



9C 706/2022

Arrêt du 23 novembre 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

Service cantonal des contributions
du canton de Fribourg,
rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg,
recourant,

contre

A. _____,

représentée par Maîtres Antonin Charrière et Nicolas Riedo, avocats,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Fribourg, période fiscale 2020 (frais d'acquisition du revenu),

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal
du canton de Fribourg du 9 novembre 2022
(604 2022 11, 604 2022 12).

Faits :

A.

A.a. A. _____ est domiciliée dans le canton de Fribourg. Elle travaille au sein de la Police cantonale genevoise à plein temps depuis le 1er avril 2020.

A.b. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2020, A. _____ a porté notamment en déduction de son revenu un montant de 28'696 fr. au titre de frais d'acquisition du revenu déductible pour les impôts cantonal et communal (ICC). Ce montant correspondait au trajet parcouru entre son domicile et son lieu de travail situé à B. _____, soit 51'382 km (292 km x 176 jours). Elle a aussi déclaré un montant de 3'150 fr. à titre de frais de repas.

Par avis de taxation ordinaire du 19 août 2021, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le SCC) a admis la déduction des frais de transport à hauteur de 3'860 fr. et des frais de séjour et de repas pris hors du domicile à hauteur de 10'080 fr. pour les ICC.

Par décision du 11 janvier 2022, le SCC a admis partiellement la réclamation de A. _____ en arrêtant les frais de transport déductibles pour les ICC à 7'307 fr. et le montant des frais de repas et de séjour hors du domicile à 10'575 fr.

B.

Saisie d'un recours de A. _____, la Cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg l'a partiellement admis en ce qui concerne les ICC; elle a annulé la décision du 11 janvier 2022 et a renvoyé la cause au SCC pour qu'il fixe à nouveau la déduction des frais de déplacements professionnels et la déduction des frais de repas dans le sens des considérants. Elle a considéré que la première déduction devait être déterminée en fonction des kilomètres parcourus par la contribuable avec son véhicule privé durant ses neuf mois d'activité au taux de 100 % et que la seconde déduction devait être modifiée en conséquence.

C.

Le SCC interjette un recours en matière de droit public contre l'arrêt cantonal. Il conclut à l'annulation de celui-ci et à la confirmation de sa décision sur réclamation. Il conclut que "la déduction des frais de déplacement pour les trajets quotidiens entre le domicile et le lieu de travail de la contribuable doit être rejetée, sous suite de frais et dépens". Seul le trajet l'aller et le retour une fois par semaine au moyen du véhicule privé doit être admis en déduction. Les frais fictifs pour une chambre sur place ainsi que les frais de deux repas pour les jours travaillés pourront être portés en déduction du revenu au titre de frais d'acquisition du revenu.

L'intimée conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions en requiert l'admission.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Portant sur les ICC pour la période fiscale 2020, le recours est donc recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3). Il a par ailleurs été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF) par le SCC, soit une autorité administrative qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 2 let. d LTF; art. 73 al. 2 LHID). Il convient dès lors d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

1.2. Le recourant conclut apparemment à ce que soient effectuées différentes constatations quant à la déduction en cause. Ces conclusions sont en principe irrecevables dès lors que des conclusions constatatoires ont un caractère subsidiaire lorsque des conclusions condamnationnaires ou formatrices ne sont pas exclues (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7). On comprend toutefois que le recourant conteste la déduction à titres de frais d'acquisition du revenu de l'activité salariée en matière d'ICC pour l'année 2020 et qu'il demande dès lors la réforme de l'arrêt entrepris sur ce point (art. 107 al. 2 LTF).

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il contrôle en principe librement le respect du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application aux dispositions de la LHID, lorsque cette loi ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons. Tel est le cas s'agissant du principe de la déductibilité à titre de frais professionnels des frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, même si les cantons sont libres de fixer un montant maximal déductible (cf. art. 9 al. 1 LHID; arrêt 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 2.1). La Cour de céans examinera donc librement la cause.

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou

de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 147 I 73](#) consid. 2.1; [145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6).

En l'espèce, le recourant semble contester les constatations de la juridiction cantonale selon lesquelles la contribuable a des horaires de travail irréguliers, fluctuants et de nuit (semaine et week-ends) mais revient, à un moment ou à un autre de la journée, le soir et la nuit, à son domicile pour s'occuper de ses deux enfants qu'elle élève seule. Dès lors qu'il se limite toutefois à soutenir qu'il apparaît improbable que l'intimée effectue tous les jours les trajets aller-retour entre son domicile et son lieu de travail, il ne se plaint pas de manière circonstanciée du caractère manifestement inexact des faits établis par les juges précédents. La Cour de céans ne s'écartera dès lors pas des constatations de fait du Tribunal cantonal. Elle ne tiendra pas compte non plus des "nouvelles précisions" que le recourant entend apporter quant au caractère transitoire de la situation de l'intimée, dès lors déjà qu'il s'agit de faits postérieurs à ceux pris en considération par la juridiction cantonale, sans que le SCC n'explique en quoi ils seraient recevables au sens de l'art. 99 al. 1 LTF.

3.

3.1. Le litige porte sur la détermination de la déduction des frais de transport de l'intimée en lien avec son revenu imposable en matière d'ICC pour l'année 2020. La juridiction cantonale a admis la déduction des frais de véhicule privé pour les déplacements professionnels quotidiens, en fonction des kilomètres parcourus par la contribuable, ce que le recourant conteste en soutenant que seul un trajet aller-retour hebdomadaire au moyen du véhicule privé doit être admis en déduction du revenu net, ainsi que les frais hypothétiques de logement sur le lieu de travail et les frais de deux repas pour les jours travaillés.

3.2. La juridiction cantonale a rappelé de manière complète le droit et la jurisprudence applicables en matière de déduction des frais de déplacement (cf. art. 27 al. 1 let. a de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs [LICD; RS/FR 631.1]; [ATF 142 II 293](#) consid. 3.2; arrêts 2C_800/2021 du 1er février 2022 consid. 3.1 s.; 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.3; 2C_187/2019 du 9 septembre 2019 consid. 6.2); il suffit de renvoyer à l'arrêt attaqué sur ce point (art. 109 al. 3 LTF). Dès lors que l'art. 27 LICD a un contenu identique à celui de l'art. 26 al. 1 let. a de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), en relation avec l'art. 9 al. 1 LHID, il peut aussi être renvoyé à la jurisprudence développée en matière d'IFD ([ATF 140 II 88](#) consid. 10 et les références citées; arrêt 2C_648/2021 du 17 décembre 2021 consid. 4.1 et les références).

4.

4.1. Le recourant reproche aux juges précédents d'avoir méconnu la jurisprudence applicable en matière de frais de déplacement lorsque des contribuables habitent loin de leur lieu de travail. En substance, le SCC se fonde sur trois arrêts du Tribunal fédéral (arrêts 2P.251/2006 du 25 janvier 2007; 2P.64/2004 du 19 juillet 2004; 2A.479/1995 du 14 mai 1996). Il en déduit notamment que les frais de déplacement en véhicule privé d'une distance conséquente ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu nécessaires et qu'il n'y a pas lieu de prendre en considération la situation personnelle, très particulière, de l'intimée, conformément à un certain schématisme applicable en cas de "procédures de masse". Il se réfère à la situation d'un père de famille qui louait une chambre au lieu de travail pour deux soirs où il ne rentrait pas à son domicile, situation dans laquelle le Tribunal fédéral n'avait pas considéré comme arbitraire le refus de déduire les frais de déplacement effectifs en véhicule privé (arrêt 2A.479/1995 cité). Selon le recourant, il serait choquant de considérer que le père de famille n'aurait pas l'obligation de retourner chez lui mais le souhaitait pour maintenir le lien avec sa famille, ce qui reviendrait à priver un père de toute relation hebdomadaire avec ses enfants "avec pour seule motivation que la mère pourrait s'en occuper". Cette comparaison démontrerait qu'il serait très difficile de tenir compte de chaque cas particulier et qu'un certain schématisme s'imposerait indépendamment de la situation personnelle. Le SCC fait également valoir que la contribuable a fait le choix de prendre le poste à B._____ pour des raisons financières et qu'elle aurait pu obtenir un poste, certes moins bien rémunéré mais plus proche de son domicile, et qu'ainsi les frais de déplacement allégués seraient disproportionnés.

4.2. L'argumentation du SCC ne met pas en évidence une violation des règles légales ou de la jurisprudence en matière de déduction à titre de frais de déplacement. Tout d'abord, en niant devoir prendre en considération les circonstances personnelles de l'intimée - dont il admet cependant qu'il

s'agit d'une "situation concrète complexe" - le recourant ne s'en prend pas à la motivation des juges précédents sur le point de savoir "ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable ("Zumutbarkeit")" en lien avec le parcours quotidien jusqu'au lieu de travail, pour examiner si la déduction des frais de déplacement en véhicule privé paraît appropriée aux circonstances. Or la juridiction cantonale a, de manière circonstanciée, mis en évidence qu'il n'était pas raisonnable d'exiger de l'intimée qu'elle effectuât le trajet de son domicile à son lieu de travail en transports publics en raison de la durée de celui-ci (2h49 pour l'aller contre 1h43 en voiture), alors que la nombre de kilomètres effectués par jour en voiture (292 km) ne pouvait constituer l'unique motif de refuser la déduction de frais de transport compte tenu des circonstances concrètes (les horaires irréguliers, fluctuants et de nuit [y compris les week-ends] du travail au sein de la police cantonale, le caractère transitoire de cet emploi et le rôle de parent élevant seule ses enfants). Ensuite les arrêts du Tribunal fédéral sur lesquels se fonde le SCC ne lui sont d'aucune aide, dès lors qu'on ne saurait en déduire que les circonstances personnelles du contribuable dont la situation est examinée ne devraient pas être prises en considération (cf. [ATF 142 II 293](#) consid. 3.2). Il s'agit par ailleurs de causes présentant des circonstances particulières, propres à chacune, et qui ont été examinées par le Tribunal fédéral, contrairement à ce que semble soutenir le recourant, même si elles avaient en commun le fait que les distances parcourues par les contribuables respectifs étaient importantes. Le recourant tente certes de faire une comparaison entre la contribuable et un père de famille ne rentrant pas tous les soirs, mais argumente en fonction d'une hypothèse dont il n'a pas été question dans l'arrêt 2P.64/2002 du 19 juillet 2004.

Par ailleurs, le SCC se méprend lorsqu'il entend tirer argument du fait que les procédures fiscales sont des procédures dites de masse pour en déduire qu'il convient d'ignorer les circonstances personnelles de la contribuable et d'appliquer un certain schématisme. En effet, les impératifs de l'administration de masse ont trait avant tout à des questions procédurales et de vérification des déclarations fiscales par les autorités de taxation et non pas à l'application d'une règle de droit matériel au cas d'espèce (cf. arrêt 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 5.3). Dès lors, c'est à juste titre que la juridiction cantonale s'est fondée sur les circonstances particulières du cas d'espèce (horaires de travail irréguliers de jour et de nuit y compris les week-ends, contribuable élevant seule ses enfants, caractère provisoire de l'emploi) pour admettre que l'intimée avait droit à la déduction en entier de ses frais de déplacements quotidiens effectués en véhicule privé. Le SCC reconnaît du reste expressément que la contribuable a une situation personnelle particulière - notamment qu'elle ne peut pas laisser ses deux enfants seuls toute la semaine - tout en affirmant, sans le démontrer, que cette solution créerait un résultat choquant. Dès lors que les premiers juges ont examiné la déduction en cause pour l'année 2020 en qualifiant de transitoire la situation professionnelle de l'intimée, la disproportion entre les frais de déplacement revendiqués et le revenu obtenu, invoquée par le recourant, n'apparaît pas déterminante.

5.

Compte tenu de ce qui précède, les griefs invoqués sont manifestement mal fondés et le recours doit être rejeté selon la procédure simplifiée de l'art. 109 al. 2 let. a LTF.

Succombant dans l'exercice de ses attributions officielles, le canton de Fribourg, dont l'intérêt patrimonial est en jeu, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 4 LTF). L'intimée a droit à des dépens (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du canton de Fribourg.

3.

Le canton de Fribourg versera à l'intimée la somme de 2'800 fr. à titre de dépens pour la procédure devant le Tribunal fédéral.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 23 novembre 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller