

FR_GERICHTE 607 2016 24 vom 12. September 2017

FR Kantonsgericht, 2017-09-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2016_24

FR: FR_GERICHTE 607 2016 24 du 12 septembre 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2016 24 del 12 settembre 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 41

mois les kilomètres parcourus par le véhicule en question. Ils soutiennent en effet que la recourante a beaucoup moins utilisé ce véhicule quand elle ne travaillait pas du tout (jusqu'au 30 septembre 2013) ou au taux plus réduit de 50% (du 1er octobre 2013 au 31 décembre 2014). L'avance de frais fixée à CHF 400.- par ordonnance du 12 septembre 2016 a été versée dans le délai imparti. Le 26 septembre 2016, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Il met d'abord en doute les affirmations selon lesquelles la recourante prend son propre véhicule chaque jour pour se rendre à son lieu de travail. Il conteste également qu'elle utilisait moins son véhicule lorsqu'elle ne travaillait pas. Il confirme pour le reste l'estimation de 5'000 kilomètres correspondant à l'utilisation privée du véhicule, à d'autres fins que le déplacement entre le domicile et le lieu de travail, ainsi que les autres modalités du calcul qui l'a conduit à admettre une déduction de CHF 4'004.- sous le code 2.110 (frais de transport). Dans une détermination spontanée déposée le 3 novembre 2016, les recourants étayaient leur position en précisant les raisons pour lesquelles leurs horaires ne sont pas les mêmes et en réaffirmant que l'utilisation du véhicule en question n'a pas été linéaire sur l'intervalle de 41 mois entre les deux factures qu'ils ont produites. Enfin, le 25 novembre 2016, des extraits de la timbreuse de l'entreprise D. _____ S.A. concernant les horaires effectués par le recourant ont encore été produits, étant précisé que la recourante ne timbraît quant à elle pas, en raison de ses horaires de bureau fixes. Une copie de ces éléments a été communiquée au Service cantonal des contributions pour information le 29 janvier 2015. Les éléments ressortant des écritures des parties seront repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 en droit I. Procédure 1. Le recours, déposé le 6 septembre 2016 contre une décision sur réclamation du 17 août 2016, l'a été 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. II. Impôt fédéral direct (607 2016 24) 2. a) Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, les contribuables exerçant une

activité lucrative dépendante peuvent notamment déduire de leur revenu imposable à titre de frais professionnels les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. a); les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile (al. 1 let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (al. 1 let. c). L'art. 26 al. 2 LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, précise que les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement et que le contribuable peut justifier des frais plus élevés. b) Pour régler en détail l'exécution de l'art. 26 LIFD, le Département fédéral des finances a arrêté l'ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1; l'ordonnance sur les frais professionnels). 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. c) L'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015) dispose qu'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 (al. 1). En cas d'utilisation d'un véhicule privé, le contribuable peut déduire, au titre des frais nécessaires à l'acquisition du revenu, les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics (al. 2). Exceptionnellement, si l'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise un moyen de transport public lorsqu'il établit qu'il ne dispose d'aucun moyen de transport public ou qu'il n'est pas en mesure de les utiliser, il peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits ou justifier de frais professionnels plus élevés (al. 3). Pour la période fiscale 2015, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture est fixée à CHF 0.70 par kilomètre parcouru (voir art. 3 et annexe I de l'ordonnance sur les frais professionnels). Faisant usage de la réserve offerte par l'art. 5 al. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015), la Direction cantonale des finances a toutefois prévu à l'art. 3 al. 3 let. b de son ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (l'ordonnance

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 cantonale; RSF 631.411) que, pour les automobiles, la déduction forfaitaire s'élève à CHF 0.70/km jusqu'à 10'000 kilomètres, CHF 0.60/km pour les 10'000 kilomètres suivants (de 10'001 à 20'000 km) et CHF 0.50/km pour le surplus (dès 20'001 km). d) L'art. 26 LIFD et les ordonnances précitées sont un exemple d'application du principe de la praticabilité de l'impôt qui permet au législateur, dans une certaine mesure, de simplifier les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée (arrêt TF 2A.4/2006 du 26 juin 2006, consid. 6; voir aussi LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht - unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern -, in Steuerrecht: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, 1995, p. 190 et les références citées). Les forfaits constituent ainsi des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système (arrêt TF 2C_440/2009 du 8 janvier 2010 consid. 5 et les références citées). e) En matière fiscale, l'autorité établit les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment. Il appartient ainsi au contribuable d'apporter la preuve du caractère nécessaire des frais dont la déduction est requise ou tout au moins de rendre ce caractère suffisamment vraisemblable (voir not. arrêt TF 2C_440/2009 du 8 janvier 2010, consid. 4.5 et les références citées). 3. a) En l'espèce, le Service cantonal des contributions ne conteste pas

que la recourante travaille au taux de 80%, selon un horaire réparti sur cinq jours, soit dix demi-journées. Il admet du reste à ce titre qu'elle fasse valoir une déduction pour frais de repas correspondant à cinq jours par semaine, soit 220 jours par an. En admettant une déduction de CHF 4'004.- sous le code 2.110 (frais de transport), correspondant à 5'721 kilomètres parcourus à ce titre, il ne remet pas non plus en cause le fait que la recourante se rend régulièrement sur son lieu de travail au moyen de son propre véhicule privé. Enfin, il ne soutient pas que celle-ci pourrait utiliser les transports publics pour effectuer les trajets en question, ce qui s'opposerait à la déduction des frais relatifs à l'utilisation d'une automobile privée (voir décision sur réclamation du 17 août 2016). Par contre, relevant que le recourant dispose d'un véhicule d'entreprise et travaille au même endroit que la recourante, il met en doute que celle-ci utilise tous les jours sa voiture pour ses déplacements entre le domicile et le lieu de travail. b) Face au doute émis par le Service cantonal des contributions, les recourants allèguent qu'ils n'ont pas les mêmes horaires de travail, plus spécifiquement que le recourant commence tôt le matin pour superviser la production qui démarre en principe à 7.00 heures du matin, alors que la recourante effectue un travail de bureau à des horaires adaptés au rythme scolaire des enfants du couple (voir en particulier détermination du 3 novembre 2016). A cet égard, les horaires du recourant sont prouvés par l'édition du relevé de ses « badgeages » électroniques produits le 25 novembre 2016 pour la période de mai à décembre 2015, faisant ressortir des débuts de journée compris entre 6.30 heures et 7.00 heures et des fins de journée variant très fortement mais oscillant pour l'essentiel entre 17.00 heures et 19.00 heures. Quant aux horaires de la recourante, celle-ci allègue qu'ils sont compris entre 8.15 heures et 15 heures. Cette affirmation est rendue crédible non seulement par la contrainte du rythme scolaire des enfants du couple, âgés de 8 et 10 ans en 2015, mais également par la production

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 des factures relatives à l'accueil extrascolaire de ceux-ci, qui portent sur la période de midi, à l'exclusion des heures précédant le début de l'école et suivant la fin de celle-ci. Il en résulte que les recourants ont rendu très vraisemblable qu'ils ont des horaires différant fortement et qu'ils sont dès lors contraints d'effectuer séparément les trajets entre leur domicile et leur lieu de travail. c) Il reste dès lors à examiner si, malgré les éléments de preuve apportés par les recourants, rendant très vraisemblable la nécessité pour la recourante d'effectuer les trajets entre son domicile et son lieu de travail au moyen de son véhicule privé durant la période fiscale 2015, l'autorité fiscale a apporté la preuve que tel n'a en réalité pas été le cas. A cet égard, il a été vu ci-dessus que la voiture privée de la recourante, de modèle Subaru Justy G3X 1.5, immatriculée en 2003, a parcouru 36'631 kilomètres entre le 15 février 2013 et le 13 juillet 2016, soit sur une période d'environ 41 mois (voir factures du 20 février 2013 et du 26 juillet 2016). En se référant aux jours de travail déclarés par la recourante durant la période concernée et non remis en cause par le Service cantonal des contributions, il peut être retenu que celle-ci a effectué pour se déplacer entre son domicile et son lieu de travail 1'200 kilomètres en 2013 (24 jours de travail du 1er septembre au 31 décembre), 6'600 kilomètres en 2014 (132 jours de travail), 11'000 kilomètres en 2015 (220 jours de travail) et 5'850 kilomètres en 2016 jusqu'au contrôle technique du 13 juillet 2016 (forfait de 220 jours de travail x 195 jours ouvrables du 1er janvier au 13 juillet / 366 jours, soit 117 jours x 50 km/jour), ce qui représente un total de 24'650 kilomètres. Le chiffre susmentionné laisse un solde de 11'981 kilomètres parcourus par le véhicule de la recourante à titre purement privé (36'631 km – 24'650 km), soit une moyenne d'un peu plus de 292 kilomètres par mois ou 3'506 kilomètres par année. Une telle moyenne est certes inférieure à la limite de 5'000 kilomètres sur laquelle se fonde

le Service cantonal des contributions en se référant à la Notice N1/2001 de l'Administration fédérale des contributions relative à l'estimation des parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprise (voir www.estv.admin.ch, consulté au jour du jugement). Il y a lieu toutefois de relever d'emblée que cette notice contenait des normes d'expérience et permettait de s'en écarter dans des cas spéciaux. Par ailleurs, cette version de la notice a été remplacée dès 2007 par la version N1/2007 qui ne fait plus aucune référence à une estimation des kilomètres parcourus à titre privé, mais évalue l'avantage accordé par l'entreprise en se basant sur la valeur du véhicule. Il en résulte que la seule référence à la notice N1/2001, abrogée depuis plusieurs années, ne suffit pas à prouver qu'une moyenne d'environ 3'500 kilomètres par année parcourus à titre purement privé par le véhicule en question serait forcément sous-estimée. Cela est d'autant moins le cas que les recourants disposent pour leurs déplacements en famille d'un autre véhicule, dont on peut présumer qu'il est plus adapté à cet usage que le modèle Subaru Justy G3X 1.5 datant de 2003, et que leurs enfants sont encore loin d'avoir l'âge d'utiliser eux-mêmes ce véhicule pour leurs propres loisirs. d) L'ensemble de ce qui précède conduit à retenir que les recourants ont établi à satisfaction de droit que la recourante se rend systématiquement à son lieu de travail au moyen de son propre véhicule, ce que l'autorité fiscale n'est pas parvenue à mettre en cause. Quant au montant de la déduction pour les frais engagés à ce titre pour la période fiscale 2015, il se calcule comme suit de façon forfaitaire, en application de l'art. 26 LIFD et de ses ordonnances d'application (dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015): - 220 jours de travail x 50 kilomètres = 11'000 kilomètres pris en considération;

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 - 10'000 kilomètres au tarif de CHF 0.70/km = CHF 7'000.-; - 1'000 kilomètres au tarif de CHF 0.60/km = 600.-; - Total de la déduction forfaitaire: CHF 7'600.-. Il s'ensuit que le recours doit être admis et la décision attaquée modifiée dans ce sens. 4. a) Conformément à l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe (al. 1). Le montant des frais de la procédure devant l'autorité cantonale de recours est fixé par la législation cantonale (al. 5). 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 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. b) 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. Vu le gain de cause obtenu et compte tenu en particulier du temps et du travail, les recourants ont droit à une indemnité fixée globalement, pour l'impôt fédéral direct, à CHF 500.-, TVA de CHF 40.- en sus. Cette indemnité est mise à la charge de l'Etat. II. Impôt cantonal (604 2016 25) 5. a) En droit cantonal également, l'art. 27 LICD (voir également art. 9 al. 1 LHID) prévoit que les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent notamment déduire de leur revenu imposable à titre de frais professionnels les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. a); les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile (al. 1 let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (al. 1 let. c). L'art. 27 al. 2 LICD précise que les frais professionnels mentionnés à l'al. 1,

let. a à c, sont estimés forfaitairement et que le contribuable peut justifier des frais plus élevés. Quant aux conditions du droit à la déduction pour frais de déplacement en matière d'impôt cantonal, elles sont identiques à celles prévalant pour l'impôt fédéral direct jusqu'au 31 décembre 2015 (voir ci-dessus consid. 2 b à e). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Partant, le recours formé en droit cantonal doit être admis lui aussi et la décision attaquée modifiée dans le sens que la déduction pour les frais de déplacement de la recourante entre son domicile et son lieu de travail sera fixée à CHF 7'600.-. 6. a) Pour les mêmes motifs que ceux valant pour l'impôt fédéral direct, il ne sera pas perçu de frais (voir art. 131 al. 1 et 133 CPJA). L'avance de frais sera en conséquence remboursée aux recourants.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 b) Vu le gain de cause obtenu pour l'impôt cantonal également et compte tenu en particulier du temps et du travail requis, les recourants ont droit à une indemnité fixée globalement, pour cet impôt, à CHF 500.-, TVA de CHF 40.- en sus. Cette indemnité est mise à la charge de l'Etat. Le Président arrête: I. Impôt fédéral direct (607 2016 24)

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