

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 19 mars 2004

Statuant sur le recours interjeté le 18 août 2003
(**4F 03 127**)

par

A. B., à Y.,

contre

la décision sur réclamation rendue le 16 juillet 2003 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001B

(imposition de l'activité accessoire d'un commandant du feu)

Considérant :

En fait:

- A. A. B. est propriétaire de la raison individuelle X. dont le siège est situé à Y. Il exerce à titre accessoire la fonction de commandant du feu du corps des sapeurs-pompiers de cette commune. Pour la période fiscale 2001B, il n'a déclaré aucun revenu provenant de cette activité accessoire.

Après avoir procédé à un contrôle de l'évolution de fortune de A. B., le Service cantonal des contributions l'a invité à lui indiquer, dans un premier temps, d'où provenait le manque de revenu de 33'000 francs constaté, et dans un deuxième temps, à lui transmettre le détail des indemnités touchées dans le cadre de l'activité déployée au sein du corps des sapeurs-pompiers.

Sur la base des chiffres communiqués par A. B. le 7 avril 2003, le Service cantonal des contributions a fixé le revenu imposable de celui-ci à 60'753 francs. Il a imposé un revenu d'activité accessoire de 16'102 francs sur le total de 28'765,15 francs versés pour les activités de commandant du feu.

- B. Le 22 mai 2003, A. B. a formé réclamation contre la taxation précitée par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Il a expliqué qu'il avait justifié le montant des soldes reçues dans le cadre de son activité de commandant du service du feu et que ces montants n'étaient pas imposables. Cela était, à son avis, confirmé par le Président de l'Association suisse des instructeurs sapeurs-pompiers (ci-après: l'ASISP), dans un courrier du 13 mai 2003 joint à l'appui de la réclamation, lequel précisait que: "Bezugnehmend auf Ihre Anfrage, bestätigen wir gerne, dass Ihre Einsätze für Aus- und Weiterbildungskurse, auf Schweizer Ebene, nicht entlohnt, sondern **besoldet** werden".

Par décision du 16 juillet 2003, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de A. B. Citant la doctrine, il a rappelé que si la loi prévoit l'exonération de la solde du feu, cette exonération n'est possible que dans la mesure où elle représente une simple compensation de frais. Il a considéré que les montants versés au contribuable dans le cadre de ses différentes fonctions au sein du Service du feu ne pouvaient pas être considérés comme tels, et ne pouvaient donc pas être exonérés. Le Service cantonal des contributions a encore relevé qu'aucun élément de la déclaration fiscale de A. B. ne lui avait permis de découvrir l'existence de la rémunération de l'activité qu'il exerçait au sein du corps de sapeurs-pompiers de Y. C'est pourquoi le dossier serait soumis au contrôle de son inspectorat fiscal afin de

déterminer si de tels revenus avaient été réalisés lors des périodes antérieures.

- C. Par acte du 18 août 2003, A. B. et son épouse, toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours contre le rejet de la réclamation. Ils maintiennent leurs conclusions et font valoir pour le surplus qu'il ne s'agit pas d'un revenu provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, que le service de défense contre l'incendie est obligatoire de sorte que le revenu ne peut être soumis à l'art. 18 de la loi fiscale cantonale. Ils relèvent également que le tarif horaire extrêmement bas de la solde s'explique par le fait qu'il s'agit d'un service obligatoire et non d'une activité lucrative, ce qui justifierait un traitement fiscal différent.

Dans les observations qu'il a déposées le 17 septembre 2003, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il constate que A. B. a justifié un problème d'évolution de fortune en annonçant un montant de 28'765,15 francs touchés en tant que commandant du service du feu, ce qui démontrerait en soi que les montants touchés n'étaient pas tous destinés à couvrir des charges liées à ses différentes fonctions, mais qu'il s'agissait bien d'un revenu imposable provenant d'une activité lucrative. Il rappelle qu'en 1978, le Tribunal fédéral avait jugé que l'indemnité versée à un chef local de la protection civile constituait - contrairement à la rémunération perçue par les membres de la protection civile pour l'activité pendant le service, comparable à la solde militaire - un revenu imposable provenant d'une activité accessoire (Archives 48 p. 425 ss). Le Service cantonal des contributions a en outre proposé une modification de la taxation au détriment de A. B. et son épouse dans la mesure où il estime avoir été trop généreux en admettant la totalité des 12'663 francs (sur le total de 28'765,15 francs) à titre de solde exonérée, l'annexe 5 du recours indiquant que la solde du commandant du service du feu s'élevait à l'époque à 15,50 francs.

A. B. et son épouse ont déposé leurs contre-observations le 11 novembre 2003. Ils relèvent que la loi fiscale cantonale prévoyait expressément l'exonération de la solde du service du feu jusqu'au 1^{er} janvier 2001 mais que les Instructions adressées au contribuable n'ont pas été modifiées et signalent toujours cette exonération. Aussi sont-ils d'avis que leur bonne foi doit être protégée, et que l'autorité fiscale ne doit s'en prendre qu'à elle-même si les contribuables s'en sont tenus aux dites Instructions et ont considéré qu'ils n'avaient pas à déclarer la solde pour service du feu. S'agissant de la solde du commandant du service du feu fixée à 15,50 francs, ils font valoir que celle-ci n'est guère plus élevée que celle d'un sapeur alors que le commandant doit supporter des frais bien plus importants (local de travail à domicile, matériel de bureau, ligne indépendante de téléphone, déplacements nombreux, etc.). Ils rappellent à cet égard que le

règlement cantonal sur la police du feu fixe les obligations et les tâches principales du commandant. Il a donc des frais qui sortent de l'ordinaire tels que l'obligation d'une ligne de téléphone indépendante à domicile, et doit suivre des cours de perfectionnement afin d'avoir la formation adéquate pour instruire le corps des sapeurs, organiser l'alarme dans sa commune et établir le plan de défense. Ils se réfèrent encore à l'attestation du Président de l'ASISP précisant que les montants versés pour les cours de formation et de perfectionnement ne constituent pas une rémunération sur le plan suisse; ils soulignent que cette association est la mieux à même de connaître la justification de ces paiements, et qu'il existe vraisemblablement une pratique au niveau suisse de ne pas imposer ces montants. Ils demandent que A. B. ne soit pas traité différemment de ses collègues des autres communes ou cantons sous peine d'être victime d'une inégalité de traitement, et sont d'avis que la jurisprudence fédérale citée par le Service cantonal des contributions ne leur est pas applicable.

Dans un dernier échange d'écritures, le Service cantonal des contributions a maintenu ses conclusions le 19 novembre 2003, et A. B. et son épouse en ont fait de même le 23 décembre 2003.

En droit:

1. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990: LIFD, RS 642.11; art. 17 al. 1 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs: LICD, RSF 631.1; et art. 7 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID, RS 642.14).

Sont exonérés de l'impôt, la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil (art. 24 let. f LIFD, 25 let. f LICD et 7 al. 4 let. h LHID). L'ancienne loi fiscale cantonale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 prévoyait expressément à son art. 33 let. e l'exonération de la solde du feu, au contraire de la législation sur l'impôt fédéral direct qui n'a jamais contenu de règle analogue. Par contre, en matière d'assurance vieillesse et survivants, le règlement du 31 octobre 1947 (RAVS; RS 831.101) prévoit que ne sont pas comprises dans le revenu provenant d'une activité lucrative, la solde militaire et les indemnités de fonction dans la protection civile de même que les indemnités analogues à la solde dans les services publics du feu, dans les cours pour moniteurs de jeunes tireurs et

dans les cours de chefs de «Jeunesse et sport» (art. 6 al. 2 let. a; cf. ATF 129 V 429 du 10 septembre 2003 également publié sur internet "<http://www.bger.ch>" sous les onglets "Jurisprudence" puis "Arrêts dès 2000" sous la référence [H 335/02](#); s'agissant d'indemnités de cours, la question de l'exonération a été laissée ouverte dans l'arrêt du Tribunal fédéral [H 97/03](#) du 10 septembre 2003). La base légale cantonale a été abrogée à la suite de l'adaptation de la loi fiscale cantonale à la LHID.

- b) L'exonération des montants prévus aux art. 24 let. f LIFD, 25 let. f LICD et 7 al. 4 let. h LHID ne vaut que pour la solde et l'argent de poche au sens étroit. Les termes clairs de la loi interdisent une extension de l'exonération à des indemnités pour d'autres obligations légales telles que la solde pour service du feu ou les indemnités pour des mandats publics. Toutefois, la solde du feu et les indemnités semblables sont exclues de l'impôt par définition - *et non pas en vertu d'une disposition légale* - pour autant qu'elles ne représentent que la compensation de frais. Quant aux montants versés en plus, il s'agit en règle générale de revenu provenant d'une activité accessoire et non pas du remboursement des frais liés aux charges de la fonction (R. ZIGGERLIG / G. JUD, *in*: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n. 23 et 24 *ad* art. 24 LIFD; M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 2004, *ad* § 33 n. 12).

A l'origine, la raison de l'exonération de ces montants résidait dans le fait que ceux-ci correspondaient en règle générale aux faux frais liés au service accompli. A l'heure actuelle toutefois, les personnes astreintes au service n'ont quasiment plus de frais d'acquisition dont ils doivent tout spécialement s'acquitter, et les montants des soldes en tant que telles ont successivement augmenté au cours du temps. Ne peuvent être considérées comme soldes au sens de cette disposition (art. 24 let. f LIFD) que les indemnités qui sont versées de manière uniforme selon le grade sans égard aux compétences et aux prestations. Ainsi, n'ont pas été exonérées les indemnités d'entraînement versées aux pilotes militaires de même que l'indemnité versée à un chef local de la protection pour son activité hors service. L'interprétation de cette disposition dans le sens d'une extension se conçoit d'autant moins au niveau de la LIFD que l'extension de l'exonération des activités bénévoles d'intérêt public a été expressément refusée au niveau de la LHID. Mais il en va différemment de la partie de l'indemnité qui ne représente qu'une simple compensation de frais (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 44 *ss ad* art. 24 LIFD et références citées).

2. Selon les renseignements communiqués par le recourant à la demande de l'autorité intimée, les montants touchés par le recourant à titre de "solde du feu" sont constitués de:

1. la solde de fonction du commandant du feu du corps des sapeurs pompiers de Villars-sur-Glâne (ci-après CSP VSG),
2. des soldes CSP VSG des 1^{er} au 4^{ème} trimestre,
3. de la solde du cours de formation instructeurs au niveau fédéral,
4. de la solde du cours de perfectionnement des instructeurs fédéraux et
5. de la solde pour les séances et représentations de l'ASISP en tant que vice-président.

Il ressort du dossier de l'autorité intimée que celle-ci n'a pas soumis à l'impôt les soldes versées du 1^{er} au 4^{ème} trimestre. Elle a considéré en revanche que les autres montants constituaient la rémunération d'une activité accessoire. Dans ses observations sur le recours, elle est toutefois revenue sur cette position après avoir constaté, sur la base d'une pièce produite à l'appui du recours, que la solde prévue normalement pour le commandant du service du feu était inférieure à celle effectivement touchée par le recourant. Elle estime par conséquent qu'il conviendrait de reprendre une partie des montants exonérés.

En l'espèce, c'est à juste titre que l'autorité a procédé à l'imposition des montants qui ne constituent pas des soldes du feu. Les montants versés qui dépassent la solde du feu doivent en effet être imposés dès qu'ils ne représentent plus une simple compensation des frais. L'on ne voit pas en quoi la situation du recourant ne pourrait pas être comparée à celle d'un chef local de protection civile qui reçoit des indemnités pour activité hors service (Archives 48 p. 425 ss) si l'on considère que les montants qu'il a reçus ne constituent pas en totalité une compensation de ses frais. Il apparaît cependant que les chiffres communiqués à l'autorité intimée par le recourant se rapportent non pas à la période litigieuse mais à l'année 2002. Ni les recourants ni l'autorité intimée n'en ont fait état au cours de la procédure. Dans ces circonstances, il convient de renvoyer le dossier à l'autorité intimée à charge pour elle d'établir quels sont les montants exacts que le recourant a reçus en tant que commandant du service du feu, et qui constituent des soldes du feu, c'est-à-dire des compensations pour ses frais, lesquelles demeurent exonérées également après le 31 décembre 2000 en dépit de l'absence d'une base légale dans la nouvelle LICD. Il convient en effet de considérer que les forfaits journaliers versés aux membres du corps des sapeurs-pompiers servent en principe à couvrir des frais. Les montants supplémentaires alloués au Commandant du service du feu sont en revanche imposables (sous réserve de frais d'acquisition prouvés). A cet égard, il importera au recourant de prouver, pour les montants qui dépassent les pures soldes du feu et représentent l'indemnisation de son travail, quels ont été les frais nécessaires à l'acquisition du revenu provenant de son activité accessoire de commandant de service du feu. S'agissant de la

conclusion de l'autorité intimée concernant une modification de la taxation au détriment du recourant, elle devient caduque dès lors que le dossier est renvoyé pour qu'elle se prononce sur la base de nouveaux chiffres.

Cela étant, le recourant ne saurait se prévaloir d'une inégalité de traitement au motif que ses collègues des autres communes ou cantons ne seraient pas imposés sur les soldes qu'ils reçoivent. Si tel était vraiment le cas, ce qui n'est pas démontré en l'espèce, le recourant ne pourrait pas invoquer l'égalité de traitement dans l'illégalité. Par conséquent, le grief de violation du principe de l'égalité de traitement ne lui est d'aucun secours pour prétendre à l'exonération totale des montants litigieux. Enfin, le recourant ne saurait soutenir valablement que l'autorité aurait agi de manière contraire à la bonne foi en imposant les montants en cause. D'une part, les Instructions au contribuable sur lesquelles il s'est fondé pour ne pas déclarer les sommes litigieuses, sont correctes même si la loi ne mentionne plus expressément l'exonération de la solde du feu, et d'autre part, les montants qu'il a reçus ne constituent qu'en partie des soldes du feu exonérées, seul élément pris en compte par l'autorité intimée qui ne soumet pas à l'impôt les montants versés au recourant à ce titre. Quant à la question de savoir si le recourant peut se prévaloir de la protection de sa bonne foi dans le cadre d'une éventuelle poursuite devant l'inspecteur fiscal, elle peut rester ouverte dès lors que cela ne fait pas l'objet de la présente procédure.

Il s'ensuit que le recours est rejeté dans la mesure où il concerne l'exonération totale des montants litigieux.