



**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 2014 129
604 2014 130

Arrêt du 14 avril 2016

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Frais de déplacement; utilisation du véhicule privé dans le cadre du travail et pour les trajets entre domicile et lieu de travail, au lieu des transports publics; déduction forfaitaire ou preuve du droit à une déduction de frais effectifs plus élevés

Recours du 17 décembre 2014 contre la décision sur réclamation du 20 novembre 2014 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2013

considérant en fait

A. A. _____, divorcé et père de deux enfants pour lesquels il verse une contribution d'entretien, exerce une activité de collaborateur technique auprès de l'Office fédéral de la police à B. _____.

Pour la période fiscale 2013, il a revendiqué, entre autres déductions, un montant de CHF 18'399.- sous le code 2.110 de la formule de déclaration d'impôt. Sous le code 3.510, laissé vide, il a annoncé un véhicule de marque Mercedes acheté en 1995.

Le 4 juin 2014, le Service cantonal des contributions a invité A. _____ à produire dans un délai de 20 jours une attestation de son employeur précisant son lieu de travail ainsi qu'une copie du livret de service de son véhicule et/ou celui des tests anti-pollution.

Par courriels des 13 et 17 juin 2014, A. _____ a transmis son contrat de travail et indiqué, s'agissant du carnet de service/anti-pollution, qu'il avait changé de véhicule deux mois auparavant. Il s'est référé à un entretien téléphonique avec le taxateur en charge de son dossier et a également précisé que l'adresse exacte de son lieu de travail était à C. _____. Il a ajouté qu'il se rendait tous les jours sur son lieu de travail avec sa voiture privée et qu'il ne comprenait pas la demande de "*justificatifs avec un carnet antipollution sachant qu'il n'existe plus sur les voitures dès 2006 environ*". Et dans un courriel du 18 juin 2014, il a indiqué qu'après réflexion, il estimait que les informations transmises concernant son lieu de travail et ses km étaient "*en rapport*" avec sa déclaration fiscale et qu'il n'avait plus de temps pour des justificatifs inutiles.

Par taxation ordinaire du 21 août 2014, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt cantonal sur le revenu dû par A. _____ à CHF 3'335.20 sur la base d'un revenu imposable de CHF 60'075.-, et son impôt fédéral direct à CHF 828.70 pour un revenu imposable de CHF 63'505.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. Sous le code 2.110 (Frais de transport), un montant de CHF 3'550.- a été déduit en lieu et place des CHF 18'399.- revendiqués. L'avis de taxation comportait notamment la remarque suivante : "*L'abonnement général a été admis en déduction, prière de vous référer à notre courrier du 04.06.2014*".

B. Le 29 août 2014, A. _____ a formé réclamation en indiquant pour l'essentiel que sa fonction - qui exige d'être disponible pour des interventions de piquet dans les plus brefs délais - ne lui permettait pas de compter sur les transports publics. Il a également invoqué le fait qu'il avait des enfants à charge et devait aussi aménager son temps pour s'en occuper. Il a encore précisé qu'en plus de ses deux véhicules avec plaque interchangeable, il utilise parfois aussi la voiture de son père du fait qu'elle consomme moins de carburant.

Par décision du 20 novembre 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en l'absence des justificatifs requis.

C. Par acte du 17 décembre 2014, A. _____ a interjeté recours en maintenant ses conclusions et en produisant les carnets anti-pollution de ses deux voitures (indiquant aux dates les plus récentes, l'un 208'517 km le 25 juillet 2014, et l'autre 242'000 km le 15 janvier 2013) ainsi qu'une attestation de son employeur. Il expose au surplus qu'il a rempli sa déclaration d'impôt sur la base de l'avis de taxation de l'année précédente et des instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques.

L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 22 décembre 2014 a été versée dans le délai imparti.

Le 27 janvier 2015, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. S'il admet, sur la base de l'attestation de l'employeur produite à l'appui du recours, que le recourant doit se rendre au travail en voiture pour des raisons professionnelles, il maintient néanmoins que celui-ci n'a pas justifié les 30'800 km parcourus pour se rendre à son travail. Il estime que les quelques copies des carnets anti-pollution ne peuvent servir d'éléments dans la mesure ou ils ne concernent que peu la période fiscale concernée.

Une copie de cette détermination a été communiquée au recourant pour information le 29 janvier 2015.

Le 6 avril 2016, la déléguée à l'instruction du recours a requis la production, par le Service cantonal des contributions, des extraits des deux carnets de service joints à la déclaration d'impôt de la période fiscale suivante (2014). Ces carnets concernent deux véhicules de marque Mercedes-Benz et comportent les kilométrages précités.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2014 129)

1. Le recours, déposé le 17 décembre 2014 contre une décision du 20 novembre 2014, 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](#)) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. a) A teneur de l'art. 26 al. 1 LIFD, 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).

Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas de l'al. 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LICD).

b) Pour régler en détail l'exécution de cet 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](#); ci-après: l'ordonnance fédérale). 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 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 abstienne ([ATF 124 II 29](#) consid. 3a p. 32; [StE 2003 B 22.3 n° 76](#), [2P.254/2002](#) consid. 3.2; arrêt TF [2A.224/2004](#) consid. 6.3 et les arrêts cités publié *in* [RDAF 2005 II 123](#)).

c) L'art. 5 de l'ordonnance fédérale 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 de l'art. 3 de l'Ordonnance ou justifier de frais professionnels plus élevés (art. 5 al. 3 de l'ordonnance fédérale). 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, 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, lorsque le contribuable dépend d'un véhicule pour l'exercice de sa profession ou encore lorsque l'utilisation d'un véhicule privé permet de réaliser un gain de temps notable (arrêts TF [2C_441/2009](#) du 8 janvier 2010, consid. 4.3; [2C_393/2007](#) du 27.08.2007 consid. 1.2; [2A.411/2004](#) du 23 juillet 2004 consid. 2.2 et les références citées).

La justification de frais professionnels plus élevés est réservée (art. 5 al. 3 de l'ordonnance fédérale).

Pour la période fiscale ici en cause, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture était fixée à 70 centimes par kilomètre parcouru (voir annexe I à l'ordonnance fédérale), sous réserve de l'art. 5 al. 4 de l'ordonnance fédérale à teneur duquel l'autorité fiscale peut fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires pour les frais de déplacement visés à l'art. 3. La Direction cantonale des finances a fait usage de cette possibilité en disposant 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 (ci-après: l'ordonnance cantonale; [RSF 631.411](#)) que, pour les automobiles, la déduction forfaitaire s'élevait à 70 centimes par kilomètre jusqu'à 10'000 kilomètres, 60 centimes par kilomètre pour les 10'000 kilomètres suivants (de 10'001 à 20'000 km) et 50 centimes par kilomètre pour le surplus (dès 20'001 km).

d) Les déductions pour frais de déplacement au moyen d'un véhicule privé peuvent aussi être revendiquées en tant que dépenses nécessaires lorsque le contribuable se voit dans l'obligation d'utiliser son véhicule pour des courses professionnelles. Le fait que des indemnités y relatives soient dues par l'employeur en vertu de l'art. [327](#) du code des obligations (CO; RS 220) n'est pas pertinent en pareil cas (ECKERT *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 26 n. 30).

e) Il appartient 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. En effet, dans une procédure fiscale, selon qu'il s'agit de faits d'où résulte la naissance ou l'extinction (respectivement la diminution) de la créance fiscale, le fardeau de la preuve pèse sur le fisc ou le contribuable (TF *in* [Der Steuerentscheid \[StE\] 1990 B 13.1 n° 8](#) consid. 4; TF *in* [RDAF 1988 p. 400](#)

consid. 3a; ACCR FR 1978-1986 II. E n° 2 consid. 2; BLUMENSTEIN / LOCHER, System des Steuerrechts, 6^{ème} éd. 2002, p. 416 et les références).

3. a) En l'espèce, dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée a admis la nécessité pour le recourant d'utiliser un véhicule privé dans le cadre de ses activités professionnelles sur la base de l'attestation de l'employeur produite à l'appui de son recours. Celle-ci conclut toutefois au rejet du recours au motif que les km dont les frais sont demandés en déduction n'ont pas été prouvés. Elle semble ainsi considérer que le recourant doit prouver les km dont les frais sont demandés en déduction même s'il ne revendique pas la déduction de frais plus élevés que ceux estimés forfaitairement.

b) En règle générale, le contribuable a le choix soit d'utiliser les déductions forfaitaires, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés, de présenter les pièces justificatives, ce qui implique l'établissement détaillé de l'ensemble des coûts fixes et variables, en particulier du véhicule utilisé, sous déduction d'une part privée pour les kilomètres effectués à titre privé et pour le choix d'un véhicule plus luxueux conformément à l'art. 34 let. a LIFD. Les forfaits constituent du reste des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables (arrêt TF [2C_441/2009](#) précité consid. 5 et références citées).

c) En l'occurrence, il convient de constater que l'employeur, qui est tenu de lui rembourser ses frais professionnels en application de l'art. 327a s. CO, a payé au recourant ses frais effectifs de voyage, repas et nuitées comme l'indique le chiffre 13.1.1 du certificat de salaire. En revanche, aucun frais forfaitaires ne lui a été alloué pour ses frais de voiture (lorsqu'elle est utilisée pour des courses professionnelles, [ch. 13.2.2](#)). L'attestation produite à l'appui du recours (pièce 10), indique que le recourant "*a besoin de son véhicule privé dans le cadre de ses activités, notamment pour se rendre au travail*" et même si elle en relève la formulation en termes généraux, l'autorité intimée n'en dénie pas pour autant sa valeur probante. De plus, dite autorité ne met pas non plus en cause ni la distance entre lieu de travail et domicile retenue par le recourant ni le nombre de jours de travail. L'on notera accessoirement que l'utilisation du véhicule privé pourrait aussi se justifier en raison du gain de temps de plus d'une heure et demie par jour par rapport aux transports publics comme le prévoit l'annexe 03 "Revenus d'activité Frais d'acquisition" en page 1. Il ressort en effet de l'horaire en ligne disponible sur le site internet [www.cff.ch](#) (consulté à la date du jugement) que, de la route D. _____ à E. _____ jusqu'à C. _____ à B. _____, le trajet dure 1 heure 32 minutes alors que celui parcouru en voiture est de 43 minutes selon le calculateur en ligne [www.tcs.ch](#), rubrique Itinéraires. Le changement de lieu de travail six mois avant la période fiscale en cause, de même que le changement de l'une des deux voitures intervenu dans les six après dite période fiscale rendent effectivement difficile une vérification des km dont les frais sont demandés en déduction. Cela n'est pas déterminant toutefois. Dès lors que le recourant ne revendique pas une déduction supérieure aux forfaits de l'art. 3 al. 3 let. b de l'ordonnance cantonale, que ceux-ci sont présumés correspondre aux dépenses effectives et que la possibilité d'un retour quotidien au domicile est raisonnable et sensé ("*zumutbar und sinnvoll*", voir arrêt TF [2C_374/2014](#) du 30 juillet 2015 consid. 2.4.2 ab initio et jurisprudence citée), il ne se justifie pas de refuser la déduction revendiquée au motif que le recourant n'aurait pas prouvé qu'il a parcouru 30'800km pour se rendre à son travail en 2013.

La distance séparant la route D. _____ à E. _____ et C. _____ à B. _____ est de 70 km. A raison de deux trajets par jour pendant 220 jours conformément aux indications figurant en page 17 des Instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques 2013, le nombre de km correspond à 30'800. La déduction à laquelle a droit le recourant correspondra à

CHF 18'400.- (7'000.- pour 10'000km à 70 centimes + CHF 6'000.- pour les 10'000km suivants à 60 centimes + CHF 5'400.- pour les 10'800km restants à 50 centimes).

Il s'ensuit que le recours est admis.

4. a) Conformément à l'art. 144 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 (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.

b) 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).

II. Impôt cantonal (604 2014 130)

5. Le recours, déposé le 17 décembre 2014 contre une décision du 20 novembre 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi 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](#)) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF [150.1](#)) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal

6. 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).

Les frais professionnels mentionnés au 1^{er} al., let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas de l'al. 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 27 al. 2 LICD).

Quant aux conditions du droit à la déduction pour frais de déplacement en matière d'impôt cantonal, elles sont identiques à celles prévalant en droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 b à d).

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 est admis lui aussi.

7. a) En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. Toutefois, 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 (art. 133 CPJA).

b) En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'autorité intimée dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de cette disposition (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5).

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 2014 129)

1. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 20 novembre 2014 est annulée. La taxation du 21 août 2014 est modifiée dans le sens des considérants. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour notification d'un nouvel avis de taxation corrigé.
2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

II. Impôt cantonal (604 2014 130)

3. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 20 novembre 2014 est annulée. La taxation du 21 août 2014 est modifiée dans le sens des considérants. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour notification d'un nouvel avis de taxation corrigé.
4. Il n'est pas perçu de frais de justice.

L'avance de frais, par CHF 600.-, est restituée au recourant.

III. Communication.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi 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.

Fribourg, le 14 avril 2016/eri

Président

Greffière-rapporteure