

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Décision du Président du 14 février 2007

Statuant conformément à l'art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sur le recours interjeté le 2 juin 2006 (**4F 06 115 et 116**)

par

A. et B., à X.

contre

la décision sur réclamation rendue le 16 mai 2006 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2004.

(reprise revenu en nature)

Considérant :

En fait:

- A. A. et B. sont mariés et domiciliés à X. Pendant la période fiscale 2004, le premier nommé a travaillé à la Direction de la société C. SA, dont le siège social était à Y.
- B. Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2004, les époux ont annoncé un revenu de ... francs pour l'activité salariée exercée à titre principal par A. (code 1.11). Ils n'ont revendiqué aucune déduction pour frais de transport liés à cette activité (code 2.11). Parmi leurs éléments de fortune, ils ont par ailleurs inscrit pour une valeur de 15'000 francs une voiture Mercedes A140 acquise en 2003 au prix de 20'000 francs (code 3.51).

Dans son avis de taxation du 23 mars 2006 concernant la période fiscale 2004, le Service cantonal des contributions a fixé à ... francs le revenu de l'activité salariée principale de A. (code 1.11). Une remarque figurant au bas de cet avis indiquait que le salaire annoncé avait été augmenté de 4'500 francs pour tenir compte d'un salaire en nature sous la forme de la mise à disposition d'un véhicule.

- C. Par courrier du 25 mars 2006, A. a déposé une réclamation à l'encontre de l'avis de taxation du 23 mars 2006. Il y conteste la correction susmentionnée dans les termes suivants:

" Vous avez ajouté à mes revenus un montant de 4'500 francs pour la mise à disposition d'un véhicule. Je vous précise que je n'utilise ce dernier que pour mes déplacements professionnels et ceux entre le domicile et le lieu de travail; trajet pour lequel je n'ai procédé à aucune déduction fiscale. En ce qui concerne le privé comme vous auriez pu le constater je dispose d'un autre véhicule mentionné à la rubrique 3.51 de la déclaration. Je ne peux donc en aucun cas accepter votre correction purement arbitraire et sans justification."

Par décision du 16 mai 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il s'est référé à une communication de son secteur des personnes morales mentionnant un contrôle TVA opéré chez l'employeur de A. et l'existence de la mise à disposition d'un véhicule, pour une valeur annuelle de 4'500 francs par année qui correspondrait à l'utilisation de celui-ci à titre privé (week-end, jours fériés). S'agissant de l'absence de déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, il a été

confirmé que la taxation était également correcte sur ce point du fait que ces trajets avaient été effectués au moyen du véhicule mis à disposition.

- D. Par acte du 2 juin 2006 (date du timbre postal), A. et B. ont interjeté recours contre la décision précitée. Ils demandent principalement que le montant de 4'500 francs ajouté à leur revenu soit supprimé et subsidiairement que la reprise soit limitée à un montant maximum de 500 francs pour les quelques et rares fois que A. utilise la voiture d'entreprise dans un déplacement au village durant le week-end.

A titre préliminaire, les recourants constatent que la décision sur réclamation est basée sur une décision de l'Administration fédérale des contributions, secteur TVA, selon laquelle la mise à disposition d'un véhicule professionnel doit être considérée comme une distribution dissimulée de dividendes. A cet égard, ils indiquent qu'ils n'étaient pas susceptibles de recevoir des dividendes et que, si l'employeur de A. n'a pas contesté la reprise, par souci de simplification administrative, cela ne signifie pas que celle-ci correspond à un fait réel. Les recourants font ensuite valoir les motifs suivants:

- " 1. *La rectification de 4'500 francs est purement arbitraire et ne se fonde que sur des appréciations internes du service des contributions, sans aucune relation avec la réalité des faits.*
2. *Comme mentionné dans notre réclamation, nous disposons d'un autre véhicule enregistré au nom de B. pour nos déplacements privés.*
3. *Le fait d'appliquer une norme à toutes les personnes présentant une même situation relève de l'arbitraire absolu.*
4. *L'affirmation du Service cantonal des contributions comme quoi la voiture d'entreprise est utilisée à des fins privées les week-ends repose uniquement sur une généralité qui ne saurait représenter la réalité de chacun et que nous contestons fermement.*
5. *Nous demandons que le Service cantonal des contributions apporte les preuves de ses affirmations; ce qui lui sera bien évidemment impossible."*

- E. Dans ses observations du 19 juin 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais. Se référant au certificat de salaire qui mentionne l'utilisation d'une voiture d'entreprise, il cite une communication de son secteur des personnes morales, à teneur de laquelle c'est bien un montant de 4'500 francs qui doit être ajouté au revenu de A. à titre de salaire en nature. Le fait qu'une entreprise assume les frais et l'entretien d'un véhicule constitue une prestation en nature qui peut être estimée, selon les normes de la TVA, à 1% du prix d'achat (TVA non comprise), ce qui correspond à l'utilisation privée du véhicule. Il est en outre précisé que le contribuable est libre d'utiliser le véhicule mis à sa disposition

ou celui de son épouse, ce qui n'est pas un élément fiscal, mais relève plutôt de la convenance personnelle.

- E. Dans leurs contre-observations du 10 juillet 2006, les époux maintiennent leurs conclusions et leurs griefs. Ils estiment en particulier que l'existence d'un avantage appréciable en argent n'a été ni constatée, ni prouvée. Ils concluent en se référant au fait que A. serait libre d'utiliser le véhicule à disposition ou celui de son épouse. A cet égard, ils relèvent que la base de l'assiette fiscale est bien calculée sur les éléments que le contribuable a reçus et non sur ce qu'il aurait dû ou pu recevoir.
- F. Le 25 juillet 2006, le Service cantonal des contributions a déposé d'ultimes remarques par lesquelles il confirme sa position. En substance, il rappelle que l'information donnée par son secteur des personnes morales provient d'un contrôle effectué par l'administration fédérale des contributions, secteur TVA, sur les périodes du 1^{er} janvier 1999 au 30 septembre 2004 de la société C. SA. Il produit notamment en copie la communication relative à ce contrôle, dont il ressort que le véhicule concerné est une Renault Safrane acquise le 12 décembre 1997 au prix de 37'500 francs, hors TVA, ce qui représente une valeur annuelle de 4'500 francs en comptabilisant 1% de ce prix pour chaque mois.

Une copie des ultimes remarques du 25 juillet 2006 a été transmise au Service cantonal des contributions, pour information.

- G. Dans une détermination non requise du 2 août 2006 (date du timbre postal), les recourants réaffirment leurs conclusions. Ils estiment en particulier que le Service cantonal des contributions ne se réfère qu'à différentes communications, sans apporter d'élément juridique fondé sur une base légale. Ils relèvent par ailleurs que la communication de l'administration fédérale des contributions précise que son calcul est basé sur une estimation forfaitaire et peut s'écarter de la méthode des impôts directs.

Une copie de la détermination du 25 juillet 2006 a été transmise au Service cantonal des contributions, pour information.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes et compétence du juge unique

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire en matière d'impôt fédéral direct.

- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 115) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 116). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

- c) En application l'art. 186 LICD en relation avec l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, le Président de la Cour fiscale est compétent pour statuer sur le sort du présent recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

II. Impôt fédéral direct (4F 06 115)

- 2. Déposé le 2 juin 2006 contre une décision du 15 mai 2006, le recours l'a été dans le délai et les formes prévus aux 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
- 3. a) Font partie du revenu provenant d'une activité lucrative dépendante toutes les prestations qu'un travailleur reçoit de son employeur dans le cadre de l'exécution du contrat de travail. Est considéré de manière générale comme produit du travail tout avantage appréciable en argent acquis au contribuable dans l'exercice de son activité lucrative et en relation avec elle (voir art. 17 al. 1 LIFD).
- b) Il ressort de plusieurs arrêts rendus récemment par la Cour fiscale et son Président que la mise à disposition gratuite d'un véhicule d'entreprise pour l'ensemble des déplacements d'un travailleur s'oppose non seulement à l'obtention par celui-ci de la déduction forfaitaire pour les trajets entre son domicile et son lieu de travail, mais constitue en outre, pour les trajets qu'il accomplit à titre strictement privé, un avantage appréciable en argent considéré comme un élément du revenu au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD (arrêt non publié du 6 juillet 2006 du Président de la Cour fiscale dans les causes 4F 05 37 et 38; arrêt non publié du 14 mars 2006 du Président de la Cour fiscale dans les causes 05 171 et 172; ATA du 6 décembre 2005 dans les causes 4F 05 47 et 48, disponible sur internet à l'adresse <http://www.fr.ch/tad>; ATA non publié du 16 septembre 2005 dans les causes 4F 05 45 et 46).
- c) En l'espèce, il est établi que A. a bénéficié durant la période fiscale 2004 d'un véhicule d'entreprise mis gratuitement à sa disposition pour l'ensemble de ses déplacements. Conformément à ce qui vient d'être exposé, cette prestation de l'employeur constitue un élément de revenu pour la part relative aux trajets accomplis à titre strictement privé, à l'exclusion des kilomètres parcourus entre le domicile et le lieu de travail. Cette conclusion n'est pas contestée dans son principe. C'est sur la question de la fixation de la valeur de l'avantage appréciable en argent consenti que porte le litige. En effet, alors que le Service cantonal des contributions estime la valeur de la mise à

disposition du véhicule d'entreprise à 4'500 francs, les recourants affirment quant à eux que cet élément de revenu doit être limité à un montant maximum de 500 francs en raison du fait que le véhicule d'entreprise n'est utilisé qu'à de rares occasions pour des déplacements au village durant le week-end (voir en fait, let. D).

4. a) Selon l'art. 123 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, telles l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) ou encore l'obligation de collaboration ultérieure en présentant, sur requête de l'autorité de taxation, notamment les pièces justificatives (art. 126 al. 2 LIFD). C'est ainsi que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD).

En procédure de taxation, l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable (maxime inquisitoire). Elle forme librement sa conviction en analysant la force des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis (principe de la libre appréciation de la preuve). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (voir ATF du 30 octobre 2006 dans les causes 2A.374/2006 et 2A.375/2006, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>, consid. 4.2 et les références)

Dans les cas où l'instruction menée par l'autorité ne permet pas d'établir à un degré de vraisemblance suffisant un fait déterminant pour la taxation, ce sont les règles générales relatives au fardeau de la preuve qui s'appliquent pour décider qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En particulier, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il appartient à nouveau au contribuable de prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures (voir ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les références; ATF précité du 30 octobre 2006 dans les causes 2A.374/2006 et 2A.375/2006, consid. 4.3).

- b) En droit fiscal, l'égalité de traitement consacrée à l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) se concrétise par les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.). Le Tribunal fédéral a, à plusieurs reprises, défini la portée de ces principes. Il a ainsi reconnu qu'il n'était pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible d'aboutir à une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (voir ATF 128 I 240, consid. 2.3, et les références; ATF du 26 juin 2006 dans la cause 2A.4/2006, disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>, consid. 6).
- c) En l'espèce, après avoir constaté que A. a bénéficié durant la période fiscale 2004 d'un véhicule d'entreprise mis gratuitement à sa disposition pour l'ensemble de ses déplacements, le Service cantonal des contributions s'est référé aux normes applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour estimer cette prestation en nature à 375 francs par mois (1% du prix de vente du véhicule, hors TVA), soit 4'500 francs pour l'ensemble de l'année 2004 (voir en fait, let. F). En procédant de la sorte, l'autorité intimée s'est basée sur un fait établi et sur un mode de calcul schématique qui se fonde a priori sur un élément objectif pertinent, à savoir le prix du véhicule. Dans le cas particulier, on peut encore relever que, confrontée au montant forfaitaire de 65 centimes par kilomètre parcouru prévu en matière de déduction des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail (voir annexe I à l'ordonnance du Département fédéral des finances 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'estimation du Service cantonal des contributions représente 577 kilomètres parcourus par mois ou 6'923 kilomètres par année. Ces chiffres paraissent a priori réalistes, voire modestes, en tenant compte de la situation géographique de la Commune de X. et le cours ordinaire des choses qui permet de retenir que, à tout le moins pour leurs déplacements en commun, les époux doivent être enclins à utiliser régulièrement le véhicule d'entreprise de marque Z. 2.0 litres plutôt que leur voiture privée Mercedes A140, nettement moins spacieuse et puissante.

Il résulte de ce qui précède que le Service cantonal des contributions a apporté suffisamment d'informations révélant l'existence d'un élément de revenu pouvant raisonnablement être estimé, en l'absence d'indication contraire, à 4'500 francs par an. Dans ces conditions, conformément aux règles sur le fardeau de la preuve rappelées ci-dessus, il appartenait aux

contribuables d'établir que ce montant était surestimé, en produisant par exemple un relevé kilométrique des véhicules à leur disposition ainsi qu'un décompte des trajets accomplis respectivement entre le domicile et le lieu de travail, à titre professionnel et à titre strictement privé. Or, il faut constater qu'ils n'ont pas fourni le moindre élément dans ce sens, affirmant au contraire que c'était au Service cantonal des contributions de prouver les kilomètres qu'ils avaient parcourus à titre privé avec le véhicule concerné, en précisant que cela lui serait "bien évidemment impossible" (voir notamment recours du 2 juin 2006, en fait let. D à la fin).

- d) Sur le vu de l'ensemble des éléments exposés ci-dessus, la mise à disposition gratuite d'un véhicule d'entreprise pour l'ensemble des déplacements effectués par A. durant la période fiscale 2004 constitue, pour la part relative aux trajets accomplis à titre strictement privé, un élément de revenu que l'autorité intimée a correctement estimé, en l'absence de tout élément de preuve contraire apporté par les recourants, à un montant annuel de 4'500 francs.

Pour l'impôt fédéral direct, le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée.

5. a) En tant qu'elle se fonde sur une stricte reprise des normes applicables en matière de TVA (1% par mois du prix d'achat du véhicule, hors TVA), la solution confirmée par le présent arrêt apparaît a priori moins favorable que les directives contenues dans le guide d'établissement du nouveau certificat de salaire (NCS). Selon ce guide, disponible sur internet à l'adresse <http://www.steuerkonferenz.ch>, la valeur de l'avantage dont jouit l'employé qui peut utiliser une voiture de service à titre privé doit en effet être déclarée à concurrence de 0.8% par mois du prix d'achat du véhicule (hors TVA) dans les cas où l'employeur prend à sa charge la totalité des frais, à l'exception des frais de carburant pour les longs trajets privés le week-end ou durant les vacances (note 21 relative au chiffre 2.2. du certificat). Cette divergence n'est toutefois pas déterminante en l'espèce, dans la mesure où la période concernée est antérieure à l'introduction du nouveau certificat de salaire et à la nouvelle pratique que celui-ci devrait induire.
- b) Il peut encore être relevé que la solution du présent arrêt se fonde sur un calcul différent de celui effectué dans l'arrêt précité du 6 juillet dans les causes 4F 05 37 et 38. Pour évaluer l'avantage appréciable en argent que représente la mise à disposition d'un véhicule d'entreprise pour les trajets privés, il avait alors été fait référence à la notice N1/2001 publiée par l'administration fédérale des contributions (disponible sur internet à l'adresse <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/mblatt/f/n1-2001f.pdf>; ci-après: la

notice). Cette notice contient des normes fondées sur l'expérience qui sont destinées en premier lieu à l'évaluation des parts privées aux frais généraux comptabilisés par les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante. L'application de ces normes dans les causes 4F 05 37 et 38 s'explique notamment par le fait que, contrairement au présent cas, le Service cantonal des contributions n'avait pas fourni d'élément permettant d'estimer la valeur de la mise à disposition du véhicule. Il n'en demeure pas moins que, comparées aux montants forfaitaires fixés par la pratique en matière de TVA (1% par mois du prix d'achat du véhicule, hors TVA) et par le guide d'établissement du nouveau certificat de salaire (0.8% par mois du prix d'achat du véhicule, hors TVA; en vigueur de façon obligatoire dès la période fiscale 2007), ces normes se réfèrent à un nombre de kilomètres parcourus à titre privé, ce qui représente un double désavantage: premièrement, il faut encore fixer le coût du véhicule par kilomètre parcouru et, deuxièmement, l'estimation des kilomètres comprend tant les déplacements entre le domicile et le lieu de travail que les trajets strictement privés, alors que seuls ces derniers représentent un élément de revenu.

6. ...

III. Impôt cantonal (4F 06 116)

7. Déposé le 2 juin 2006 contre une décision du 15 mai 2006, le recours 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 ; RSF 642.14), 150 al. 4 et 180 LICD, 30 et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
8. a) En droit cantonal harmonisé, l'art. 18 al. 1 LICD a une teneur similaire à celle de l'art. 17 al. 1 LIFD (voir ci-dessus consid. 3a; voir également art. 7 al. 1 LHID).
- b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. Ainsi, pour l'impôt cantonal également, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.