

# FR\_GERICHTE 604 2014 97 vom 22. April 2016

FR Kantonsgericht, 2016-04-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2014\\_97](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_97)

FR: FR\_GERICHTE 604 2014 97 du 22 avril 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2014 97 del 22 aprile 2016

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

Déposé le 15 septembre 2014 contre une décision sur réclamation du 20 août 2014, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévues aux art. 140 ss LIFD. L'avance de frais ayant été versée en temps utile, il est en conséquence recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9

### E. 2

a) Préalablement, il convient de préciser qu'avec l'entrée en vigueur le 1er janvier 2016 de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnels (RO 2014 1105), les art. 26 al. 1 let. d et 34 let. b LIFD ont été abrogés en faveur d'une déduction plafonnée tant des frais de formation que des frais de perfectionnement (voir FF 2011 2429). Cependant et en l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le présent litige portant sur la période fiscale 2013, ces dispositions restent applicables au cas particulier (arrêts TF 2C\_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.1 et 2C\_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5). b) Peuvent être déduits du revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante notamment les « autres frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Selon l'art. 26 al. 1 let. d LIFD, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2015, sont également déductibles les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 34 let. b LIFD, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015). L'ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (RS 642.118.1) reprend les mêmes règles à son art. 8. La circulaire no 26 du 22 septembre 1995 de l'Administration fédérale des contributions concernant la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (Archives 64 p. 701 ss) énonce, quant à elle, que les frais de perfectionnement professionnel sont les frais liés à des mesures de perfectionnement, permettant au contribuable de garder un certain niveau de connaissances dans la profession choisie ou de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession. c) Selon la doctrine, les frais de perfectionnement sont déductibles s'ils ont un rapport direct avec l'exercice de la profession et si l'on ne peut

exiger du contribuable qu'il y renonce, cette seconde condition présupposant l'existence d'un rapport objectif entre le perfectionnement en cause et l'activité professionnelle (ZEHNDER, *Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht*, 1985, p. 53 ss, en particulier p. 55 s.). Le contribuable exerçant une activité professionnelle qui estime qu'un perfectionnement de la formation est indiqué pour le maintien de ses chances professionnelles doit ainsi pouvoir déduire les frais qui en résultent, même s'il n'est pas établi que le perfectionnement est absolument indispensable au maintien de sa situation professionnelle actuelle. Ainsi, le perfectionnement englobe tout ce que le contribuable doit faire pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles nécessaires à l'exercice de sa profession; les dépenses qui y sont liées constituent des frais d'acquisition du revenu. Cela lui permet en effet d'assurer sa situation professionnelle (RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème édition, p. 375; KNÜSEL in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 2ème édition, art. 26 n. 8 s.; LOCHER in *Kommentar zum DBG*, art. 26 n. 60 ss ainsi que art. 34 n. 16 s. ad. et les arrêts cités). d) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la notion de perfectionnement professionnel en rapport direct avec l'activité actuelle doit être interprétée largement. Elle vise l'ensemble des frais qui présentent un rapport objectif avec l'activité actuelle et que le contribuable considère comme indiqués pour assurer toutes ses chances professionnelles, même lorsque la dépense ne s'avère pas absolument indispensable pour ne pas détériorer la situation professionnelle actuelle. Cela suppose que les dépenses visées doivent être objectivement susceptibles d'assurer le maintien des chances professionnelles du contribuable, mais cela n'impose pas qu'elles s'avèrent absolument indispensables au maintien de sa situation professionnelle actuelle. Cette définition ne

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 vise pas seulement les dépenses engagées pour maintenir la formation déjà acquise, mais également et surtout celles visant à l'obtention de meilleures connaissances dans l'exercice de la même profession. L'exigence du rapport objectif avec l'activité actuelle signifie en outre que le perfectionnement se rapporte à des connaissances utilisées dans l'exercice de cette activité. En revanche, ne sont pas déductibles les frais d'une formation continue consentis afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se distingue clairement de la profession actuelle (« frais d'ascension professionnelle ») ou d'accéder à une autre profession. Il s'ensuit que les dépenses visant à acquérir les connaissances ou capacités nécessaires à l'exercice d'une profession (apprentissage, école de commerce, maturité, hautes études notamment universitaires et postgrade, soit les « frais de formation initiale », sont des dépenses préparatoires (art. 34 let. b LIFD) qui ne sont pas déductibles (arrêts TF 2A.130/2002 du 8 août 2002 consid. 4.1, 2A.623/2004 du 6 juillet 2007 consid. 2.2, 2C\_1073/2013 du 25 juin 2014 consid. 2.2.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral a également confirmé le principe selon lequel les frais liés à une deuxième formation ou à une formation complémentaire ne sont pas déductibles, même si cette formation est suivie en cours d'emploi. Le fait qu'il s'agisse d'une formation orientée sur la pratique, par exemple dans une haute école spécialisée, n'y change rien (arrêt TF 2C\_666/2014 du 16 février 2015). Il a également souligné que les coûts de la formation ainsi que le manque d'expérience professionnelle et de connaissances acquises dans le domaine de la formation entreprise constituent des indices importants en faveur de frais de formation non déductibles (arrêts TF 2C\_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.3.1, 2C\_1001/2012 du 1er mai 2013 consid. 2.1). D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, il convient d'examiner dans chaque cas particulier quelle était la nature de

l'activité professionnelle avant la fréquentation de la formation litigieuse et de la comparer avec celle, le cas échéant, exercée ultérieurement, à moyen terme, après l'obtention du titre de formation visé. La qualification des frais de perfectionnement déductibles dépend donc de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable, de sa formation initiale, de l'état de ses connaissances, de son cursus professionnel, de son activité professionnelle actuelle, du contenu de la formation en cause ainsi que de la position professionnelle postérieure à la formation (voir arrêt TF 2C\_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.3.2 et les références citées). e) A plusieurs occasions, la Cour fiscale du Tribunal cantonal a par ailleurs relevé que la délimitation entre frais de formation et de perfectionnement n'est pas toujours aisée, que la qualification de ces frais semble donner lieu à des pratiques divergentes entre les cantons et qu'aujourd'hui, plus que jamais, de sérieux motifs plaident en faveur d'un soutien accru aux efforts de formation complémentaire consentis par les différents acteurs du monde économique. Elle a toutefois considéré que le juge est lié par la législation en vigueur telle qu'elle est interprétée par le Tribunal fédéral et qu'il ne lui appartient pas de faire de la politique fiscale au-delà d'une marge d'interprétation ou d'appréciation laissée ouverte par les dispositions applicables.

### **E. 3**

a) En l'espèce, la formation dont le coût est revendiqué vise l'obtention du diplôme en finance et controlling. Selon la plaquette de présentation produite à l'appui du recours (pièce 3 du bordereau), les participants sont des personnes désireuses d'assumer une fonction dirigeante dans tous les domaines de la comptabilité, du controlling et de la finance ou qui veulent simplement s'offrir un perfectionnement professionnel. Dans la rubrique « objectifs de formation », il est précisé qu'au terme de sa formation, l'expert en finance et controlling est en mesure d'exercer une fonction dirigeante dans les petites, moyennes et grandes entreprises, ceci aussi

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 bien dans le secteur privé que public. Il comprend, maîtrise et gère les finances d'une entreprise. Il en connaît l'environnement fiscal, juridique ainsi que l'organisation. La formation, dans la variante choisie par le recourant, se déroule en trois semestres avec des cours le vendredi (après-midi ou soirée) et le samedi (toute la journée). Des cours d'appui (consolidation, TVA et coûts standards) sont organisés sur demande pour les participants venant des hautes écoles (HEG, HEC, etc.). Afin d'être admis à l'examen, il faut être en possession d'un brevet d'examen professionnel, d'un diplôme d'études professionnelles supérieures ou d'un bachelors d'une haute école ou d'une école professionnelle supérieure et il faut en plus pouvoir justifier d'une activité professionnelle respectivement de 5 ans, 3 ans et 2 ans. Par activité professionnelle, on entend une activité qualifiée dans le domaine de l'établissement des comptes et du controlling. b) Quant au parcours professionnel suivi par le recourant, il ressort du curriculum vitae produit en procédure de réclamation qu'après le CFC d'employé de commerce et le diplôme d'économiste d'entreprise HES obtenus respectivement en 2003 et 2007, il a occupé un premier poste d'analyste financier en 2008 et 2009 auprès d'une société internationale avant d'être engagé également en tant qu'analyste financier auprès de son employeur actuel, une société internationale active dans le commerce. En 2012, il été promu au poste de Consolidation specialist, avec les activités principales suivantes (voir recours du 15 septembre 2014, p. 1): préparation au closing, processus d'analyse et préparation à l'intérieur du département reporting, soutien du directeur et manager dans leur tâches quotidiennes, à savoir problématique IFRS – cas spécifiques, mise à jour du manuel

financier du groupe, rapports annuels et communiqués de presse, participation et élaboration du tableau des flux de fonds consolidés du groupe de manière automatisée, back-up pour les centres de coûts, établissement des états financiers consolidés (normes IFRS) incluant les clôtures, les prévisions et les budgets, maintenance du système de reporting. c) Selon les éléments qui précèdent, la formation en cause est certes en rapport avec l'activité professionnelle du recourant dans le domaine de la finance. Il faut toutefois remarquer d'emblée qu'au moment de débiter cette formation en 2013, celui-ci disposait d'une expérience limitée à environ quatre ans d'activité en tant qu'analyste financier et venait d'accéder, une année auparavant, au poste de Consolidation specialist. Dans ce contexte de début de carrière, l'expérience professionnelle réduite dans les domaines enseignés est un indice important pour admettre que les cours suivis étaient destinés à l'acquisition de nouvelles connaissances. Cet indice est confirmé par les affirmations du recourant qui admet lui-même que les cours de consolidation en comptabilité financière sont indispensables pour l'exercice de l'activité de Consolidation specialist qu'il exerce depuis 2012, que ces cours lui permettent de comprendre certaines mécaniques et transactions complexes spécifiques à la consolidation d'un groupe au niveau international et de les mettre en pratique dans son entreprise. Dans le même ordre d'idées, il ressort du décompte des frais revendiqués en déduction qu'il a suivi un module de « mise à niveau en TVA » faisant partie des cours d'appui organisés par l'institut de formation pour les participants venant des hautes écoles. En prenant en considération le diplôme d'économiste d'entreprise de niveau HES obtenu par le recourant en 2008, l'expérience limitée à quelques années en tant qu'analyste financier et l'accession au poste de Consolidation specialist en 2012, la formation entreprise dès l'année suivante doit d'abord être vue, eu égard à l'importance des responsabilités et à la complexité des tâches à assumer dans ce nouveau poste, comme une démarche visant à apporter un

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 complément nécessaire aux connaissances acquises dans les premières formations suivies. En effet, en l'absence de longue expérience acquise sur le terrain, les différences de contenu et de niveau d'exigences entre le diplôme d'économiste d'entreprise HES et le diplôme d'expert en finance et controlling ne permettent en tout cas pas de considérer la formation menant au deuxième diplôme comme une simple mise à niveau ou une actualisation des connaissances du recourant. Par l'apport de nouvelles compétences nécessaires à l'accomplissement des tâches liées à la fonction de Consolidation specialist exercée depuis 2012 auprès de l'employeur qui l'occupait déjà auparavant, la formation commencée en 2013 a non seulement permis au recourant de conforter sa position au sein de cette entreprise, mais elle a également augmenté ses chances de trouver un autre poste du même niveau sur le marché de l'emploi. En tant qu'elle mène au titre d'expert en finance et controlling, cette formation de haut niveau d'un peu plus d'une année et demie, destinée également à un public de diplômés de hautes écoles, va ainsi au-delà du maintien des chances professionnelles du recourant dans son activité actuelle. En lui permettant d'acquérir de nouvelles compétences certifiées et en lui conférant un titre autonome, reconnu et honoré dans le domaine de l'expertise financière et du controlling, elle favorisera au contraire une progression dans une position professionnelle de dirigeant, que ce soit dans le domaine de la comptabilité, du controlling ou de la finance. Même s'il disposait déjà d'une formation dans le domaine de l'économie, les perspectives professionnelles du recourant s'en trouveront nécessairement améliorées. Les dépenses engagées par le recourant pour l'obtention du diplôme d'expert en finance et controlling doivent dès lors être considérées comme des frais de formation non déductibles. Par

ailleurs, il n'est pas déterminant de savoir si le diplôme d'expert en finance et controlling, obtenu en formation continue parallèlement à l'activité professionnelle, est une nouvelle formation ou la suite logique du parcours de formation du recourant. En effet, les frais liés à une deuxième formation ou à une formation complémentaire ne sont pas déductibles et il importe peu à cet égard qu'elle soit effectuée en cours d'emploi et soit orientée sur la pratique (voir arrêt TF 2C\_666/2014 du 16 février 2015 précité). d) Les frais liés à la formation menant au diplôme d'expert en finance et controlling entreprise par le recourant constituent au sens de ce qui a été vu ci-dessus des dépenses visant à acquérir les connaissances ou capacités nécessaires à l'exercice de la profession. Ils ne sont pas des frais de perfectionnement déductibles au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015. Le recours sera dès lors rejeté.

#### **E. 4**

a) Le recourant conteste également la décision attaquée en soutenant que le refus de déduire les frais en cause constitue une inégalité de traitement par rapport à deux contribuables fribourgeois qui effectuent la même formation et auxquels la déduction a été accordée, alors qu'ils exercent une profession similaire et qu'ils ont une formation équivalente. b) Le principe d'égalité de traitement, inscrit à l'art. 8 de la Constitution fédérale (Cst.; RS 101), 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 (ATF 129 I 113 consid. 5.1). Par ailleurs, le principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité (OBERSON, n. 39); 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 (ATF 126 V 390 consid. 6a; 125 II 152 consid. 5; 122 II 446 consid. 4a).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 c) En l'espèce, le recourant ne donne aucune indication suffisamment précise pour identifier un exemple concret dans lequel un contribuable qui se trouverait dans une situation identique à la sienne aurait bénéficié de la déduction des frais liés au diplôme fédéral d'expert en finance et controlling au titre de frais de perfectionnement professionnels au sens de l'art. 34 let. b LIFD. Dans ces conditions, il n'est dès lors pas possible d'établir que le principe d'égalité a été violé. Le recours est dès lors rejeté sous cet angle également.

#### **E. 5**

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 pécuniaires, 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]). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. II. Impôt cantonal (604 2014 98)

#### **E. 6**

Le recours, déposé le 15 septembre 2014 contre une décision du 20 août 2014, l'a été dans le délai et les formes prévues 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; RS 642.14), 180 de la loi cantonale du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA. L'avance de frais ayant été versée en temps utile, il est en conséquence recevable

s'agissant de l'impôt cantonal.

#### **E. 7**

a) Préalablement, il sied de préciser que l'entrée en vigueur, depuis le 1er janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnels (RO 2014 1105) a entraîné des modifications en matière de déduction des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (voir nouvel art. 9 al. 2 let. o LHID). Sur le plan cantonal, les modifications de la LHID ont notamment conduit à l'abrogation, depuis le 1er janvier 2016, des art. 27 al. 1 let. d et 35 let. b LICD. Ces dispositions restent néanmoins applicables au présent litige du moment que celui-ci concerne la période fiscale 2013 et qu'il n'existe aucune disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente. De la même manière, il y a lieu d'appliquer la LHID, dans sa version en vigueur avant la modification du 1er janvier 2016 (voir arrêt TF 2C\_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.1 et 5.1). b) En droit cantonal, peuvent être déduits du revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante notamment les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (art. 27 al. 1 let. d LICD et 9 al. 1 2e phrase LHID, dans leur version en vigueur au 31 décembre 2015). Ne sont pas déductibles en revanche les frais de formation proprement dits (art. 35 let. b LICD, dans sa teneur du 31 décembre 2015). L'art. 7 de l'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411) reprend cette réglementation en précisant que les frais de perfectionnement déductibles comprennent les dépenses qui servent à consolider une situation acquise dans le cadre de la profession (p. ex. examen de maîtrise, examen professionnel supérieur) et également celles qui servent à conserver et à élargir des connaissances professionnelles non spécifiques (p. ex. cours de langues), à condition qu'elles aient un rapport avec la profession et qu'elles ne servent pas uniquement des intérêts personnels. Entrent également en considération les frais de cours, livres, matériel et frais de transport, à l'exclusion des frais de nourriture et de logement. Les frais de pure formation professionnelle ne sont par contre pas déductibles.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 c) Les règles de droit cantonal applicables en l'espèce ont un contenu similaire aux règles de droit fédéral présentées ci-dessus et doivent être interprétées dans le même sens. Il en résulte que, pour le calcul de l'impôt cantonal également, les dépenses engagées par le recourant pour l'obtention d'un diplôme d'expert en finance et controlling doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles. Le recours sera dès lors rejeté. d) Quant au grief de violation du principe d'égalité de traitement, le raisonnement développé pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 4) peut être repris pour l'impôt cantonal, ce qui entraîne le rejet du recours sous cet angle également.

#### **E. 8**

a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2014 97)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.