

# FR\_GERICHTE 607 2009 47 vom 2. März 2011

FR Kantonsgericht, 2011-03-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_607\\_2009\\_47](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2009_47)

FR: FR\_GERICHTE 607 2009 47 du 2 mars 2011

IT: FR\_GERICHTE 607 2009 47 del 2 marzo 2011

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Le recourant revendique la déduction de 135 francs pour une nuit d'hôtel passée au lieu de travail à l'occasion d'un souper du personnel. Dans ses observations du 14 janvier 2010, l'autorité intimée s'est déclarée disposée à admettre cette déduction même si, à son avis, il s'agit d'une dépense qui aurait dû être prise en charge par l'employeur. Il est pris acte de la proposition de dite autorité. Le recours est admis sur ce point. Seule reste donc à examiner la question de la déduction des frais de déplacement.

### E. 2

a) Selon l'art. 26 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent déduire leurs frais professionnels de leur revenu imposable. Sont déductibles à ce titre notamment les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c). Les frais professionnels mentionnés aux let. a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant justifier des frais plus élevés dans les cas des let. a et c (al. 2). S'agissant des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, l'art. 5 al. 1 de 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) dispose que, 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. b) De façon générale, toutes les dépenses qui sont nécessaires à l'obtention du revenu et qui ont un rapport de causalité directe avec lui (art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur les frais professionnels) constituent des frais professionnels au sens de l'art. 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). La notion de nécessité doit être interprétée ici largement. Le Tribunal fédéral n'exige pas que le contribuable n'ait pas pu acquérir le revenu du travail sans la dépense litigieuse. Sont plutôt considérées en général comme frais d'acquisition nécessaires, les dépenses dont l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne ou les diminutions de fortune (dépenses ou frais) qui sont essentiellement provoquées ou rendues indispensables par la réalisation du revenu (définition dite causale des frais d'acquisition). L'on ne peut toutefois en conclure que l'ensemble des frais liés d'une manière ou d'une autre à la réalisation du revenu serait déductible de façon illimitée. Au

contraire, ces frais doivent être provoqués ou causés essentiellement par des motifs professionnels ou dans un but de réalisation du revenu. Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu

- 6 - 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 (voir ATF 124 II 29 traduit in RDAF 1999 II 113 ss ainsi que les jugements 2P.254/2002 du 12 mai 2003 in StE 2003 B. 22.3 n. 76, 2C\_440/2009 du 8 janvier 2010 et les nombreuses références à la doctrine et à la jurisprudence). La preuve des faits annulant ou diminuant la charge fiscale - et les frais professionnels en font partie - incombe par principe au contribuable qui ne doit pas simplement les invoquer mais également les justifier (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et 273 consid. 3c/aa). c) La doctrine et la jurisprudence ne répondent pas de manière unanime à la question de savoir si, lors de l'utilisation des transports publics, ce sont, le cas échéant, les frais d'un billet de 1ère classe ou seulement ceux de la 2ème classe qui sont déductibles en tant que "dépenses effectives" (aussi bien en ce qui concerne l'IFD que pour les dispositions analogues des lois fiscales cantonales). Tandis que certains auteurs ne s'expriment pas du tout à ce sujet, P. LOCHER (Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Bâle 2001, ad art. 26 n. 8) considère que s'il est prouvé qu'un billet de 1ère classe a effectivement été acheté, ces frais sont alors déductibles sans réserve. M. SCHWEIGHAUSER par exemple (in P. Nefzger / M. Simonek / T. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, ad § 29 n. 9), selon qui aucune condition particulière n'est nécessaire pour admettre la déduction des frais des transports publics et pour qui les frais effectifs y afférents peuvent être déduits, semble également parvenir à cette conclusion. Plus réservés, mais sans s'exprimer de manière catégoriquement négative, F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H.-U. MEUTER (Handkommentar zum DBG, 2ème éd., Zürich 2009, ad art. 26 n. 121 et Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2ème éd., Zürich 2006, ad § 26 n. 119) partent du principe que les frais d'un abonnement de 2ème classe sont déductibles. Ils soulignent que l'utilisation de la 1ère classe trouve plutôt rarement sa justification dans l'exercice de la profession. Si le contribuable utilise la 1ère classe uniquement pour ses besoins personnels, les frais supplémentaires qui en découlent doivent être qualifiés de frais d'entretien privés. Quoi qu'il en soit, la déductibilité des frais pour la 1ère classe présuppose dans chaque cas qu'ils soient prouvés. P. FUNK (in M. Klöti-Weber / D. Siegrist / D. Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3ème éd., Muri-Bern 2009, ad § 35 n. 7) observe que la pratique des cantons est très diverse. Alors que certains cantons n'admettent les frais du billet de 1ère classe que lorsque des circonstances particulières (par ex. handicap physique) le justifient, le canton d'Argovie tient compte des frais en question, selon sa jurisprudence, déjà sur la base d'une démonstration crédible que le parcours pour se rendre au travail avec les transports publics est effectué en 1ère classe. Un coup d'œil complémentaire sur les pratiques établies (directives internes) permet de constater au demeurant que différents cantons autorisent sans autre la déduction du billet de 1ère classe lorsque les frais effectifs y relatifs sont prouvés (par ex. Grisons, Soleure et Lucerne). Apparemment, le Tribunal fédéral n'a encore jamais eu à examiner cette question de manière détaillée. Il a noté en marge d'un arrêt du 23 juillet 2004 (2A.411/2004) qu'une déduction plus élevée se justifiait, le cas échéant, lorsque le contribuable voyageait effectivement en train et pouvait faire valoir des motifs professionnels pour l'utilisation de la 1ère classe. Dans un arrêt 4F 94 216 non publié du 27 décembre 1994, le Tribunal administratif du canton de Fribourg n'a pas exclu de manière

absolue la déduction des

- 7 - frais de billet en 1ère classe. Il a considéré uniquement, mais tout de même, que la pratique du Service cantonal des contributions, en tant qu'elle retient comme frais de transport nécessaires les frais de train en 2ème classe, correspondait dans son principe à la volonté du législateur. Quant à une éventuelle exception, il a ensuite exposé que dans le cas d'espèce, l'on ne voyait pas pourquoi le voyage de Kerzers à Berne ne pouvait pas s'effectuer en 2ème classe. Avec le Tribunal fédéral et la doctrine dominante, il faut partir d'une définition large des frais d'acquisition (dépenses nécessaires). Dès lors, cela correspond à une interprétation raisonnable de la norme applicable que d'admettre les frais de billet en 1ère classe au moins lorsqu'ils sont prouvés et lorsque l'utilisation de la 1ère classe ne correspond pas seulement à un besoin personnel mais qu'elle peut se baser sur des motifs professionnels. Cette dernière exigence d'un lien professionnel peut notamment être admise lorsque la 1ère classe dans les transports publics offre un milieu propice (dans le meilleur des cas en voiture silence) à l'exécution de travaux professionnels dans une mesure importante et de manière efficace. A cet égard, peut servir de critère de délimitation le gain de temps substantiel réalisé grâce au travail effectué dans le train sans être dérangé. Le gain de temps substantiel - ou à l'inverse le temps qui est perdu - est d'ailleurs également pris 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. A cela s'ajoute le fait qu'avec cette prise en considération exceptionnelle des frais supplémentaires de la 1ère classe, on assure une égalité de traitement par rapport à chaque contribuable dont l'employeur met à disposition un abonnement général en 1ère classe pour des raisons professionnelles sans que cela ne soit mis en question fiscalement (voir CSI2, Modèle de règlements des remboursements de frais pour des entreprises et pour des organisations non-profit, circulaire no 25 du 18 janvier 2008, en particulier ch. 2.1, ainsi que le guide pour l'établissement du certificat de salaire ou l'attestation de rentes, ch. 9). De plus, sous cet aspect de l'égalité de traitement, l'on ne doit pas ignorer que lors de la prise en compte éventuelle des frais d'un véhicule privé (à cause de l'impossibilité à utiliser les transports publics), la possibilité est même offerte au contribuable de faire valoir des frais dépassant le forfait au km. Il s'avère ainsi difficile d'approuver le fait que des mesures particulièrement sévères devraient prévaloir en cas d'utilisation des transports publics. Sur la base de ces considérations, la déductibilité de la 1ère classe vient d'être admise à certaines conditions dans un arrêt du 16 février 2011 (ATC 607 2010 20 et 21 à publier sur Internet, consid. 1c).

### **E. 3**

En l'espèce, le recourant, avocat et expert fiscal auprès d'une banque privée, exerce une profession qui implique manifestement des travaux pouvant, dans des conditions appropriées, facilement être accomplis dans le train. D'autre part, il passe environ 2 heures 50 par jour dans le train, soit près de 14 heures par semaine. Par conséquent, l'on ne saurait mettre en doute le gain de temps substantiel résultant du fait qu'il accomplit de nombreux travaux (travaux professionnels ou de perfectionnement) pendant ses heures de train quotidiennes puisqu'il y trouve un environnement calme. De plus, le recourant a prouvé qu'il a effectivement payé 4'850 francs en 2008 pour l'acquisition d'un abonnement général en 1ère classe en joignant à sa déclaration d'impôt une copie de sa quittance d'achat. Il s'ensuit que les frais pour l'acquisition de cet abonnement peuvent être déduits de son revenu, aucune part privée n'ayant à être imputée du montant payé conformément à la pratique (voir sur ce dernier point le 2 voir <http://www.steuerkonferenz.ch/>

- 8 - modèle de règlements précité ainsi que l'arrêt du Tribunal cantonal de Bâle-Campagne du 2 avril 2008, BStPra 2008 p. 334, consid. 4.5.2 et 4.5.5)

#### **E. 4**

Vu le sort du litige (voir art. 144 al. 1 LIFD) et en application de l'art. 133 code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), il n'est pas perçu de frais. II. Impôt cantonal (607 2009-48)

#### **E. 5**

Comme pour le recours formé en droit fédéral, il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée d'accorder au recourant la déduction des 135 francs pour une nuit d'hôtel à l'issue d'un souper du personnel et revendiquée au titre de frais de séjour hors du domicile. Le recours formé en droit cantonal est également admis sur ce point.

#### **E. 6**

a) En droit cantonal, l'art. 27 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) a une teneur similaire à celle de l'art. 26 LIFD : en cas d'activité lucrative dépendante, les frais qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c). Les frais professionnels mentionnés aux let. a à c sont estimés forfaitairement par la Direction des finances; dans les cas de l'alinéa 1 let. à et c, le contribuable pouvant justifier des frais plus élevés (al. 2). Les dispositions d'exécution de droit cantonal sont contenues dans l'ordonnance la Direction des finances du 14 décembre 2006 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (l'ordonnance cantonale; RSF 631.411). Au niveau cantonal également, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des faits qui justifient la déduction des frais professionnels dont il demande la déduction. b) Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (voir M. REICH in M. Zweifel / P. Athanas, Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2ème éd., Bâle 2002, ad art. 9 n. 4). L'art. 3 al. 2 let. a de l'ordonnance cantonale dispose certes que la déduction correspond aux "frais effectifs (2e classe)" (voir aussi l'art. 2 qui ne prévoit pas, dans ce cas, la possibilité de prouver des frais plus élevés). Comme cela a été relevé dans l'arrêt du 16 février 2011 précité (consid. 3b), cette disposition d'exécution se fonde sur une interprétation trop étroite de la définition légale de nécessité (frais nécessaires au sens de l'art. let. a 27 LICD). D'autre part, en lien avec l'art. 2 de l'ordonnance cantonale, elle contredit le sens clair de l'art. 26 al. 2 LICD qui, dans le cadre de la délégation d'une estimation forfaitaire à la Direction concernée, prévoit expressément la possibilité de prouver des frais plus élevés pour les frais de transport selon l'al. 1 let. a. Il n'y est pas prévu de différence restrictive entre l'utilisation des transports publics ou celle d'un véhicule privé, si bien que dans chaque cas de forfait ou de détermination schématique des frais de transport (sous laquelle tombe également la déduction du billet de 2ème classe prévue par l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance cantonale), la preuve de dépenses professionnelles nécessaires plus élevées doit rester possible. Une ordonnance

- 9 - d'exécution doit respecter le cadre donné par la norme contenue dans le droit supérieur. La Direction des finances ne peut donc pas introduire une redéfinition plus restrictive des

frais d'acquisition déductibles. Par conséquent, même si l'art. 2 de l'ordonnance cantonale ne reprend pas le principe inscrit dans la loi selon lequel il est possible de prouver que les frais supportés dépassent la fixation forfaitaire dans cette situation, le recourant est en droit de justifier qu'il assume des frais plus élevés, en l'occurrence du fait qu'il se justifie de voyager en 1ère classe pour des motifs professionnels. Il s'ensuit que pour l'impôt cantonal également, le recourant peut prétendre au vu des circonstances à la déduction de ses frais de train en 1ère classe puisqu'il a apporté la preuve qui lui incombe. Le recours formé au niveau cantonal est admis lui aussi.

#### **E. 7**

Vu le sort du litige (voir art. 131 CPJA) et en application de l'art. 133 CPJA, il n'est pas perçu de frais. **l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :** en application des art. 100 let. c CPJA et 186 LICD I. Impôt fédéral direct (607 2009-47)

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