

FR_GERICHTE 604 2015 131 vom 11. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_131

FR: FR_GERICHTE 604 2015 131 du 11 octobre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 131 del 11 ottobre 2016

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours, déposé le 4 décembre 2015 contre une décision du 25 novembre 2015, l'a été 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) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

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 professionnelles (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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 portant sur la période fiscale 2014, ces dispositions restent applicables au cas particulier (arrêt TF 2C_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.1). 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 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 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).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 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). d) 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 (voir p. ex. arrêt TC FR 604 2014 97 du 22 avril 2016 consid. 2e).

E. 3

a) En l'espèce, le recourant travaille depuis septembre 2012 en tant qu'Accounting Manager auprès de B. _____ Sàrl, entreprise dans laquelle il s'occupe de la comptabilité générale, de la gestion des débiteurs et créanciers, de la gestion des salaires, de l'établissement et l'analyse de divers décomptes et du consulting dans le programme comptable. Il s'occupe donc principalement des tâches relatives à la comptabilité de l'entreprise. Depuis 2013, il suit une formation auprès de D. _____ à E. _____ afin d'obtenir le diplôme fédéral d'expert en finance et controlling. Le coût de cette formation, pour l'année 2014, se monte à CHF 19'760.-. Une fois la formation acquise, les personnes concernées sont capables d'effectuer les tâches relatives au contrôle de gestion, au pilotage des activités opérationnelles, au support à la décision, à la planification stratégique, à la planification opérationnelle, à la responsabilité pour les finances, à l'audit et à la responsabilité de la consolidation. La formation s'adresse aux personnes désireuses d'assumer une fonction dirigeante dans les petites, moyennes et grandes entreprises, et ce dans tous les domaines de la comptabilité, du controlling et de la finance. Il convient également de souligner que le recourant a choisi les branches à option suivantes: Finance & Accounting, Leadership & RH et Top Management Issues. b) Il ressort des informations qui précèdent que la formation suivie par le recourant ne constitue pas un simple perfectionnement professionnel, mais qu'il s'agit plutôt d'une formation complémentaire aux formations déjà acquises au préalable. En effet, il n'est pas contesté que les connaissances acquises au cours de la formation sont susceptibles d'être utiles au recourant dans la profession actuellement exercée. En revanche, elles lui permettent également, et surtout, de parvenir à une position professionnelle plus élevée qui se distingue de la profession actuelle (frais d'ascension professionnelle). En effet, il est insisté à plusieurs reprises sur le fait que la formation concernée permet d'accéder à des postes de fonction dirigeante. De plus, les tâches qui sont ouvertes aux personnes ayant acquis cette formation dépassent les connaissances du recourant découlant de ses formations préalables, puisqu'il doit désormais être capable d'effectuer les tâches relatives au pilotage des activités opérationnelles, à la responsabilité des finances, ou encore à l'audit, pour n'en citer que quelques exemples. Il s'agit là de tâches qui ne rentrent pas dans son cahier des charges auprès de B. _____ Sàrl. Alors qu'il s'occupe dans cette

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 entreprise majoritairement de la comptabilité, son nouveau diplôme lui permettra vraisemblablement également de faire toutes les tâches relatives à la finance et au controlling. Le recourant ne conteste d'ailleurs pas que ses perspectives professionnelles seront améliorées par l'obtention dudit diplôme puisqu'il précise, dans sa réclamation adressée au SCC, qu'il « espère bien trouver un travail aidant le top-management de grandes sociétés », admettant également comme conséquence une augmentation de son revenu, et, ainsi, de sa contribution à l'Etat. Or, les possibilités professionnelles et les revenus envisageables constituent clairement des critères allant dans le sens d'une formation, et non d'un perfectionnement professionnel. Pour reprendre les critères jurisprudentiels, il convient également de noter que le coût de la formation, soit CHF 19'760.-, plaident en faveur d'une formation. Enfin, contrairement à ce que soutient le recourant, le fait que la formation soit effectuée en cours d'emploi ne constitue pas un critère pour admettre un perfectionnement professionnel. c) On peut donc déduire de ce qui précède que le recourant, en suivant la formation pour l'obtention du diplôme fédéral d'expert en finance et controlling, a augmenté ses perspectives professionnelles, non seulement au niveau de ses responsabilités, mais également de son salaire. Le suivi de la

formation va donc au-delà du simple maintien ou de la mise à jour de ses connaissances et elle lui a permis d'obtenir un titre professionnel autonome reconnu qui dépasse la formation acquise jusqu'alors. C'est dès lors à bon droit que les frais liés à cette formation ont été qualifiés de frais de formation proprement dits au sens de l'art. 34 let. b aLIFD. Partant, mal fondé, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation du 25 novembre 2015 confirmée.

E. 4

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 est 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 300.- et de les compenser avec l'avance de frais. II. Impôt cantonal (604 2015 132)

E. 5

Le recours, déposé le 4 décembre 2015 contre la décision sur réclamation du 25 novembre 2015 l'a été dans le délai et les formes prévues aux art. 50 al. 1 de la loi 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 du code cantonal du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable, s'agissant de l'impôt cantonal.

E. 6

a) Préalablement, il sied de préciser que 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 professionnelles (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 2014 et qu'il n'existe aucune disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente. De la

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 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 précité, 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. c LICD et 9 al. 1 2ème phrase LHID, dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015). Ne sont pas déductibles en revanche les frais de formation proprement dits (art. 35 let. b LICD, dans sa teneur au 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. 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 obtenir son diplôme fédéral d'expert en finance et controlling doivent être considérés comme des frais de formation non déductibles. Le recours formé en droit cantonal sera dès lors rejeté lui aussi.

E. 7

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.- et de les mettre à la charge du recourant.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 131)

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