

607 2009-47
607 2009-48

Arrêt du 2 mars 2011

PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES Les époux X., recourants,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu des personnes physiques; frais de déplacement

Recours du 30 novembre 2009 contre la décision sur réclamation du 5 novembre 2009 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2008

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est domicilié dans les environs de Fribourg. Il est marié et père de deux enfants mineurs, et exerce une activité salariée auprès d'une banque à Genève où il se rend tous les jours. Pour la période fiscale 2008, il a notamment requis la déduction du prix d'un abonnement de train général en 1^{ère} classe au titre de frais de transport, soit 4'850 francs. Il a également revendiqué la déduction de 3'335 francs pour ses frais de repas / séjour hors du domicile dont 135 francs pour une nuit d'hôtel lors d'une soirée de la banque le 9 décembre 2008.

Par taxation ordinaire du 23 avril 2009 le Service cantonal des contributions a arrêté le montant de la déduction pour frais de transport (code 2.110) à 3'100 francs (correspondant au prix d'un abonnement de train général en 2^{ème} classe) et la déduction pour frais de repas à 3'200 francs (code 2.120). L'impôt cantonal sur le revenu dû par les époux X. a été fixé (avant majoration) à 9'417 fr. 10 sur la base d'un revenu imposable de 104'920 francs, et leur impôt fédéral direct à 2'585 francs pour un revenu imposable de 106'960 francs.

B. Le 18 mai 2009, les époux X. ont formé réclamation contre la taxation précitée. S'agissant des frais de déplacement du recourant, ils ont fait valoir que l'abonnement général correspond à la solution la plus économique puisqu'il englobe les transports publics fribourgeois et genevois. Ils ont exposé qu'il s'agit d'une dépense absolument nécessaire à l'acquisition du revenu du contribuable en raison de la longueur du trajet (importance de la qualité des sièges pour soulager ses problèmes de dos) et que l'Administrateur adjoint du Service cantonal des contributions avait assuré le contribuable de l'admission de la déduction de la 1^{ère} classe à l'avenir. Ils ont également indiqué qu'il s'agit d'une dépense nécessaire à l'acquisition du revenu en raison de l'utilisation professionnelle qui en est faite, le recourant travaillant dans le train dans la mesure où les 8 heures passées au bureau ne suffisent pas pour lui permettre d'assumer sa charge de travail. Or, cela ne serait pas possible en 2^{ème} classe. Les époux X. ont encore relevé que la 1^{ère} classe devait être admise en application du principe de l'égalité de traitement, certains collègues ayant pu bénéficier de cette déduction, et même pour l'un d'entre eux avec en plus la déduction pour frais de voiture jusqu'à la gare. Et si la décision du Service cantonal des contributions de refuser la 1^{ère} classe à des pendulaires se rendant à Berne ou Lausanne leur paraissait aisément concevable, un refus systématique pour ceux qui se rendent à Genève ou Zurich par exemple devenait incompréhensible. Ils ont ajouté que la nouvelle pratique du Service cantonal des contributions consistant à n'admettre que la seule déduction de la 2^{ème} classe depuis la période 2008 serait contraire au droit fédéral, l'art. 26 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), son ordonnance d'exécution et la circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 26 du 22 septembre 1995 précisant que le contribuable peut déduire au titre de frais de transport, les frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail. Ils ont observé qu'au niveau fédéral, le contribuable utilisant les transports publics peut déduire ses dépenses effectives sans aucune limitation à la 2^{ème} classe, le seul critère déterminant étant celui de la nécessité professionnelle, au contraire de l'ordonnance cantonale qui limitera la déduction des frais effectifs des transports publics à la 2^{ème} classe et qui violerait le droit fédéral dans la mesure où les art. 26 al. 1 let. a LIFD et 27 al. 1 let. a loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ont une teneur identique.

Quant à la déduction pour une nuit d'hôtel du 9 décembre 2008 refusée par le Service cantonal des contributions, les époux X. ont indiqué qu'ils avaient produit une copie du mail d'invitation de l'employeur du contribuable, la facture de l'hôtel et le relevé du débit de la carte de crédit, qu'il s'agissait d'une soirée strictement professionnelle et que le dernier train disponible depuis Genève arrivait à 00h49. Cela aurait signifié que le contribuable aurait dû se lever 3h45 plus tard afin de pouvoir prendre son train le matin suivant pour aller travailler.

Par décision du 5 novembre 2009, le Service cantonal des contributions a refusé les déductions requises. Il a relevé qu'il n'était pas exclu que des cas isolés aient échappé à la règle consistant à n'admettre en déduction que les frais pour la deuxième classe et que ces cas doivent être rangés dans la catégorie des erreurs de taxation. Quant à la déduction pour séjour hors du domicile, il remarque que l'invitation à laquelle le contribuable a été convié ressemble fortement à un repas de fin d'année, que la présence du contribuable à cette soirée n'était pas obligatoire car il s'agirait d'une soirée récréative, raison pour laquelle l'employeur n'aurait pas pris en charge les frais d'hôtel.

C. Le 30 novembre 2009, les époux X. ont interjeté recours contre la décision précitée en maintenant leurs conclusions. Ils observent notamment qu'ils doivent de nouveau ouvrir une procédure "parce que, comme indiqué par téléphone (...) suite à la décision de taxation du 23 avril 2009, la pratique soi-disant (cf. ci-dessous) a été unifiée au sein du Service cantonal des contributions et que la 1^{ère} classe ne serait plus admise sans exception". Ils relèvent pour le surplus que dans la décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions ne se prononce tout simplement pas sur la conformité de son refus à la LIFD et à ses textes d'application, cette dernière dépassant manifestement le cadre fixé par l'art. 9 al. 1 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) qui ne limite la déduction des frais de transport qu'à leur nécessité professionnelle. Ils ajoutent que le temps passé dans le train, en 1^{ère} classe, est pleinement mis à contribution pour travailler, ce qui est impossible en 2^{ème} classe, et que le modèle de règlement de remboursement de frais pour les entreprises établi le 18 janvier 2008 par la Conférence suisse des impôts (ci-après : la CSI) prévoit expressément que tous les membres du personnel sont autorisés à voyager en 1^{ère} classe pour leurs déplacements professionnels. Quant au grief lié à la violation du principe de l'égalité de traitement et invoqué à titre subsidiaire, ils relèvent qu'ils ne souhaitent pas citer le nom de leur ami ayant obtenu, lui, la déduction qui leur est refusée, à moins d'obtenir l'assurance que sa situation fiscale ne sera pas modifiée. A titre très subsidiaire, ils requièrent l'octroi de la déduction de la 1^{ère} classe "tant que la soi-disant nouvelle pratique uniforme (n'autorisant la déduction que de la 2^{ème} classe) ne sera pas passée de la déclaration d'intention à la réelle et concrète application pratique". S'agissant de la déduction pour frais de séjour hors du domicile (une nuit d'hôtel au lieu de travail), les recourants relèvent que la participation à une soirée de fin d'année organisée par l'employeur du recourant est fortement conseillée en particulier dans la période difficile que le secteur a connu depuis l'automne 2008. Ils ajoutent que l'employeur n'avait pas à payer pour les frais supplémentaires découlant du choix de ses employés d'habiter loin de leur lieu de travail, ces frais pouvant être déduits dans le canton de domicile dans la mesure où leur caractère professionnel est démontré.

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 4 décembre 2009 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 14 janvier 2010, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours en ce qui concerne la déduction pour frais de déplacement et à son admission en ce qui concerne la déduction pour frais de séjour hors du domicile, la déduction des 135 francs pour une nuit d'hôtel étant admis. Il relève que dans l'arrêt 2C_820/2008 dont se prévaut le recourant, le Tribunal fédéral considère comme n'étant pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique de sorte le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques (consid. 6.1). Cet arrêt lui semble, sous cet angle, plutôt accréditer la position du fisc qui n'opère pas de distinction en fonction de la longueur du trajet. Le Service cantonal des contributions observe également que le recourant n'indique pas en quoi la limitation à la 2^{ème} classe violerait la limitation aux frais nécessaires cités par la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995¹, et estime que l'ordonnance cantonale du 14 septembre 2006 ne viole pas le droit supérieur dans le sens qu'elle ne fait qu'interpréter la notion du terme nécessaire de l'art. 27 al. 1 let. a de la loi fiscale cantonale. S'il ne conteste pas le fait que le recourant utilise le temps de parcours pour travailler, le Service cantonal des contributions est toutefois d'avis qu'il ne s'agit pas d'un argument pour admettre une déduction en 1^{ère} classe. Quant à la référence faite au modèle de règlement de remboursement des frais de la CSI, il relève que l'on n'y vise pas les trajets entre le domicile et le lieu de travail, mais les déplacements professionnels qui font partie intégrante de l'activité exercée par le contribuable. Et de préciser que dans le premier cas, il s'agit de frais demandés en déduction par le contribuable dans sa déclaration d'impôt sous le code 2.11 tandis que dans l'autre cas, il s'agit de frais remboursés par l'employeur dans le cadre de tâches professionnelles. Sur le grief lié à l'égalité de traitement, le Service cantonal des contributions expose en substance que la déduction de la 1^{ère} classe ne constitue pas une pratique admise et appliquée par le fisc même s'il n'est pas exclu que des cas isolés aient échappé à la règle; ils doivent alors être rangés dans les erreurs de taxation.

Les recourants ont déposé leurs contre-observations le 31 janvier 2010. Ils remarquent en substance que l'importante différence de prix entre la 1^{ère} et la 2^{ème} classe ne se justifie que par la différence de confort, les deux classes étant équipées de prises pour le travail sur notebook et de voitures silence et la 1^{ère} classe ne bénéficiant d'aucun service supplémentaire par rapport à la 2^{ème} classe. Les recourants estiment qu'étant donné la différence de tarif qui empêche les jeunes d'utiliser la 1^{ère} classe, celle-ci est de fait plus calme, nettement moins bruyante et permet ainsi une meilleure concentration pour travailler. Ils ajoutent que les voitures silence ne bénéficient pas d'une isolation supplémentaire les protégeant des bruits environnants mais sont uniquement des zones dans lesquelles les usagers sont priés de respecter le silence. Quant à l'ATF 2C_820/2008, il ne s'agit que de l'une des nombreuses décisions du Tribunal fédéral rappelant qu'est arbitraire une décision qui, par son schématisme, ne tient pas compte des situations particulières et rappelant également qu'en droit fiscal, l'égalité de traitement se concrétise par les principes d'universalité de l'impôt et de l'égalité de l'imposition. Les recourants exposent encore que le modèle de règlement de remboursement de frais pour les entreprises, établi le 18 janvier 2008 par la CSI dans le cadre d'une unification des pratiques cantonales, confirme simplement qu'on ne peut travailler qu'en 1^{ère} classe, et que c'est cette classe qui doit être remboursée par l'employeur lors d'un déplacement professionnel. Et d'ajouter que selon la CSI, lorsque le train est utilisé pour travailler, c'est la 1^{ère} classe qui doit être utilisée, la différence de

¹ disponible sur la page <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=fr>

prix ne représentant pas du salaire déguisé étant donné la nécessité de cette classe pour travailler dans de bonnes conditions.

Le 12 février 2010, le Service cantonal des contributions invité à faire part de ses ultimes remarques éventuelles, a renvoyé à ses observations sur recours en considérant que le recourant n'apportait pas d'éléments nouveaux.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (607 2009-47)

1. Le recourant revendique la déduction de 135 francs pour une nuit d'hôtel passée au lieu de travail à l'occasion d'un souper du personnel. Dans ses observations du 14 janvier 2010, l'autorité intimée s'est déclarée disposée à admettre cette déduction même si, à son avis, il s'agit d'une dépense qui aurait dû être prise en charge par l'employeur. Il est pris acte de la proposition de dite autorité. Le recours est admis sur ce point. Seule reste donc à examiner la question de la déduction des frais de déplacement.

2. a) Selon l'art. 26 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent déduire leurs frais professionnels de leur revenu imposable. Sont déductibles à ce titre notamment les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let c). Les frais professionnels mentionnés aux let. a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant justifier des frais plus élevés dans les cas des let. a et c (al. 2).

S'agissant des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, l'art. 5 al. 1 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 (Ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1) dispose que, 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.

b) De façon générale, toutes les dépenses qui sont nécessaires à l'obtention du revenu et qui ont un rapport de causalité directe avec lui (art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur les frais professionnels) constituent des frais professionnels au sens de l'art. 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). La notion de nécessité doit être interprétée ici largement. Le Tribunal fédéral n'exige pas que le contribuable n'ait pas pu acquérir le revenu du travail sans la dépense litigieuse. Sont plutôt considérées en général comme frais d'acquisition nécessaires, les dépenses dont l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne ou les diminutions de fortune (dépenses ou frais) qui sont essentiellement provoquées ou rendues indispensables par la réalisation du revenu (définition dite causale des frais d'acquisition). L'on ne peut toutefois en conclure que l'ensemble des frais liés d'une manière ou d'une autre à la réalisation du revenu serait déductible de façon illimitée. Au contraire, ces frais doivent être provoqués ou causés essentiellement par des motifs professionnels ou dans un but de réalisation du revenu. Il importe surtout de distinguer les frais d'acquisition du revenu

provenant d'une activité lucrative des frais d'entretien du contribuable, lesquels constituent des dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu mais à la satisfaction de besoins personnels et représentent alors une utilisation du revenu (voir ATF 124 II 29 traduit *in* RDAF 1999 II 113 ss ainsi que les jugements 2P.254/2002 du 12 mai 2003 *in* StE 2003 B. 22.3 n. 76, 2C_440/2009 du 8 janvier 2010 et les nombreuses références à la doctrine et à la jurisprudence).

La preuve des faits annulant ou diminuant la charge fiscale - et les frais professionnels en font partie - incombe par principe au contribuable qui ne doit pas simplement les invoquer mais également les justifier (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et 273 consid. 3c/aa).

c) La doctrine et la jurisprudence ne répondent pas de manière unanime à la question de savoir si, lors de l'utilisation des transports publics, ce sont, le cas échéant, les frais d'un billet de 1^{ère} classe ou seulement ceux de la 2^{ème} classe qui sont déductibles en tant que "dépenses effectives" (aussi bien en ce qui concerne l'IFD que pour les dispositions analogues des lois fiscales cantonales). Tandis que certains auteurs ne s'expriment pas du tout à ce sujet, P. LOCHER (*Kommentar zum DBG*, I. Teil, Therwil/Bâle 2001, ad art. 26 n. 8) considère que s'il est prouvé qu'un billet de 1^{ère} classe a effectivement été acheté, ces frais sont alors déductibles sans réserve. M. SCHWEIGHAUSER par exemple (*in* P. Nefzger / M. Simonek / T. Wenk, *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft*, Basel 2004, ad § 29 n. 9), selon qui aucune condition particulière n'est nécessaire pour admettre la déduction des frais des transports publics et pour qui les frais effectifs y afférents peuvent être déduits, semble également parvenir à cette conclusion. Plus réservés, mais sans s'exprimer de manière catégoriquement négative, F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H.-U. MEUTER (*Handkommentar zum DBG*, 2^{ème} éd., Zürich 2009, ad art. 26 n. 121 et *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2^{ème} éd., Zürich 2006, ad § 26 n. 119) partent du principe que les frais d'un abonnement de 2^{ème} classe sont déductibles. Ils soulignent que l'utilisation de la 1^{ère} classe trouve plutôt rarement sa justification dans l'exercice de la profession. Si le contribuable utilise la 1^{ère} classe uniquement pour ses besoins personnels, les frais supplémentaires qui en découlent doivent être qualifiés de frais d'entretien privés. Quoi qu'il en soit, la déductibilité des frais pour la 1^{ère} classe presuppose dans chaque cas qu'ils soient prouvés. P. FUNK (*in* M. Klöti-Weber / D. Siegrist / D. Weber, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3^{ème} éd., Muri-Bern 2009, ad § 35 n. 7) observe que la pratique des cantons est très diverse. Alors que certains cantons n'admettent les frais du billet de 1^{ère} classe que lorsque des circonstances particulières (par ex. handicap physique) le justifient, le canton d'Argovie tient compte des frais en question, selon sa jurisprudence, déjà sur la base d'une démonstration crédible que le parcours pour se rendre au travail avec les transports publics est effectué en 1^{ère} classe. Un coup d'œil complémentaire sur les pratiques établies (directives internes) permet de constater au demeurant que différents cantons autorisent sans autre la déduction du billet de 1^{ère} classe lorsque les frais effectifs y relatifs sont prouvés (par ex. Grisons, Soleure et Lucerne).

Apparemment, le Tribunal fédéral n'a encore jamais eu à examiner cette question de manière détaillée. Il a noté en marge d'un arrêt du 23 juillet 2004 (2A.411/2004) qu'une déduction plus élevée se justifiait, le cas échéant, lorsque le contribuable voyageait effectivement en train et pouvait faire valoir des motifs professionnels pour l'utilisation de la 1^{ère} classe. Dans un arrêt 4F 94 216 non publié du 27 décembre 1994, le Tribunal administratif du canton de Fribourg n'a pas exclu de manière absolue la déduction des

frais de billet en 1^{ère} classe. Il a considéré uniquement, mais tout de même, que la pratique du Service cantonal des contributions, en tant qu'elle retient comme frais de transport nécessaires les frais de train en 2^{ème} classe, correspondait *dans son principe* à la volonté du législateur. Quant à une éventuelle exception, il a ensuite exposé que dans le cas d'espèce, l'on ne voyait pas pourquoi le voyage de Kerzers à Berne ne pouvait pas s'effectuer en 2^{ème} classe.

Avec le Tribunal fédéral et la doctrine dominante, il faut partir d'une définition large des frais d'acquisition (dépenses nécessaires). Dès lors, cela correspond à une interprétation raisonnable de la norme applicable que d'admettre les frais de billet en 1^{ère} classe au moins lorsqu'ils sont prouvés et lorsque l'utilisation de la 1^{ère} classe ne correspond pas seulement à un besoin personnel mais qu'elle peut se baser sur des motifs professionnels. Cette dernière exigence d'un lien professionnel peut notamment être admise lorsque la 1^{ère} classe dans les transports publics offre un milieu propice (dans le meilleur des cas en voiture silence) à l'exécution de travaux professionnels dans une mesure importante et de manière efficace. A cet égard, peut servir de critère de délimitation le gain de temps substantiel réalisé grâce au travail effectué dans le train sans être dérangé. Le gain de temps substantiel - ou à l'inverse le temps qui est perdu - est d'ailleurs également pris comme critère pour savoir si l'utilisation des transports publics pourrait être exigée ou non lorsqu'il s'agit d'admettre la déduction éventuelle des frais d'un véhicule privé. A cela s'ajoute le fait qu'avec cette prise en considération exceptionnelle des frais supplémentaires de la 1^{ère} classe, on assure une égalité de traitement par rapport à chaque contribuable dont l'employeur met à disposition un abonnement général en 1^{ère} classe pour des raisons professionnelles sans que cela ne soit mis en question fiscalement (voir CSI², Modèle de règlements des remboursements de frais pour des entreprises et pour des organisations non-profit, circulaire n° 25 du 18 janvier 2008, en particulier ch. 2.1, ainsi que le guide pour l'établissement du certificat de salaire ou l'attestation de rentes, ch. 9). De plus, sous cet aspect de l'égalité de traitement, l'on ne doit pas ignorer que lors de la prise en compte éventuelle des frais d'un véhicule privé (à cause de l'impossibilité à utiliser les transports publics), la possibilité est même offerte au contribuable de faire valoir des frais dépassant le forfait au km. Il s'avère ainsi difficile d'approuver le fait que des mesures particulièrement sévères devraient prévaloir en cas d'utilisation des transports publics. Sur la base de ces considérations, la déductibilité de la 1^{ère} classe vient d'être admise à certaines conditions dans un arrêt du 16 février 2011 (ATC 607 2010 20 et 21 à publier sur Internet, consid. 1c).

3. En l'espèce, le recourant, cadre auprès d'une banque privée, exerce une profession qui implique manifestement des travaux pouvant, dans des conditions appropriées, facilement être accomplis dans le train. D'autre part, il passe environ 2 heures 50 par jour dans le train, soit près de 14 heures par semaine. Par conséquent, l'on ne saurait mettre en doute le gain de temps substantiel résultant du fait qu'il accomplit de nombreux travaux (travaux professionnels ou de perfectionnement) pendant ses heures de train quotidiennes puisqu'il y trouve un environnement calme. De plus, le recourant a prouvé qu'il a effectivement payé 4'850 francs en 2008 pour l'acquisition d'un abonnement général en 1^{ère} classe en joignant à sa déclaration d'impôt une copie de sa quittance d'achat. Il s'ensuit que les frais pour l'acquisition de cet abonnement peuvent être déduits de son revenu, aucune part privée n'ayant à être imputée du montant payé conformément à la pratique (voir sur ce dernier point le modèle de règlements précité

² voir <http://www.steuerkonferenz.ch/>

ainsi que l'arrêt du Tribunal cantonal de Bâle-Campagne du 2 avril 2008, BStPra 2008 p. 334, consid. 4.5.2 et 4.5.5)

4. Vu le sort du litige (voir art. 144 al. 1 LIFD) et en application de l'art. 133 code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), il n'est pas perçu de frais.

II. Impôt cantonal (607 2009-48)

5. Comme pour le recours formé en droit fédéral, il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée d'accorder au recourant la déduction des 135 francs pour une nuit d'hôtel à l'issue d'un souper du personnel et revendiquée au titre de frais de séjour hors du domicile. Le recours formé en droit cantonal est également admis sur ce point.

6. a) En droit cantonal, l'art. 27 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) a une teneur similaire à celle de l'art. 26 LIFD : en cas d'activité lucrative dépendante, les frais qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let c). Les frais professionnels mentionnés aux let. a à c sont estimés forfaitairement par la Direction des finances; dans les cas de l'alinéa 1 let. à et c, le contribuable pouvant justifier des frais plus élevés (al. 2).

Les dispositions d'exécution de droit cantonal sont contenues dans l'ordonnance la Direction des finances du 14 décembre 2006 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (l'ordonnance cantonale; RSF 631.411).

Au niveau cantonal également, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des faits qui justifient la déduction des frais professionnels dont il demande la déduction.

b) Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (voir M. REICH in M. Zweifel / P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^{ème} éd., Bâle 2002, ad art. 9 n. 4).

L'art. 3 al. 2 let. a de l'ordonnance cantonale dispose certes que la déduction correspond aux "frais effectifs (2^e classe)" (voir aussi l'art. 2 qui ne prévoit pas, dans ce cas, la possibilité de prouver des frais plus élevés). Comme cela a été relevé dans l'arrêt du 16 février 2011 précité (consid. 3b), cette disposition d'exécution se fonde sur une interprétation trop étroite de la définition légale de nécessité (frais nécessaires au sens de l'art. let. a 27 LICD). D'autre part, en lien avec l'art. 2 de l'ordonnance cantonale, elle contredit le sens clair de l'art. 26 al. 2 LICD qui, dans le cadre de la délégation d'une estimation forfaitaire à la Direction concernée, prévoit expressément la possibilité de prouver des frais plus élevés pour les frais de transport selon l'al. 1 let. a. Il n'y est pas prévu de différence restrictive entre l'utilisation des transports publics ou celle d'un véhicule privé, si bien que dans chaque cas de forfait ou de détermination schématique des frais de transport (sous laquelle tombe également la déduction du billet de 2^{ème} classe prévue par l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance cantonale), la preuve de dépenses professionnelles nécessaires plus élevées doit rester possible. Une ordonnance

d'exécution doit respecter le cadre donné par la norme contenue dans le droit supérieur. La Direction des finances ne peut donc pas introduire une redéfinition plus restrictive des frais d'acquisition déductibles. Par conséquent, même si l'art. 2 de l'ordonnance cantonale ne reprend pas le principe inscrit dans la loi selon lequel il est possible de prouver que les frais supportés dépassent la fixation forfaitaire dans cette situation, le recourant est en droit de justifier qu'il assume des frais plus élevés, en l'occurrence du fait qu'il se justifie de voyager en 1^{ère} classe pour des motifs professionnels.

Il s'ensuit que pour l'impôt cantonal également, le recourant peut prétendre au vu des circonstances à la déduction de ses frais de train en 1^{ère} classe puisqu'il a apporté la preuve qui lui incombe.

Le recours formé au niveau cantonal est admis lui aussi.

7. Vu le sort du litige (voir art. 131 CPJA) et en application de l'art. 133 CPJA, il n'est pas perçu de frais.

Le P r é s i d e n t p r o n o n c e :

en application des art. 100 let. c CPJA et 186 LICD

I. Impôt fédéral direct (607 2009-47)

1. Le recours est admis. La déduction pour frais de repas et de séjour hors du domicile est augmentée de 135 francs et la déduction pour frais de transport est portée de 3'100 francs à 4'850 francs.
2. Il n'est pas perçu de frais.

II. Impôt cantonal (607 2009-48)

3. Le recours est admis. La déduction pour frais de repas et de séjour hors du domicile est augmentée de 135 francs et la déduction pour frais de transport est portée de 3'100 francs à 4'850 francs.
4. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais, par 270 francs, est restituée aux recourants.

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