



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 85

604 2013 86

Arrêt du 16 mars 2015

Le Président de la Cour fiscale

Composition

Président:

Marc Sugnaux

Greffière-rapporteure:

Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; frais de séjour hors du domicile; chambre de travail; frais d'administration de titres; conclusion nouvelle

Recours du 27 septembre 2013 contre la décision sur réclamation du 28 août 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2011

considérant en fait

A. A. _____ est divorcé et père de deux enfants à charge. Il exerce une activité salariée de représentant pour la Suisse romande auprès de la société B. _____ SA dont le siège se situe au Tessin. Pour la période fiscale 2011, il a revendiqué, entre autres déductions, un montant de 6'600 francs pour ses frais de repas et/ou séjour hors du domicile (code 2.120 de la déclaration d'impôt). Il a également annoncé 3'170 francs de frais d'administration de titres (code 4.320).

Par taxation ordinaire du 12 avril 2013, le Service cantonal des contributions a arrêté le montant de la déduction pour frais de repas et/ou séjour hors du domicile à 3'200 francs et la déduction pour frais d'administration de titres à 2'109 francs. Il a indiqué, s'agissant du code 2.130 (autres frais professionnels / perfectionnement) que la chambre de travail était comprise dans la déduction forfaitaire ou la remplaçait et qu'elle ne pouvait pas être admise en plus des frais de repas du code 2.120. Quant aux frais d'administration de titres, il a précisé que la déduction avait été arrêtée sur la base des pièces jointes à la déclaration.

B. Le 12 avril 2013, A. _____ a formé réclamation contre la taxation précitée en concluant, notamment, à l'admission de la totalité des frais demandés en déduction sous les codes 2.120 et 4.320. Il a requis un entretien aux fins de discuter de sa réclamation.

Par décision du 28 août 2013, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation précitée sur des points qui ne font pas l'objet de la présente procédure. Il a préalablement indiqué qu'au vu des objets à traiter et des informations développées dans sa décision, il était renoncé à l'entretien demandé. S'agissant des déductions de frais de repas et/ou séjour hors du domicile et des frais d'administration de titres, il a rejeté la réclamation sur la base des considérations suivantes :

" Code 2.120 : frais de repas/séjour hors du domicile

Les Instructions générales 2011 concernant la déclaration des personnes physiques précisent en page 17 que cette rubrique concerne les repas pris hors du domicile, le séjour hors du domicile et le travail par équipes ou de nuit à horaire continu. Elle n'inclut donc pas les frais de bureau.

S'agissant des repas pris hors du domicile, il est précisé que la déduction s'élève à CHF 15.- pour chaque repas de midi, mais à CHF 3'200.- par an au maximum si le contribuable prend régulièrement ce repas hors du domicile. Il n'y a dès lors pas lieu de modifier la déduction admise précédemment.

Code 2.130 : frais professionnels

Les instructions précitées précisent en page 18 que la déduction forfaitaire s'élève à 3% du salaire net, au minimum CHF 2'000.- et au maximum CHF 4'000.- par année, une déduction plus élevée n'étant accordée que sur présentation du détail des frais avec pièces justificatives.

Cette déduction inclut toutes les dépenses d'outillage nécessaires à l'exercice de la profession (y compris le matériel informatique et les logiciels et les ouvrages professionnels), les vêtements professionnels, les dépenses résultant de l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, de l'exécution de travaux pénibles ainsi que des frais d'utilisation d'une chambre de travail privée.

Au lieu de la déduction forfaitaire, le contribuable peut choisir de faire valoir ses dépenses effectives. Il doit alors justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel.

En l'occurrence, les frais de bureau s'avérant inférieurs à la déduction forfaitaire, il n'y a pas lieu de modifier la déduction admise précédemment.

Code 4.320 : frais d'administration de titres

Revendiqués initialement à hauteur de CHF 3'170.-, ceux-ci ont été limités à CHF 2'109.- sur la base des pièces jointes à la déclaration déposée.

A l'appui de sa réclamation, le contribuable produit différentes pièces pour un montant total inférieur à CHF 3'000.-, pour certaines à double (C. _____ SA), pour d'autres concernant des débits effectués en 2012 ou 2013.

Après nouvel examen et sur la base des pièces à disposition, le montant admis à ce titre s'établit de la manière suivante :

<i>relevé fiscal CS :</i>	<i>Fr.</i>	<i>1'385.80</i>
<i>relevé fiscal BCBE :</i>	<i>Fr.</i>	<i>310.00</i>
<i>relevé C. _____ SA :</i>	<i>Fr.</i>	<i>411.08</i>
<i>compte épargne Clientis :</i>	<i>Fr.</i>	<i>1.70</i>
<i>+ safe Raiffeisen :</i>	<i>Fr.</i>	<i>129.60</i>
<i>+ droits de garde Clientis :</i>	<i>Fr.</i>	<i>43.20</i>
<i>Montant total :</i>	<i>Fr.</i>	<i>2'281.38"</i>

Par taxation rectifiée du 19 septembre 2013, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt cantonal sur le revenu dû par A. _____ à 10'571 fr. 20 sur la base d'un revenu imposable de 96'439 francs au taux déterminant de 104'233 francs (au lieu de 11'565 fr. 50 sur la base d'un revenu imposable de 103'250 francs au taux déterminant de 111'569 francs), et son impôt fédéral direct à 2'909 fr. 75 pour un revenu imposable de 99'440 francs au taux déterminant de 101'013 francs (au lieu de 4'001 fr. 25 pour un revenu imposable de 112'375 francs au taux déterminant de 114'149 francs). Son impôt sur la fortune, arrêté à 3'879 fr. 50 pour une fortune nette de 1'175'637 francs, n'a pas été modifié.

C. Par acte du 27 septembre 2013, A. _____ a interjeté recours en maintenant ses conclusions s'agissant des frais de repas et/ou séjour du domicile. Quant aux frais d'administration de titres, il a relevé qu'il avait omis de déduire 200 francs de frais pour sa carte Visa. Il a par ailleurs déploré le fait de n'avoir pas obtenu un entretien auprès du Service cantonal des contributions, ce qui aurait été préférable à une longue procédure.

En date du 2 octobre 2013, par courrier recommandé adressé à D. _____ (case postale 615 indiqué dans le recours), le recourant a été invité à déposer une avance de frais de 600 francs.

Le 8 octobre 2013, la poste a retourné le courrier précité en indiquant "A déménagé. Délai de réexpédition expiré".

Un nouvel envoi recommandé a été adressé au recourant, à son adresse de E. _____ le 9 octobre 2013 et l'avance de frais a été acquittée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 14 novembre 2013, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il précise au préalable que le recourant a été reçu le 5 mars 2013 - suite à la décision sur réclamation du 20 février 2013 relative au prononcé d'amende d'ordre qu'il avait reçu - et qu'à la suite de cet entretien et au vu des éléments contestés, il a été renoncé à un

nouvel entretien dans le cadre de la réclamation, cela paraissant n'apporter aucun élément susceptible de modifier la décision sur réclamation. Après avoir rappelé qu'il est en droit de procéder à une nouvelle estimation des frais s'il considère que son appréciation antérieure ne semble pas correspondre à la réalité et observé que l'indemnité forfaitaire de 4'200 francs payée par l'employeur ne suffit pas à couvrir les frais nécessaires à l'exécution du travail du recourant alors qu'elle le devrait selon l'art. 327a du code des obligations (CO; RS 220), le Service cantonal des contributions expose que la déduction pour les frais d'une chambre de travail privée ne peuvent pas être déduits. Ils ne peuvent pas être considérés comme frais de logement pour un séjour hors domicile; ils ne peuvent pas non plus être déduits comme des "autres frais professionnels" dans la mesure où ils s'élèvent à 3'000 francs, et sont inférieurs à la déduction forfaitaire de 3'239 francs accordée en l'espèce. Quant aux frais d'administration de titres, le Service cantonal des contributions relève qu' : *"il apparaît sur la base des pièces justificatives produites en procédure de réclamation que le recourant n'a pas demandé en déduction les frais de sa carte Visa estimés à CHF 200.- par année. Outre le fait qu'il faudrait à première vue les accepter tels quels, le recourant ne saurait demander en procédure de recours une déduction qu'il n'avait pas revendiquée précédemment. L'Autorité de taxation propose au Tribunal cantonal, Cour fiscale, de ne pas entrer en matière sur ces frais d'administration de titres"*.

Invitée à déposer des observations par courrier du 16 octobre 2013, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au recourant le 14 novembre 2013.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2013 85)

1. Le recours, déposé le 27 septembre 2013 contre une décision du 28 août 2013, 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). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

Les frais de location d'un bureau.

2. a) Aux termes de l'art. 26 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent déduire de leur revenu imposable au titre de frais professionnels, les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant de repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). L'art. 26 al. 2 LIFD précise que les frais professionnels mentionnés à l'al. 1 let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas des let. a à c, le contribuable peut justifier de frais plus élevés.

En application de l'art. 26 LIFD, le Département fédéral des finances a édicté 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 (ordonnance sur les frais professionnels;

RS 642.118.1) pour régler les détails des déductions précitées. 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.

La notion de dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu recoupe celle développée par la jurisprudence sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (RO 56 p. 2021; en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994). 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 saurait exiger du contribuable qu'il s'en abtienne (ATF 124 II 29 consid. 3a; Tribunal fédéral, arrêts 2P.254/2002 du 12 mai 2003 consid. 3.2 in StE 2003 B 22.3 n° 76, 2A.224/2004 du 26 octobre 2004 consid. 6.3 in RDAF 2005 II 123, 2C_445/2008 du 26 novembre 2008 consid. 5.2 in RDAF 2008 II p. 528, 2C_14/2009 du 22 avril 2009 consid. 2.1 in RF 2009 p. 571).

L'art. 9 de l'ordonnance sur les frais professionnels prévoit que 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).

b) En l'espèce, il ressort du dossier constitué que les papiers du recourant sont déposés à D._____, commune où celui-ci est propriétaire des articles fff et ggg (deux places situées dans la zone touristique du port) et, pour un tiers dans le cadre d'une hoirie, des articles hhh et iii (une habitation et un pavillon de vacances). Le recourant loue toutefois un appartement à E._____, où il possède son adresse et où son employeur, la société B._____ SA, dispose également d'une adresse selon l'annuaire de téléphone en ligne local.ch. Il s'agit d'un appartement d'une pièce dans lequel le recourant allègue disposer d'un bureau pour son travail. C'est ainsi qu'il requiert, en plus du forfait de 3'600 francs pour les frais supplémentaires de ses repas pris hors du domicile, la déduction de 3'000 francs pour des "*Frais de Bureau 12 x (600 - 350) = 3'000*" en estimant qu'ils doivent être déduits en tant que frais de séjour hors du domicile sous le code 2.120 de la taxation.

Pour être déductibles à ce titre, les frais supplémentaires et nécessaires de logement doivent représenter des dépenses que le recourant doit assumer pour se loger sur son lieu de travail parce que l'on ne peut pas raisonnablement exiger qu'il s'en abtienne et rentre tous les jours à son domicile après le travail (voir J.-B. ECKERT in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 26 n. 36 ss). Or, dans la mesure où le recourant exerce une activité de représentant en Suisse Romande, il n'est pas censé travailler dans un endroit déterminé duquel il ne pourrait pas rentrer chaque soir à son domicile, domicile qu'il a élu à D._____ et qu'il désignait encore comme étant le sien à la date déterminante du 31 décembre 2011 ainsi que cela figure sur l' "Etat des titres" annexé à la déclaration d'impôt 2011. Et si son employeur, la société B._____ SA, dispose d'une adresse à E._____ comme l'indique l'annuaire de téléphone en ligne local.ch, cela ne signifie pas que le recourant devrait s'y rendre chaque jour dans le cadre de son emploi. Le recourant, qui supporte le fardeau de la preuve, ne le prétend pas au demeurant. Compte tenu de la distance entre D._____ et E._____, celui-ci

peut rentrer à son domicile après le travail. Dès lors que le recourant n'est pas obligé de se loger à son lieu de travail, toute dépense demandée en déduction au titre de frais de séjour hors du domicile doit être refusée, même si le recourant ne revendique que la part du loyer (250 francs par mois) relative à l'utilisation d'un bureau. C'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de lui accorder des frais de séjour hors du domicile pour la déduction des frais d'utilisation d'une chambre de travail à domicile, et qu'elle a - en l'absence de revendication des frais effectifs - intégré ces frais dans la déduction forfaitaire accordée avec les autres frais professionnels sous le code 2.130. Enfin, le fait que cette déduction a été acceptée lors des périodes fiscales précédentes n'y change rien. L'autorité intimée est en droit de vérifier, lors de chaque période fiscale, si les conditions donnant droit à des déductions sont réalisées.

Le recours est rejeté sur ce point.

Les frais de carte Visa.

3. a) Selon l'art. 81 al. 3 phr. 1 CPJA, dans un mémoire de recours, le recourant ne peut pas prendre de conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Les éléments d'une décision qui n'ont pas dûment été mis en question par la voie de la réclamation ne sauraient être revus dans le cadre de la procédure de recours. Le recourant peut en revanche faire valoir des faits et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués dans cette procédure (art. 81 al. 3 phr. 2 CPJA). Doctrine et jurisprudence admettent ce dernier principe également en droit fédéral (A. GRISEL, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 914 et références; ATF 103 Ib 366 ss).

Cette règle découle du principe selon lequel l'objet de la procédure doit rester le même devant les différentes instances (principe de l'unité de la procédure). Ainsi, la décision administrative attaquée définit le "cadre" du recours: celui-ci ne peut généralement avoir un objet - au sens de ce qui est réglé dans le dispositif de la décision, à l'exclusion de la motivation - plus vaste ou différent de celui de la décision initiale. De même, si l'intéressé ne conteste initialement qu'une partie de la décision, la procédure est en principe limitée à cette partie (voir B. BOVAY, *Procédure administrative*, Berne 2000, p. 390).

b) En l'espèce, le recourant estime qu' *"Il est regrettable que les frais pour l'établissement de l'état des titres ne puissent être pris en compte. A la lecture de votre décompte, je constate que j'ai omis les frais de ma carte visa qui doivent être de 200.-- / an et certainement d'autres frais. Veuillez svp corriger ce montant à 2'441 fr. 40"*. La Cour constate, avec l'autorité intimée, que le recourant revendique nouvellement, en procédure de recours seulement, la déduction de 200 francs pour ses frais de carte Visa. Aucune justification relative à ces frais n'a été apportée pendant la procédure de réclamation (ni en procédure de recours au demeurant). Le recourant, qui n'a obtenu la déduction que de 2'281 francs sur les 2'441 francs revendiqués, ne saurait valablement s'opposer à la limitation de la déduction de ses frais d'administration de titres en invoquant pour la première fois ces frais de carte de crédit. Il s'agit là d'une véritable conclusion nouvelle et non seulement d'un fait nouveau au sens de l'art. 81 al. 3 phr. 2 CPJA. Quant aux autres frais que le recourant ne désigne pas mais prétend avoir omis, outre le fait qu'ils n'ont jamais été invoqués auparavant non plus, l'on ne voit pas comment la Cour pourrait se prononcer en l'absence de toute motivation.

Le recours est irrecevable sur ce point.

4. a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté dans la mesure où recevable.

b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

II. Impôt cantonal (604 2013 86)

5. Le recours, déposé le 27 septembre 2013 contre une décision du 28 août 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF [631.1](#)) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF [150.1](#)). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

6. a) Au niveau cantonal également, l'art. 27 al. 1 LICD prévoit que les frais professionnels déductibles sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant de repas pris hors du domicile et du travail par équipe (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). L'art. 27 al. 2 LICD précise que les frais professionnels mentionnés au 1^{er} alinéa, lettre a à c, sont estimés forfaitairement par la Direction des finances, le contribuable pouvant néanmoins dans ces cas justifier des frais plus élevés. La solution cantonale correspond ainsi en tous points au texte de l'art. 26 LIFD.

En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 2) peuvent être transposés en droit cantonal. La conclusion tendant à la déduction de frais de séjour hors du domicile doit être rejetée.

b) Et comme en droit fédéral, le recourant ne saurait valablement demander en déduction des frais qu'il n'a jamais invoqués en première instance. Sa conclusion tendant à la déduction de ses frais (non prouvés) de carte de crédit est nouvelle et donc irrecevable.

Partant, le recours formé en droit cantonal est également rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

7. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

le Président prononce:

en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA en relation avec l'art. 186 LICD

I. Impôt fédéral direct (604 2013 85)

1. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.
2. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2013 86)

3. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.
4. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

III. Communication

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure 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 16 mars 2015/MSU/eri

Président

Greffière-rapporteure