II p. 81, p. 88). Ainsi, un gain de temps quotidien de plus d'une heure devrait permettre au contribuable de déduire ses frais de véhicule privé pour se rendre à son travail, plutôt que des frais de transports publics (arrêts TF 2C_648/2021 précité consid. 4.3 et les références; 2C_179/2019 précité consid. 5.1; 2C_1131/2016 du 25 avril 2017 consid. 4). La déduction des frais de déplacement en véhicule privé n'est toutefois pas admise lorsqu'elle apparaît inappropriée aux circonstances, parce que, par exemple, le contribuable travaille trop loin de son domicile. 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 « 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. La solution retenue dans un tel cas est d'admettre la déduction des frais de logement sur place et ceux pour le retour au domicile en fin de semaine. Ce sont en effet les frais qui apparaissent alors comme nécessaires à l'acquisition du revenu (voir

notamment arrêt TF 2C_179/2019 précité consid. 5.2, concernant la période fiscale 2014 pour laquelle le plafond de CHF 3'000.- n'était pas encore applicable en matière d'impôt fédéral direct, et les références; RDAF 2004 II p. 251, p. 258 et RDAF 2008 II p. 528, p. 533; arrêt TC FR 604 2019 70 précité consid. 2.3, concernant toutefois uniquement l'impôt cantonal, et les références). Sur la base de la jurisprudence fédérale, la Cour fiscale a notamment rejeté le recours d'un contribuable qui effectuait chaque jour 290 km aller et retour (domicile/travail) et a considéré qu'il ne pouvait bénéficier que de la déduction des dépenses pour un aller et retour par semaine, ainsi que pour les frais de logement et de repas hors du domicile (arrêt TC FR 604 2010 74 du 27 mai 2011). Le recourant expliquait notamment qu'il effectuait des horaires irréguliers et qu'il était obligé d'utiliser son véhicule personnel non seulement pour ses trajets entre domicile et lieu de travail mais également sur son lieu de travail où il rencontrait régulièrement des représentants d'autres entreprises. Il faisait valoir qu'avec ses horaires, il devait arriver à son lieu de travail soit très tôt le matin, soit entre 9h15 et 9h30, de sorte qu'il pouvait éviter les heures de pointe sur les autoroutes, que son temps de trajet ne dépassait jamais 1h30 et qu'il passait donc moins de 3 heures par jour au volant de son véhicule pour se déplacer de son domicile à son lieu de travail et retour. Dans un dernier point, il faisait valoir qu'il avait tous ses contacts sociaux au lieu de son domicile. Et d'ajouter que si l'on devait lui refuser la déduction pour les kilomètres parcourus, il se verrait dans l'obligation de mettre un terme à son activité et de rechercher un autre emploi pouvant s'avérer nettement moins bien rémunéré. Son recours a été rejeté nonobstant ces arguments.

E. 5

Discussion sur la nécessité des frais de déplacements professionnels quotidiens effectués par la recourante

E. 5.1

En l'espèce, la recourante revendique des frais de déplacement pour 146 km qui la séparent de son lieu de travail, soit des trajets quotidiens de 292 km aller et retour. Elle allègue qu'elle travaille depuis le 1er avril 2020, au taux de 100%, en tant qu'assistante de sécurité à la Police C. _____ et qu'elle a des horaires de travail irréguliers et fluctuants (semaines, nuits et week-ends), comme cela est attesté par son employeur. Elle explique qu'elle a obtenu cet emploi suite à son école de police et qu'elle souhaiterait trouver un emploi plus proche géographiquement. Elle précise qu'elle est en instance de divorce, qu'elle a la garde de ses deux enfants et qu'étant donné qu'elle n'obtiendra pas de contributions d'entretien de la part de son ex-conjoint, elle est dans l'obligation de travailler. Elle indique qu'elle se rend quotidiennement à son lieu de travail situé à D. _____. L'utilisation de son véhicule privé lui générerait un gain de temps journalier entre 1h50 et 2h20 en comparaison aux transports publics. Selon l'intensité du trafic l'aller et retour durerait entre 3h10 et 3h40 en voiture, alors qu'en transports publics la durée serait estimée entre 5h00 et 6h00 aller et retour. Par ailleurs, elle expose qu'elle est contrainte de travailler parfois de nuit. Par conséquent, elle considère qu'il ne peut pas être exigé d'elle qu'elle prenne les transports publics. Elle ajoute que les trajets qu'elle effectue quotidiennement ne sont pas réalisés par pure convenance mais par obligation familiale, précisant qu'elle s'occupe seule de ses enfants et qu'il ne peut dès lors pas non plus être exigé qu'elle séjourne la semaine sur son lieu de travail. Ses enfants sont scolarisés en

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 langue allemande et il ne serait pas approprié qu'ils changent leur domicile. Le Service cantonal des contributions n'aurait pas tenu compte de sa situation particulière. Le Service cantonal des contributions indique en substance que le domicile et le lieu de travail de la recourante est très éloigné et se réfère à l'arrêt TC FR 604 2010 74 précité pour refuser la déduction des frais de déplacement professionnels quotidiens. Il relève qu'il existe une disproportion entre le montant des frais de déplacement sollicité en déduction et le revenu réalisé par la recourante. Il explique que le fait que la recourante habite à B. _____, qu'elle y possède un appartement et que ses enfants soient scolarisés en langue allemande est un choix de vie qui ne peut pas être pris en compte du point de vue fiscal.

E. 5.2

Dans un premier temps, selon le calculateur d'itinéraire en ligne « google.maps », le trajet en transports publics entre le domicile de la recourante et son lieu de travail dure environ 2h49 et implique trois moyens de transport (bus et train) et plus de 2 km de marche. La durée du trajet de retour est équivalente. Par conséquent, le parcours quotidien de la recourante durerait 5h38 en transports publics et elle aurait en sus une marche de 4 km. En utilisant un véhicule, la durée de l'aller et retour est estimée à 3h26. Il ressort encore du dossier de la cause que la recourante exerce des horaires irréguliers et de nuit, comme attesté par son employeur. Compte tenu des bases légales et de la jurisprudence susmentionnées, l'on ne peut raisonnablement exiger de la recourante qu'elle utilise les transports publics. Ainsi, l'utilisation d'un véhicule privé pour frais de déplacements professionnels doit être admise.

E. 5.3

La distance que parcourt chaque jour de la semaine la recourante, qui sépare son domicile de son lieu de travail, est par ailleurs conséquente et c'est donc à raison que le Service cantonal des contributions a procédé à l'analyse du cas d'espèce à la lumière de la jurisprudence relative à la prise en compte d'un loyer fictif pour un séjour hors du domicile. Le nombre de kilomètres, soit 292, que parcourt quotidiennement la recourante est un élément à prendre en compte dans le cadre de l'examen de la limite à la nécessité des frais de déplacements professionnels telle qu'instaurée par le Tribunal fédéral. Toutefois, il ne doit pas être retenu de manière schématique et constituer l'unique motif au refus de la déduction de frais de transport. L'analyse doit porter sur le critère de « ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable » ("Zumutbarkeit"), en fonction de ce qui paraît adapté aux circonstances. Or, il ressort des explications de la recourante, non contestées par l'autorité intimée, qu'elle a des horaires de travail irréguliers, fluctuants et de nuit (semaines et week-ends), ce qui, au vu de sa fonction au sein de la Police, paraît indéniable. Il n'est également pas contesté par l'autorité intimée que la recourante souhaiterait obtenir un emploi plus proche de son domicile familial mais que le poste qu'elle occupe actuellement a été la seule opportunité qu'elle a eu jusqu'à présent. La recourante se trouve par conséquent dans une situation professionnelle transitoire. Elle s'occupe au surplus seule de ses deux enfants dont elle a la garde et qui sont au demeurant scolarisés en langue allemande. Ceux-ci ont un âge qui leur permet de s'assumer seuls durant une grande partie de la journée, mais ils rendent toutefois nécessaire la présence régulière de leur mère durant la semaine, à un moment ou à un autre de la journée, le soir et la nuit. Il en résulte que les particularités de la situation de la recourante, en particulier son caractère transitoire, commandent d'admettre du point de vue fiscal la déduction de ses frais de véhicule privé

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 pour ses déplacements professionnels quotidiens. Compte tenu de ces circonstances, ceux-ci s'avèrent en effet nécessaires. Il s'ensuit donc que la solution retenue par le Service cantonal des contributions, à savoir la déduction des frais de logement sur place et ceux pour le retour au domicile en fin de semaine, en lieu et place de la déduction des frais de déplacements professionnels quotidiens, ne peut pas être appliquée dans le cas d'espèce. Il sied encore de relever que c'est à tort que le Service cantonal des contributions assimile le présent litige à celui tranché dans l'arrêt TC FR 604 2010 74 du 27 mai 2011 pour fonder son refus à la déduction des frais de déplacements professionnels quotidiens de la recourante. Si le nombre de kilomètres est certes similaire dans les deux cas, les particularités des situations personnelles sont toutefois manifestement différentes.

E. 5.4

Cela étant, il convient dès lors de renvoyer la cause au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe la déduction des frais de déplacements professionnels (code 2.110) en fonction des kilomètres parcourus par la recourante avec son véhicule privé, durant ses neuf mois d'activité au taux de 100%. Les frais de repas et de séjour hors du domicile (code 2.120) devront être modifiés en conséquence. Eu égard à la situation transitoire dans laquelle se trouve la recourante par rapport à son emploi et au principe de l'étanchéité des périodes fiscales, la solution retenue par le Cour fiscale devra être réexaminée par le Service cantonal des contributions dans le cadre des prochaines périodes fiscales.

E. 6

Sort du recours Le recours est partiellement admis. La décision attaquée est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle fixation de la déduction des frais de déplacements professionnels et de la déduction des frais de repas dans le sens des considérants. Frais et dépens

E. 7.1

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. En l'espèce, même si le recours est partiellement 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). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais effectuée par la recourante de CHF 800.- lui sera remboursée.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11

E. 7.2

Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. En ce qui concerne la répartition des frais judiciaires et des dépens, le renvoi de la cause pour nouvel examen et décision revient à obtenir gain de cause au sens de ce qui précède, indépendamment du fait qu'une conclusion ait ou non été formulée à cet égard, à titre principal ou subsidiaire (ATF 141 V 281 consid. 11.1, 137 V

210 consid. 7.1). Ayant ainsi obtenu gain de cause, la recourante a droit à des dépens. Compte tenu de la liste de frais déposée le 21 octobre 2022 par son mandataire, l'indemnité de partie à laquelle elle peut prétendre pour ses frais de défense est fixée, comme demandé, à CHF 4'014.84 d'honoraires, au tarif horaire de CHF 250.-, plus CHF 309.08 au titre de la TVA à 7,7 %, soit à un total de CHF 4'323.90, et mise à la charge de l'Etat. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2022 11) 1. Le cause 604 2022 11 est sans objet et rayée du rôle. 2. Il n'est pas perçu de frais de justice ni accordé d'indemnité de partie. Impôt cantonal (604 2022 12) 3. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision attaquée est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle fixation de la déduction des frais de déplacements professionnels et de la déduction des frais de repas dans le sens des considérants. 4. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais effectuée par la recourante de CHF 800.- est remboursée à la recourante. 5. L'indemnité de partie allouée à la recourante pour ses frais de défense est fixée à CHF 4'014.84 d'honoraires, plus CHF 309.08 au titre de la TVA à 7,7 %, soit un total de CHF 4'323.90, et mise à la charge de l'Etat. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 9 novembre 2022/mma Le Président : La Greffière :

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