

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE X.

COUR FISCALE

Décision du Président du 31 janvier 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 3 novembre 2005 (**4F 05 213**)

par

A., à X.

contre

la décision sur réclamation rendue le 11 octobre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 X., relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2004,

(domicile fiscal; frais de déplacement et frais de repas)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. A. exerce une activité salariée de gérante d'immeubles auprès de la société B. SA à Y. Ses papiers étaient déposés dans cette commune jusqu'au 1^{er} janvier 2005, date à laquelle elle les a transférés à X.

Pour la période fiscale 2004, A. a revendiqué la déduction de 6'627 francs pour ses frais de transport professionnels sous le code 2.11 de sa déclaration d'impôt. Ce montant correspond notamment à 666 francs (4 trajets de 2 km à Fr. 0,65 le km pendant 128 jours de travail du 1^{er} janvier au 31 juillet 2004) pour ses frais de transport professionnels entre son domicile et son lieu de travail tous deux situés à Y., puis 3'468 francs (2 trajets de 29 km à Fr. 0,65 le km pendant 92 jours du 1^{er} août au 31 décembre 2004) pour ses déplacements entre cette commune et celle de X. Elle a en outre demandé la déduction de 1'288 francs pour ses repas pris hors du domicile pendant 92 jours également.

Par taxation du 19 mai 2005, le Service cantonal des contributions a refusé toute déduction pour le surplus des frais de repas pris hors du domicile, et a fixé la déduction pour frais de transport à 1'144 francs. Le revenu imposable de A. a été arrêté à 55'294 francs pour un impôt cantonal de 4'954,80 francs et à 57'784 francs pour un impôt fédéral direct 781,55 francs.

- B. Le 15 juin 2005, A. a formé réclamation en concluant à l'octroi des déductions requises dans sa déclaration d'impôt. Elle a relevé que depuis le 1^{er} août 2004, son domicile fiscal se situait à X., où elle vivait avec son ami et où se situait donc son centre d'intérêts. Elle a expliqué que le loyer et la situation de son appartement de Y. étant intéressants, elle avait décidé avec son ami de le conserver au début de leur relation car si celle-ci n'avait pas duré, elle serait retournée à Y. Elle a également indiqué que l'appartement de X. devait subir d'importants travaux de rénovation en juillet 2005 et serait inhabitable pendant près de trois semaines, raison pour laquelle ils avaient décidé de vivre provisoirement durant cette période dans l'appartement de Y., lequel serait reloué dès le 15 août 2005. Elle a joint à sa réclamation le détail de ses frais d'essence depuis le 19 octobre 2002 ainsi que ses dernières factures d'électricité concernant l'appartement de Y. A. a précisé que ses affaires personnelles se trouvaient à X. depuis août 2004 et elle a proposé de transmettre le nom des locataires de l'immeuble où se situe son appartement de Y. de même que celui de ses voisins à X., afin de démontrer qu'elle n'occupait plus l'appartement de Y. mais celui de X.

Le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée le 11 octobre 2005 en retenant que, selon l'avis de départ émanant du contrôle des habitants de la Ville de Y., la contribuable avait quitté cette commune pour s'établir à X. officiellement en date du 1^{er} janvier 2005. Il a relevé que le fait de vivre en concubinage à X. depuis le 1^{er} août 2004 tout en conservant son domicile à Y. relevait de la commodité personnelle et ne justifiait aucunement les déductions en cause. Il a ajouté que les frais supplémentaires revendiqués pour ses déplacements et ses repas n'étaient pas liés à l'exercice de son activité lucrative et excluaient la "clause du besoin".

- C. Par acte du 3 novembre 2005, A. a interjeté recours contre la décision précitée. Elle estime que son domicile fiscal se situe à X. et non à Y. et requiert la déduction des frais de déplacement entre son domicile à X. et son lieu de travail à Y. ainsi que la déduction de ses repas pris hors du domicile. Elle se prévaut de deux arrêts du Tribunal fédéral des 15 mars 1991 et 9 juillet 1987.

Le 8 novembre 2005, les communes de Y. et de X. ont été invitées à se prononcer sur le recours formé par A.

Dans ses observations du 8 décembre 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il remarque que selon les explications de la contribuable, celle-ci avait décidé de conserver son appartement à Y. au début de sa relation, qu'elle serait retournée vivre à Y. si celle-ci n'avait pas duré, qu'elle n'a déposé ses papiers à X. que le 1^{er} janvier 2005, et qu'elle était domiciliée à Y. depuis 7 ans et demi de sorte qu'elle s'y était créé son cercle d'amis et de connaissances. Le Service cantonal des contributions relève encore que la relation de concubinage n'entre pas en considération, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 125 I 54 consid. 2c), lorsque les deux partenaires conservent chacun leur propre logement, même s'ils passent du temps ensemble dans le logement de l'un ou de l'autre. Il a estimé que dans ces conditions, les frais supplémentaires revendiqués par la contribuable, tant au niveau des déplacements que des repas, n'étaient pas liés à l'exercice de son activité lucrative.

Le 16 février 2006, A. a reçu copie des observations précitées pour contre-observations éventuelles dans un délai de 30 jours. Le 16 février 2006, les communes de Y. et de X., qui n'avaient pas donné suite à la demande d'observations sur recours du 8 novembre 2005, ont été une nouvelle fois invitées à se prononcer.

Le 1^{er} mars 2006, le Conseil communal de la Ville de Y. a déposé ses observations sur le recours. Il relève que la contribuable a résilié le bail de son appartement de la rue ..., à Y., le 15 août 2005 bien qu'elle ait retiré ses papiers de Y. le 1^{er} janvier 2005 pour les déposer à X. Partant, le Conseil communal de Y. propose que la contribuable soit imposée dans cette commune jusqu'au 31 décembre 2004, puis à X. dès le 1^{er} janvier 2005.

Une copie des observations précitées a été communiquée aux autres parties pour information le 2 mars 2006.

En date du 15 mars 2006, le Conseil communal de la Ville de X. s'est déterminé à son tour. Il se déclare d'accord avec la décision du Service cantonal des contributions, et avec l'existence d'un domicile fiscal de A. à X. dès le 1^{er} janvier 2005.

Le 17 mars 2006, une copie de cette détermination a été transmise aux autres parties pour information. Un délai de trente jours a été accordé à A. pour faire part de ses contre-observations éventuelles. Celle-ci n'y a pas donné suite.

En droit:

I. Procédure applicable et offre de preuves

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.

- 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 et le recours concernant l'impôt cantonal. Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même 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.

- b) En application de 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.
- c) La recourante propose que ses voisins tant de Y. que de X. soient entendus pour démontrer qu'elle n'occupait plus l'appartement de Y. mais celui de X. dès le 1^{er} août 2004. Ces interrogatoires offerts à titre de preuve apparaissent toutefois superflus dès lors que le Président se fonde sur les pièces produites au dossier et sur les faits allégués par la recourante pour examiner où se trouvait son domicile fiscal en 2004. Il ne voit pas en quoi ces interrogatoires mettraient en lumière d'autres éléments déterminants pour l'issue du litige. C'est pourquoi il décide de ne pas donner suite à cette offre de preuve (art. 59 al. 2 CPJA).

II. Impôt fédéral direct

2. Le recours, déposé le 3 novembre contre une décision du 11 octobre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. 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 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. 26 al. 2 LIFD précise que les frais professionnels mentionnés au 1^{er} alinéa, lettre a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas des lettres a à c, le contribuable peut justifier de frais plus élevés.

b) S'agissant des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, l'art. 5 al. 3 de 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, ci-après: l'ordonnance fédérale) dispose que, si l'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise les transports publics, le contribuable peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après des forfaits fixés conformément à l'art. 3. Pour l'année de calcul 2004, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture était fixée à 65 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.

Conformément à l'art. 6 al. 1 let. a de l'ordonnance fédérale, le surplus de dépenses pour repas peut être pris en compte dans le cadre des déductions forfaitaires, la justification de frais plus élevés étant exclue, lorsque le contribuable ne peut prendre un repas principal à la maison parce que son domicile et son lieu de travail sont très éloignés l'un de l'autre ou parce que la pause-repas est trop courte.

c) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, 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 (RF 54 118 consid. 9a p. 127; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 416 et les références). Conformément à ce principe, lorsqu'en cas de doute le contribuable est requis de justifier l'existence de frais liés à l'exercice de l'activité lucrative, il lui appartient de prouver que les conditions de la déduction revendiquée sont remplies (pour des exemples en matière de frais d'acquisition du revenu, voir notamment ATA non publiés des 23 décembre 1997 et 4 mai 2001 dans les causes 4F 94 135 et 4F 00 93).

4. a) La recourante s'en prend à la décision de l'autorité intimée lui refusant la déduction pour frais de repas hors du domicile ainsi que la déduction des km parcourus dès le 1^{er} août 2004 entre Y. et son domicile, domicile qu'elle estime être à X. contrairement à l'avis de dite autorité. Pour fixer le montant des déductions des frais de transport et de repas à laquelle la recourante a droit en 2004, il est donc nécessaire de définir au préalable son domicile fiscal.
- b) Par domicile fiscal, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (cf. art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal. Le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 131 I 145 consid. 4.1 p. 149 s.; 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités, arrêt du Tribunal fédéral 2P.171/2005 du 25 janvier 2006 consid. 2.2).

Si une personne séjourne alternativement à deux endroits, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, le domicile fiscal est le lieu où la personne assujettie à l'impôt a le centre de ses intérêts personnels. Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à leur lieu de travail, soit au lieu à partir duquel ils exercent quotidiennement leur activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à leurs besoins (cf. arrêt du 17 octobre 2005, 2P.100/2005 consid. 4.2; ATF 125 I 54 consid. 2b p. 56 et l'arrêt cité traduit *in* RDAF 1999 II 179, arrêt du Tribunal fédéral 2P.171/2005 précité consid. 2.3).

Toutefois, le lieu de résidence des concubins pourra être retenu comme domicile fiscal au détriment du lieu de travail de l'un de ceux-ci. La relation de concubinage est à considérer comme ayant beaucoup de poids dans l'appréciation générale du domicile. Pour que l'on retienne le concubinat, il faut que les deux partenaires vivent dans le même logement. Tel n'est pas le cas de deux personnes entretenant une relation intime mais conservant chacune son propre logement, même si elles passent de temps à autre leur week-end ensemble dans le logement de l'un ou de l'autre (Y. NOËL, *Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle in RDAF 2002 II p. 405ss*, 426s. et références citées).

- c) En l'espèce, divers indices démontrent que le domicile de la recourante se trouvait à Y. durant toute l'année 2004 en dépit du fait qu'elle ait cohabité avec son ami à X. dès le 1^{er} août 2004. En déclarant qu'elle avait décidé de conserver l'appartement loué à Y. notamment pour le cas où sa relation de concubinage ne devait pas durer, la recourante démontre qu'elle n'avait l'intention de se constituer un nouveau domicile à X. que si elle pouvait le partager avec son ami. Son intention de s'établir dans cette ville était soumise à la condition que leur vie commune soit durable et elle n'y serait pas restée en cas de rupture. La recourante a ainsi attendu 4 mois avant de déposer ses papiers à X., et elle n'a résilié son bail pour l'appartement de Y. que le 15 août 2005, soit plus d'un an après s'être installée à X. Cela suffit à considérer qu'elle ne s'était pas encore constitué un nouveau domicile à X. en 2004. La recourante se réfère à deux jugements du Tribunal fédéral des 15 mars 1991 et 9 juillet 1987 pour soutenir le contraire. L'arrêt le plus récent vise une situation où notre Haute Cour a jugé que le seul fait d'annoncer son départ au lieu de domicile et de se faire enregistrer au nouveau lieu de séjour ne suffisait pas pour fonder un nouveau domicile et a considéré que le contribuable n'avait pas abandonné son ancien domicile. Or, en 2004, la recourante ne se trouvait pas dans cette situation puisqu'elle n'avait pas encore déposé ses papiers à X.; son cas n'est donc pas comparable à celui jugé le 15 mars 1991. Quant à l'arrêt du 9 juillet 1997, il se réfère certes à une situation analogue à celle de la recourante étant donné qu'il concerne le cas d'une jeune femme qui emménage chez son fiancé. Toutefois, dans le canton où elle travaillait, cette jeune femme avait préalablement liquidé son propre ménage et réduit en parallèle son taux d'activité. Tel n'est clairement pas le cas de la recourante qui, même si elle n'a plus habité Y. jusqu'à fin 2004 comme semblent le démontrer les factures d'électricité produites à l'appui de la réclamation, a néanmoins conservé son appartement de la rue ... toute cette année et même au-delà. La jurisprudence invoquée ne lui est ainsi d'aucun secours. Comme les autorités fiscales concernées l'ont unanimement admis, le domicile de la recourante se situait bien à Y. pour toute la période fiscale litigieuse. L'on peut même se demander si la date de la constitution du nouveau domicile de X. n'est pas ultérieure au 1^{er} janvier 2005 dans la mesure où l'appartement de Y. n'a été liquidé qu'à la mi-août 2005. Mais dans la mesure où la présente procédure porte uniquement sur l'année 2004 et où les autorités précitées ont estimé que c'est la date du 1^{er} janvier 2005 qui doit être retenue comme étant celle de la constitution du nouveau domicile de la recourante, il n'y a pas lieu de trancher différemment cette question. Partant, les frais de transport entre Y. et X. et le surplus des frais de repas de midi revendiqués ne sont-ils pas liés à l'acquisition de son revenu, mais au fait qu'elle a choisi de rejoindre son ami tous les jours depuis le 1^{er} août 2004 jusqu'à ce qu'elle décide de s'installer officiellement à X. le 1^{er} janvier 2005. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'en tenir compte au titre de frais nécessaires à l'acquisition du revenu. La

déduction de 1'144 francs accordée à la recourante pour ses frais de transport pendant toute l'année 2004 correspond à ses frais de déplacement pour 4 trajets de 2 km par jour (de l'appartement de la Rue ... aux bureaux de son employeur situés à la Rue ... à Y.) calculés à raison Fr. 0.65 le km durant 220 jours. Le calcul de cette déduction respecte les conditions de l'ordonnance fédérale et doit être maintenue. Le recours est rejeté.

5. ...

III. Impôt cantonal

6. Le recours, déposé le 3 novembre contre une décision du 11 octobre 2005, 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), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) Au niveau cantonal également, l'art. 27 LICD est conforme à l'art. 9 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) et a une teneur similaire à celle de l'art. 26 LIFD. S'agissant des conditions et modalités de calcul du droit à la déduction pour frais de déplacement et pour frais de repas hors du domicile en matière d'impôt cantonal, la Direction cantonale des finances dispose 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 (RSF 631.411; ci-après l'ordonnance cantonale) que, pour les automobiles, la déduction forfaitaire s'élevait à 65 centimes par kilomètre jusqu'à 10 000 kilomètres, 55 centimes par kilomètre pour les 10 000 kilomètres suivants (de 10 001 à 20 000 km) et 45 centimes par kilomètre pour le surplus (dès 20 001 km). D'autre part, conformément à l'art. 4 al. 1 let. b de l'ordonnance cantonale, le surplus de dépenses pour repas peut être pris en compte dans le cadre des déductions forfaitaires, la justification de frais plus élevés étant exclue, lorsque le contribuable ne peut prendre un repas principal à la maison parce que son domicile et son lieu de travail sont très éloignés l'un de l'autre ou parce que la pause-repas est trop courte. Quant aux règles sur le fardeau de la preuve (voir consid. 3b), elles sont également applicables en droit cantonal. Enfin, la détermination du domicile fiscal obéit aux mêmes règles que celles énoncées en matière d'impôt fédéral direct (voir consid. 4b).

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. Il

en résulte que dans la mesure où la recourante a conservé son domicile à Y. en 2004, il ne se justifie pas de lui accorder la déduction des frais revendiqués. Partant, le recours formé au niveau cantonal est rejeté également.

401.22 ;402.36 ;402.37