



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2018 57

604 2018 58

Arrêt du 26 avril 2019

Cour fiscale

Composition

Président : Marc Sugnaux
Juges : Dina Beti, Daniela Kiener
Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; déduction pour frais de déplacement; effet de la limitation de cette déduction au niveau fédéral sur le revenu d'un fonctionnaire fédéral au bénéfice d'un véhicule de service; égalité de traitement

Recours du 21 juin 2018 contre la décision sur réclamation du 22 mai 2018 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016

considérant en fait

A. A. _____ est marié et père de trois enfants à charge. Il occupe un poste de haut fonctionnaire au sein de l'armée. Pour la période fiscale 2016, A. _____ et son épouse ont annoncé des revenus de, respectivement, CHF 181'792.- et CHF 87'256.-. Sous le code 2.110, ils ont revendiqué uniquement les frais pour les kilomètres parcourus par l'épouse de A. _____ entre leur domicile et son lieu de travail à B. _____, soit CHF 7'336.-. Le revenu imposable déclaré sous le code 7.910 s'élevait à CHF 185'967.-.

Le 23 mai 2017, A. _____ et son épouse ont été invités à communiquer au Service cantonal des contributions divers documents et renseignements, et à préciser en particulier à quel endroit se passait le 50% de service interne dans la mesure où le certificat de salaire du contribuable mentionnait une part de service externe de 50%.

Par courrier du 5 juin 2017, A. _____ a répondu que le service interne se passait à son bureau situé à C. _____ à D. _____.

Par taxation ordinaire du 17 août 2017, un revenu de CHF 5'392.- a été ajouté au revenu soumis à l'impôt fédéral direct sous le code 3.420 "Véhicule de fonction". Le Service cantonal des contributions s'en est expliqué de la manière suivante :

"Avec le plafonnement à CHF 3'000.- des frais de transport pour l'IFD, la différence entre l'avantage que représente le transport gratuit domicile-lieu de travail et le plafond de CHF 3'000.- est considéré comme un revenu imposable.

Selon certificat de salaire, service externe 50%.

E. _____ - D. _____ : 56 km x 2 trajets x 110 jours = 12'320 km

(10'000 km x CHF 0.70) + (2'320 km x CHF 0.60) = CHF 8'392.-

CHF 8'392.- ./ CHF 3'000.- = CHF 5'392.-".

L'impôt fédéral direct dû par A. _____ et son épouse a été fixé à CHF 12'589.- après déduction sur impôt de CHF 753.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 206'011.- et leur impôt cantonal sur le revenu à CHF 20'773.30 pour un revenu imposable de CHF 193'923.-.

B. Le 15 septembre 2017, A. _____ a formé réclamation afin qu'une déduction de CHF 7'884.- pour 11'440 km (pour 52 km x 2 trajets x 110 jours) lui soit accordée sous le code 2.110 (CHF 3'000.- pour l'IFD), et de supprimer les CHF 5'392.- imposé sous le code 3.420. Il a fait valoir notamment qu'il ne disposait pas d'un véhicule à titre gratuit dans la mesure où un forfait mensuel de CHF 280.- était déduit de son salaire. Il a par ailleurs expliqué les raisons pour lesquelles il estimait que l'imposition sur les voitures de fonction des militaires de carrière était à son sens injuste.

Par décision du 22 mai 2018, le Service cantonal des contributions a très partiellement admis la réclamation précitée. S'agissant du code 2.110, il a confirmé qu'aucune déduction ne devait être accordée au contribuable pour ses trajets entre domicile et lieu de travail. Il a rappelé que le contribuable n'avait indiqué aucun montant à ce titre sous le code 2.110 de la déclaration d'impôt et qu'il disposait d'un véhicule de service moyennant un forfait mensuel de CHF 280.- pour utilisation privée, l'utilisation professionnelle étant entièrement prise en charge par l'employeur. Quant au revenu provenant de la mise à disposition du dudit véhicule ajouté sous le code 3.420

pour l'impôt fédéral direct, le Service cantonal des contributions en a arrêté le montant à CHF 5'174.- au lieu des CHF 5'392.- initialement taxés. Tenant compte des km annoncés par A. _____ (52.7 km pour un trajet simple) en opérant une moyenne par rapport aux km retenus dans le calcul du taxateur (56 km), il a fixé la distance pour un trajet simple à 54,35 km. Pour le reste, il a expliqué que cette imposition d'un revenu sous le code 3.420 au niveau de l'impôt fédéral direct se justifiait dans la mesure où le contribuable était avantagé par rapport à un pendulaire effectuant des trajets d'une certaine importance (par ex. 30 km par trajet simple) mais ne disposant pas d'un véhicule de service et qui ne peut déduire que CHF 3'000.- pour cet impôt.

C. A. _____ a interjeté recours à l'encontre de cette décision par acte posté le 21 juin 2018 en prenant les conclusions suivantes :

"1. Rectifier le nombre de km pour le trajet E. _____, F. _____ - D. _____, C. _____ (pl parc): il est de 52 km (voir annexe calculé avec l'outil de la Confédération Twix Route) et correspond aux kilomètres effectifs. Vous avez indiqué 56 km.

52 km x 2 x 110 = 11'440 km ce qui équivaut à 7'884 CHF

Code 3.420 : 7'884 CHF - 3'000 CHF = 4'884 CHF (et pas 5'392 CHF)

2. d'accepter la déduction au code 2.110 (impôt cantonal) des frais de transport suivants, qui viendront en déduction de l'impôt cantonal : Code 2.110: 52 km x 2 trajets x 110 jours = 11'440 km ce qui équivaut à 7'884 CHF

3. de déduire au code 2.110 (IFD) 3'000 CHF, comme peut le faire tout autre citoyen ;

4. de supprimer au code 3.420, véhicule de fonction (3.420), la somme de 5'392 CHF indûment mentionnée et de la remplacer par 0 CHF".

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 26 juin 2018, a été déposée en temps utile.

Le Service cantonal des contributions a déposé ses observations le 26 septembre 2018 dans le délai prolongé à cet effet. Il maintient ses conclusions et relève pour le surplus et en bref que l'indemnité forfaitaire versée chaque mois par le recourant est due pour l'usage du véhicule de service à des fins privées, et non pas en contrepartie des trajets effectués entre le domicile et le lieu de travail. Il a détaillé son calcul de la valeur du revenu ajouté au revenu imposable soumis à l'impôt fédéral direct. Il a estimé ce revenu supplémentaire au montant correspondant au coût des déplacements professionnels (CHF 8'174.-) et en a retranché CHF 3'000.-.

L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours.

Une copie des observations du Service cantonal des contributions du 26 septembre 2018 a été communiquée pour information au recourant le 9 octobre 2018.

Le 5 mars 2019, le recourant qui avait demandé à être entendu, a été invité à préciser s'il souhaitait qu'une séance de débats publics soit prévue à cet effet.

Par courrier du 2 avril 2019, celui-ci a indiqué qu'après mûre réflexion, il renonçait à être entendu. Il a formulé des contre-observations en exposant de manière détaillée qu'il était possible, contrairement à ce que soutenait le Service cantonal des contributions, de déduire pour l'impôt cantonal les frais de transport entre domicile et lieu de travail comme le prévoyaient les directives cantonales bernoises.

en droit

Procédure

1. Le recours, posté le 21 juin 2018 contre la décision du 22 mai 2018, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2018 57)

2.

Sont litigieuses en l'espèce, la déduction pour frais de déplacement et l'imposition du revenu résultant de la mise à disposition d'un véhicule de service.

2.1. Selon l'art. 17 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.

2.1.1. Tous les avantages appréciables en argent découlant d'un rapport de travail constituent des revenus imposables au titre de l'activité lucrative dépendante, qu'ils prennent la forme de prestations en espèces, de prestations en nature (pension, logement, *usage privé d'une voiture de service*, aménagement d'un logement en Suisse d'un expatrié, etc.) ou d'autres prestations appréciables en argent (octroi de prêts sans intérêt, mise à disposition d'un logement à un prix de faveur, prise en charge par l'employeur des impôts à la source ou des honoraires relatifs aux conseils juridiques et fiscaux fournis à l'employé, etc.) (ECKERT, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 17 n. 15).

2.1.2. Depuis l'introduction du nouveau certificat de salaire le 1^{er} janvier 2007, la portée de l'art. 17 LIFD est largement concrétisée par l'introduction du nouveau certificat de salaire ainsi que par les directives y relatives ([Guide d'établissement du certificat de salaire](#) disponible à l'adresse www.estv.admin.ch sous les onglets Impôt fédéral direct, Services, Formulaire, Certificat de salaire). Ces directives précisent la méthode de calcul de cette forme de revenu en nature imposable (ECKERT, art. 16 n. 53) qu'est l'avantage appréciable en argent provenant de l'usage d'un véhicule de service aux frais de l'employeur. Ainsi, les directives sur le nouveau certificat de salaire précisent la méthode de calcul de cet avantage appréciable en argent (part privée correspondant en principe à 0,8% par mois du prix d'achat hors TVA du véhicule, minimum CHF 150.- par mois) (ECKERT, art. 17 n. 23). Toutefois, la part privée peut également être déterminée à sa valeur effective. A cette fin, l'employé doit tenir un journal de bord. La part privée à déclarer dans le certificat de salaire est le produit des kilomètres parcourus à titre privé (sans les trajets entre domicile et lieu de travail) par le barème kilométrique correspondant (70 ct par km; voir [Guide d'établissement du certificat de salaire](#), Cm. 23).

2.2. Aux termes de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, peuvent être déduits au titre de frais professionnels les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de CHF 3'000.-. Cette limitation à CHF 3'000.- est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016 (période fiscale ici en cause).

2.2.1. Pour régler en détail l'exécution de l'art. 26 LIFD, le Département fédéral des finances a arrêté l'ordonnance 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'ordonnance sur les frais professionnels). Selon son art. 1, les dépenses professionnelles déductibles sont les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité avec lui.

Pour la période fiscale 2016, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture est fixée à CHF 0.70 par kilomètre parcouru (voir art. 3 et annexe I de l'ordonnance sur les frais professionnels).

2.2.2. L'art. 26 LIFD et les ordonnances précitées sont un exemple d'application du principe de la praticabilité de l'impôt qui permet au législateur, dans une certaine mesure, de simplifier les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée (arrêt TF [2A.4/2006](#) du 26 juin 2006 consid. 6; voir aussi LOCHER, *Praktikabilität im Steuerrecht - unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern*, in *Steuerrecht : Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn*, 1995, p. 190 et les références citées). Les forfaits constituent ainsi des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système (arrêt TF [2C_440/2009](#) du 8 janvier 2010 consid. 5 et les références citées).

2.3. Le traitement fiscal de la prestation appréciable en argent résultant de l'usage privé d'une voiture de service a été modifié avec la limitation de la déduction pour frais de déplacement à CHF 3'000.- dès le 1^{er} janvier 2016.

2.3.1 L'autorité intimée relève dans ses observations sur le recours que, jusqu'à la période fiscale 2015, les personnes qui bénéficient gratuitement d'un véhicule professionnel ne devaient pas faire état de ce dernier dans la déclaration d'impôt, la part privée étant réservée.

Ne devait ainsi pas être déclaré l'avantage appréciable en argent provenant de la mise à disposition gratuite par l'employeur d'un véhicule de service pour les trajets privés de son employé au nombre desquels figurent aussi les trajets professionnels entre domicile et lieu de travail (à ne pas confondre avec les courses professionnelles effectuées pendant le travail). Et cela s'explique par le fait que s'il était déclaré, ce revenu devait être imposé après déduction des frais d'acquisition correspondants, à savoir la déduction des frais de déplacement entre domicile et lieu de travail. Il revenait dès lors au même que ce revenu soit déclaré et assorti de la déduction correspondante ou qu'il ne soit pas imposé et qu'aucune déduction correspondante ne soit déduite en parallèle.

2.3.2. L'autorité intimée expose ensuite qu'à partir de la période fiscale 2016, les personnes qui bénéficient gratuitement d'un véhicule professionnel doivent déterminer le nombre de kilomètres parcourus annuellement pour se rendre sur leur lieu de travail, de manière à établir la valeur économique de la prestation fournie par l'employeur par la mise à disposition du véhicule. Les montants dépassant CHF 3'000.- sont ajoutés au revenu du contribuable pour la détermination du revenu imposable à l'IFD.

Dans une "[Communication-002-D-2016-f](#) du 15 juillet 2016 - Nouveautés dans le certificat de salaire à compter du 1^{er} janvier 2016 : Déclaration de la part de travail en service externe des collaborateurs qui disposent d'un véhicule commercial" (disponible sur le site internet de la Conférence suisse des impôts (CSI) : www.steuerkonferenz.ch sous les onglets Certificat de salaire, Notices et informations pratiques), l'Administration fédérale des contributions précise qu'à compter de la période fiscale 2016, les employés ne peuvent plus déduire, dans le cadre de l'impôt fédéral direct, que CHF 3'000.- par an pour les trajets qu'ils effectuent entre leur domicile et leur lieu de travail. Cette limitation de la déduction des frais de transport déploie également des effets sur l'établissement des certificats de salaire, puisque les employeurs doivent indiquer le pourcentage de l'activité externe des employés disposant d'un véhicule commercial. Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, les salariés ne peuvent maintenant déduire plus que CHF 3'000.- par an pour les trajets qu'ils effectuent entre leur domicile et leur lieu de travail. En ce qui concerne les salariés qui disposent d'un véhicule commercial, ils continueront de déclarer, pour l'utilisation privée dudit véhicule en dehors des trajets entre le domicile et le lieu de travail, une part privée de 0,8 pour-cent du prix d'acquisition par mois (hors TVA), soit de 9,6 pour-cent par an (voir [Guide d'établissement du certificat de salaire](#), Cm. 21 à 25). Si l'employé dispose d'un véhicule commercial et travaille à temps plein ou à temps partiel en service externe, l'employeur doit indiquer le pourcentage de l'activité externe au ch. 15 du certificat de salaire (voir [Guide d'établissement du certificat de salaire](#), Cm. 70). La mention du pourcentage de l'activité externe dans le certificat de salaire permet au collaborateur de déclarer plus facilement les trajets entre son domicile et son lieu de travail, car il ne doit déclarer que les jours durant lesquels il a parcouru le trajet entre son domicile et son lieu fixe de travail à bord de son véhicule commercial. La valeur de ces trajets est déclarée comme un autre revenu. Les frais effectifs de déplacement, mais CHF 3'000.- par an au maximum, peuvent être déduits du revenu ainsi déterminé.

2.3.3. Ce mode d'imposition de la prestation appréciable en argent résultant de l'utilisation du véhicule de service, basé sur la différence entre les frais de déplacement domicile et lieu de travail et le montant forfaitaire de CHF 3'000.-, s'explique par le fait que la part privée ne comprend pas les frais de déplacement aller et retour entre domicile et lieu de travail. L'imposition de l'avantage appréciable en argent résultant de l'utilisation privée du véhicule pour se rendre au travail s'effectue par le biais de la déclaration fiscale privée du salarié. Si l'employeur emploie du personnel occupé au service externe et met à sa disposition un véhicule de service, il doit désormais indiquer la part en pourcentage de l'activité externe au point 15 du certificat de salaire. Étant donné que ces salariés se déplacent souvent de leur lieu de résidence jusqu'au lieu où se situent leurs clients, ces déplacements ne sont pas considérés comme des trajets entre domicile et lieu de travail (privés) et la déduction pour ces trajets entre domicile et lieu de travail est donc réduite en conséquence (KNÜSEL / SUTER *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3^e éd., 2017, art. 17 n. 20).

3.

3.1. Il ressort du dossier constitué que le certificat de salaire du recourant comporte une coche dans la rubrique "*F Transport gratuit entre le domicile et le lieu de travail*". Sous le ch. "15. Observations", il est mentionné que la part de service externe est de 50%, déterminée de manière forfaitaire. Par ailleurs, l'annexe 03 "*Revenus d'activité Frais d'acquisition*" jointe à la déclaration d'impôt, sous la rubrique "*Véhicule de fonction (informations nécessaires pour l'impôt fédéral direct)*", a été complétée par le recourant comme il suit : "*Je paie Fr. 280.00 par mois pour*

la voiture et Fr. 65.00 par mois pour la place de parc, soit 12 mois à Fr. 345.00 = Fr. 4'140.00 par année".

3.1.1. Le traitement des frais de déplacement du recourant est réglé par l'ordonnance du Département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports (DDPS) du 9 décembre 2003 sur le personnel militaire (O pers mil; [RS 172.220.111.310.2](#)). Dans le chap. 7, sous la note marginale "*Trajets entre le lieu de domicile, le lieu de travail et le lieu d'engagement, et voyages payés pour visites*", l'art. 25 O pers mil précise que pour les détenteurs d'un véhicule de service personnel selon l'art. 30, les trajets effectués entre le lieu de domicile, le lieu de travail et le lieu d'engagement sont considérés comme des déplacements de service. L'art. 35 al. 3 O pers mil prévoit que la Confédération assume les coûts engendrés par les déplacements de service et que le chef de l'armée fixe, en accord avec le Secrétariat général du DDPS, le montant du forfait mensuel que doit verser le détenteur pour ses déplacements privés.

3.1.2. Il convient donc de retenir en l'espèce que les frais pour les déplacements du recourant entre son domicile et son lieu de travail sont pris en charge par son employeur en tant qu'ils constituent des déplacements de service et ne sont pas couverts par le forfait mensuel de CHF 280.- retenus sur son salaire (au contraire de ses autres déplacements privés). Le fait, comme il le relève dans ses contre-observations du 2 avril 2019, que le trajet entre le lieu de domicile et le lieu de travail ne compte pas comme temps de travail n'y change rien.

3.2. L'autorité intimée a ajouté au revenu imposable du recourant et de son épouse un montant de CH 5'174.- en se référant à la Communication du 15 juillet 2016 précitée. Elle a exposé dans la décision attaquée que cette nouvelle pratique, due à la limitation de la déduction fédérale pour frais de déplacement à CHF 3'000.-, se fonde sur des motifs d'égalité entre contribuables. Ainsi, à partir d'une certaine distance entre domicile et lieu de travail, le contribuable soumis à l'impôt fédéral direct qui bénéficie d'une voiture de service se retrouve avantagé par rapport à celui qui ne bénéficie pas d'un tel véhicule.

3.2.1. En l'occurrence, il ressort du certificat de salaire établi par l'employeur du recourant que celui-ci travaille à raison de 50% en service externe. Il est précisé que cette part a été déterminée de manière forfaitaire et qu'elle a été agréée par l'administration du Canton de Berne, où se situe le lieu de travail. Cela permet de retenir comme établi que le recourant, à concurrence de la moitié de ses jours de travail, se rend directement de son domicile à son lieu de travail et effectue également directement le trajet de retour. Pour ces jours-ci, la mise à disposition du véhicule de service pour les trajets entre domicile et lieu de travail - sans que cela n'entre dans le forfait retenu sur le salaire du recourant - constitue une prestation appréciable en argent. Conformément à l'art. 17 LIFD, cet avantage constitue un revenu imposable. Et conformément à la règle de l'imposition selon le revenu net, l'imposition intervient après déduction des frais d'acquisition correspondants, soit les frais de déplacement entre domicile et lieu de travail dont la déduction n'est désormais admise qu'à concurrence de CHF 3'000.-. En ne réduisant que de CHF 3'000.- le montant de la prestation imposable, l'autorité intimée place ainsi le recourant dans la même situation que le contribuable qui ne peut désormais déduire que CHF 3'000.- au titre de frais de déplacement. On aboutit du reste au même résultat dans la situation où, en lieu et place d'accorder une prestation appréciable en argent sous la forme de la mise à disposition d'un véhicule de service, l'employeur verse une rémunération en espèces destinée à couvrir les frais d'utilisation d'un véhicule privé pour les trajets entre domicile et lieu de travail : l'employé est alors imposé sur les espèces reçues et ne déduit que CHF 3'000.- pour ses frais de déplacement.

L'imposition du revenu constitué par la mise à disposition d'un véhicule de service pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail à concurrence de 110 jours par an doit en conséquence être confirmée sur le principe. A cet égard, les explications du recourant selon lesquelles il devrait être tenu compte des conditions d'engagement des militaires de carrière n'y changent rien. En particulier, la règle selon laquelle ceux-ci peuvent être tenus d'accepter un transfert de poste avec un autre lieu de travail est comparable aux clauses de mobilité qui sont intégrées dans nombre de contrats de travail. Quant au fait invoqué de devoir utiliser en cas de besoin le véhicule de service pour des déplacements durant la journée de travail n'est pas propre aux militaires professionnels. Ce qui est déterminant, c'est que travailleur qui dispose d'un véhicule de service mis à disposition gratuitement par son employeur pour effectuer les trajets entre son domicile et son lieu de travail bénéficie de ce fait d'un avantage par rapport à celui qui doit financer lui-même ces trajets.

3.2.2. L'autorité intimée a estimé la valeur de cet avantage sur la base, non pas des 52 km indiqués par le recourant, mais de 54,35 km par trajet. Après consultation des résultats donnés par trois logiciels différents, elle a retenu le résultat le plus court à juste titre. Ce chiffre de 54,35 km peut être maintenu.

Le montant obtenu sur cette base correspond à CHF 8'174.- : 11'957 km (54.35 km x 2 trajets x 110 jours pour 50 % au lieu de travail) dont le coût se calcule à raison de 10'000 km à CHF 0.70 (CHF 7'000.-) et de 1'957 km à CHF 0.60 (CHF 1'174.20). Certes, ce tarif dégressif (qui prévalait jusqu'au 31 décembre 2015, soit la période fiscale précédant la période ici en cause) ne ressort plus de l'ordonnance sur les frais professionnels dans sa version actuelle. Dans la mesure où l'application de ce tarif n'a qu'un effet réduit et s'avère favorable au recourant qui ne l'a pas contestée, elle peut toutefois être confirmée.

L'imposition d'un montant de CHF 5'174.- au titre de prestation appréciable en argent résultant de l'utilisation du véhicule de service pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail, après réduction du montant de CHF 3'000.- correspondant à la déduction maximale octroyée au niveau fédéral pour ces trajets, doit ainsi être maintenue.

4.

4.1. Le recourant se plaint du fait que les officiers et sous-officiers de carrière ne sont pas traités de façon identique dans le canton de Fribourg car ces déductions ou des déductions partielles sont admises pour certains d'entre eux.

Le principe d'égalité, inscrit à l'art. 8 Cst. féd., est violé si ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique ou si ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (voir ATF [129 I 113](#) consid. 5.1 et les arrêts cités). Par ailleurs, le principe de la légalité (voir art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst. féd.) prévaut sur celui de l'égalité; en conséquence, le justiciable ne peut généralement pas prétendre à l'égalité dans l'illégalité, à moins qu'il y ait lieu de prévoir que l'administration persévérera, à l'avenir, dans l'inobservation de la loi (voir ATF [126 V 390](#) consid. 6a; [125 II 152](#) consid. 5; [122 II 446](#) consid. 4a et les références citées).

En l'espèce, le recourant n'indique pas quel autre officier aurait bénéficié, totalement ou partiellement, de la déduction litigieuse, de telle sorte qu'il ne donne pas à la Cour de céans les moyens d'examiner ce grief.

4.2. Le recourant se plaint également du fait que les directives concernant les véhicules professionnels sont traitées de façon différente d'un canton à l'autre, notamment en Valais, alors qu'elles concernent un impôt fédéral. Il convient cependant de constater, contrairement à ce que

semble souhaiter le recourant, que les autorités fiscales fribourgeoises ne sont pas tenues de s'aligner sur la pratique de l'Administration fiscale valaisanne en la matière. En effet, au vu de leur souveraineté fiscale, les cantons ne sont pas liés par la pratique des autres cantons (voir arrêt TF [2C_589/2007](#) du 9 avril 2008 publié *in* StE 2008 B 22.3 n° 96 consid. 4.3).

5.

5.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF [150.12](#); Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-.

Impôt cantonal (604 2018 58)

6.

6.1. Au niveau cantonal, seule est litigieuse la déduction pour frais de déplacement.

6.2. Comme en matière d'impôt fédéral direct, l'art. 18 al. 1 LICD prévoit lui aussi que sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.

Selon l'art. 27 al. 1 let. a LICD, peuvent être déduits au titre de frais professionnels les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Contrairement au droit fédéral, cette déduction n'est pas limitée à CHF 3'000.-.

6.3. En l'espèce, selon ce qui a été exposé ci-dessus (consid. 3.1ss), le recourant n'a pas assumé la charge des frais de déplacement entre son domicile et son lieu de travail. Il n'a dès lors pas droit à la déduction cantonale y relative.

L'on notera pour le surplus que le revenu constitué par la mise à disposition d'une voiture de service gratuitement pour les déplacements entre domicile et lieu de travail ne figure pas dans l'avis de taxation pour l'impôt cantonal. Cela s'explique par le fait que le revenu en question, s'il était imposé, serait neutralisé par la déduction des frais d'acquisition correspondants, à savoir la déduction (non limitée à CHF 3'000.-) des frais de déplacement entre domicile et lieu de travail (voir consid. 2.3.1).

6.4. Quant au grief lié à la différence de traitement réservé aux autres officiers dans le canton et à l'inégalité que le recourant dénonce dans l'octroi de la déduction litigieuse par différents cantons, il peut être renvoyé au consid. 4.

7.

7.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

7.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.-.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2018 57)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

II. Impôt cantonal (604 2018 58)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

III. Notification

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

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 26 avril 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteure :