

FR_GERICHTE 604 2015 70 vom 22. Juni 2016

FR Kantonsgericht, 2016-06-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_70

FR: FR_GERICHTE 604 2015 70 du 22 juin 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 70 del 22 giugno 2016

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours, déposé le 17 juin 2015 contre une décision du 12 mai 2014, 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 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 (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.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 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, 1998, p. 375; KNÜSEL in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 2ème édition, 2008, art. 26 n. 8 s.; LOCHER in *Kommentar zum DBG*, 2001, 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 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). 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).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 Dans un arrêt 2C_28/2011 du 15 novembre 2011 (consid. 4.3), le Tribunal fédéral a observé que le cursus suivi dans les universités américaines en vue de l'obtention d'un LL.M. constitue de la formation pouvant compléter des études de droit, mais que bien d'autres connaissances y sont dispensées par rapport à un diplôme suisse de droit ou à une patente d'avocat, puisqu'on y enseigne le droit américain et que ces études permettent l'acquisition et l'utilisation accrue de la langue anglaise (ou américaine). Après avoir relevé que les études menant à un LL.M. font souvent suite à la formation de base des juristes suisses et présentent en général un lien plus ou moins immédiat avec les études effectuées ici, il a considéré qu'en pareil cas, il s'agit de formation et non pas de perfectionnement. Lorsque le LL.M. est acquis seulement après une véritable activité professionnelle, il faut se baser sur la situation réelle de la profession et du contenu de l'enseignement. S'il existe une relation fonctionnelle entre l'emploi antérieur et les connaissances nouvellement acquises, le LL.M. sert à se perfectionner. Mais s'il apporte de nouvelles connaissances et offre des perspectives professionnelles plus étendues, il s'agit alors - hormis les situations exceptionnelles spécifiques comme une "année sabbatique" - de formation complémentaire non déductible. Dans cette affaire 2C_28/2011, le Tribunal fédéral a admis le recours déposé par l'administration fiscale cantonale en jugeant que même si les nouvelles connaissances acquises par le recourant recoupaient les domaines de l'activité professionnelle exercée au départ, le cursus suivi avait toutefois servi à l'élargissement de ces connaissances et à une amélioration des perspectives professionnelles. 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, après l'obtention de son brevet d'avocate en juin 2012, la recourante a travaillé du mois d'août 2012 au mois de juin 2013, dans les départements de propriété intellectuelle et technologie de l'information et de droit du travail d'une étude d'avocats genevoise. A son retour en Suisse et au bénéfice d'un LL.M. avec une spécialisation en droit et technologie, elle a été engagée dès le 1er juillet 2014 au sein du département de propriété intellectuelle et des sciences de la vie d'une étude d'avocats zurichoise. Le cursus suivi aux Etats-Unis pour l'obtention d'un LL.M. avec une spécialisation en droit et technologie ("Law and Technology Certificate") suivie par la recourante couvre les domaines le domaine du droit des biotechnologies, de la propriété intellectuelle et de la santé ("Biotechnology Law", "Intellectual Property Transactions", "IP Analytics, Strategy and Decision-Making", "Patent Law", "Trademark Law", "Health Seminars"). Cette formation postgrade est sans conteste en rapport avec l'activité exercée par la recourante aussi bien lorsqu'elle travaillait à Genève dans les départements de propriété intellectuelle et technologie de l'information (Intellectual Property and Information Technology Group) et de droit du travail (Employment Law Group) de l'étude d'avocats qui l'employait, que lorsqu'elle a recommencé à travailler à Zurich en tant qu'avocate collaboratrice au sein du département de propriété intellectuelle et des sciences de la vie d'une étude où elle a été

active en propriété intellectuelle (droit des marques, droit des brevets et droit d'auteur). Il n'en demeure pas moins, qu'il s'agit d'un cursus engagé près de dix mois (de la mi-août 2012 jusqu'au 7 juin 2013 selon son certificat de salaire) seulement après que la recourante a commencé à travailler comme avocate,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 de sorte qu'il s'inscrit encore dans la suite logique de sa formation initiale. L'on ne saurait en effet considérer que la recourante bénéficiait d'une expérience professionnelle reconnue avant d'entreprendre la formation postgrade en question et sa situation reste encore comparable à celle du jeune avocat ayant donné lieu à l'arrêt 4F 07 203/204 précité. A cet égard, le fait d'avoir occupé, en parallèle à ses études universitaires, un poste de sous-assistante auprès de l'Université de Fribourg, d'abord au sein de la chaire de droit international public et de droit européen, puis au sein de la chaire de droit civil, n'y change rien. De plus, ce cursus, dont le coût atteignait CHF 36'287.- pour le premier semestre et CHF 32'949.- pour le deuxième semestre, représente un investissement plutôt important et semble démontrer qu'il ne s'agit plus d'un simple perfectionnement de l'activité exercée jusque là. Enfin, ce diplôme lui permet d'améliorer ses perspectives professionnelles en lui conférant une spécialisation dans les domaines du droit des biotechnologies et de la santé, et lui a d'ailleurs permis de travailler dans une grande étude zurichoise à son retour des Etats-Unis. Dans ces circonstances, les frais revendiqués par la recourante 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 selon l'art. 26 al. 1 let. d LIFD, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015. b) La recourante qualifie par ailleurs d'inéquitable le fait que "des contribuables domiciliés par exemple dans le canton de Zurich et ayant effectué exactement la même formation puissent la déduire de leur revenu et que cela ne soit pas le cas dans le canton de Fribourg". Elle ajoute que "la pratique devrait être unifiée pour garantir la sécurité juridique et l'égalité de traitement, en particulier s'agissant de l'application d'une loi fédérale". Comme la Cour fiscale a déjà eu l'occasion de le rappeler, en se référant à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt TF 2C_666/2014 du 16 février 2015 consid. 3.3.2 et références citées), en particulier dans l'arrêt 4F 07 203/204 précité (consid. 4b in fine), les cantons ne sont pas liés par la pratique des autres cantons. Cette situation changera dès la période fiscale 2016 puisque, comme cela a été signalé plus avant (voir consid. 2a), une déduction des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, sera désormais possible (art. 33 al. 1 let. j LIFD; voir aussi art. 9 al. 2 let. o LHID). c) Le recours sera dès lors rejeté.

E. 4

a) 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]). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.- et de les mettre à la charge de la recourante. II. Impôt cantonal (604 2015 71)

E. 5

Le recours, déposé le 17 juin 2015 contre une décision du 12 mai 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des

impôts

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 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) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

E. 6

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 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. 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. 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 la recourante pour l'obtention d'un LL.M. avec spécialisation en droit et technologie doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles. Et comme en droit fédéral, les cantons ne sont pas liés par la pratique des autres cantons de sorte que la recourante en peut se prévaloir de la pratique zurichoise. 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 de la recourante.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 70)

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