

FR_GERICHTE 604 2016 10 vom 21. Juli 2017

FR Kantonsgericht, 2017-07-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_10

FR: FR_GERICHTE 604 2016 10 du 21 juillet 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 10 del 21 luglio 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

a) Le recours, posté le 5 février 2016 contre une décision du 12 janvier 2016, 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) 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 ainsi que le nouvel art. 27 al. 2 let. e LIFD). 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 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. Par contre, 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, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015) 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 8 604 2016 10/11 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. 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 et références citées). 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 précité 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 2015 131/132 du 11 octobre 2016 consid. 2d).

E. 3

a) Aux fins de démontrer que les cours suivis constituent du perfectionnement professionnels dont le coût est déductible, le recourant expose que le CFC d'employé de commerce constitue une formation de base si large qu'elle s'ouvre à toute une panoplie de professions et que la formation pour devenir, par exemple, spécialiste en Vente avec spécialisation interne, doit être qualifiée de perfectionnement. Il relève qu'il est resté dans la profession d'employé de commerce, laquelle recouvre la comptabilité, le droit, l'économie ainsi que le marketing, et qu'il n'a pas changé de voie professionnelle dans la mesure où il a choisi des formations dans lesquelles les branches d'importance (droit, économie, marketing et comptabilité) se retrouvent à chaque étape, chaque examen. Le recourant se plaint d'une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Il est également d'avis qu'il remplit toutes les conditions cumulatives énumérées dans la décision attaquée y compris celle qui suppose que les cours soient suivis en parallèle à l'activité professionnelle (à savoir: - les cours suivis s'effectuent en parallèle à l'activité professionnelle; - ils sont objectivement en rapport avec l'activité actuelle exercée; - ils sont en rapport avec des connaissances déjà acquises et - suite aux cours suivis, le titre acquis ne doit pas constituer un titre autonome en soi, ni représenter des frais d'ascension professionnelle permettant d'accéder à une position professionnelle supérieure ni accroître considérablement la valeur du diplômé sur le marché du travail). Le recourant considère enfin que le coût devrait précisément constituer un critère important de différenciation entre une formation de base et un perfectionnement professionnel en cours d'emploi. b) En l'espèce, le recourant exerce une activité de responsable marketing et communication auprès d'une société spécialisée dans C._____ selon l'inscription du registre du commerce disponible à l'adresse www.zefix.ch. En juillet 2013, il a réussi l'examen d'admission "markom" (formation théorique permettant d'acquérir des connaissances générales de base) organisé par la société Academy for Marketing and Communication SA (SAWI) en vue de suivre la formation de spécialiste en vente. Et en décembre de la même année, il est devenu l'administrateur avec signature collective à deux de la société qui l'emploie (ainsi qu'actionnaire: deux actions au 31 décembre 2014). Il a obtenu le brevet fédéral de Spécialiste en Vente avec spécialisation interne en juillet 2015. Selon les informations disponibles à l'adresse <http://www.orientation.ch>, une fois la formation acquise, les personnes concernées sont capables de planifier, organiser et contrôler la vente de toutes sortes de marchandises. Elles mettent au point, en collaboration avec les spécialistes du marketing, des stratégies pour maximiser les ventes. Après quelques années d'expérience, ils peuvent accéder à des postes à responsabilités tels que chefs de groupe ou de secteur, responsables de la promotion des ventes, responsables de succursale, chefs de produit, directeurs de vente ou de marketing, chefs d'entreprise, etc. Ces informations permettent de constater que la formation de spécialiste en vente suivie par le recourant ne constitue pas un simple perfectionnement mais plutôt une formation complémentaire à sa formation d'employé de commerce. Il n'est pas contesté que les connaissances acquises au cours de cette formation exercée en parallèle à son activité sont susceptibles de lui être utiles dans la profession actuellement exercée, certaines des branches étudiées lui permettant même d'approfondir les connaissances déjà acquises dans le cadre de son apprentissage de commerce. Il n'en demeure pas moins, qu'il s'agit d'une formation engagée, avec l'inscription à la formation "markom" nécessaire pour se présenter ensuite au cours en vue du brevet fédéral, près de deux ans seulement après que le recourant a obtenu son CFC, de sorte qu'elle s'inscrit dans la suite logique de cette formation initiale. L'on ne saurait en effet considérer que le recourant bénéficiait d'une

expérience professionnelle reconnue avant d'entreprendre la formation en question. D'autre part, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, cette formation se distingue clairement de celle initialement suivie par le recourant, lequel n'est pas devenu spécialiste en vente après avoir

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 604 2016 10/11 effectué un apprentissage de vendeur mais d'employé de commerce. Et si certaines des branches enseignées (droit, économie, marketing et comptabilité) se retrouvent tout au long du parcours de formation suivie par le recourant, la plupart des autres matières sont spécifiques aux métiers de la vente, un domaine dans lequel le recourant travaille actuellement: planification de la vente; promotion de la vente/publicité; distribution; techniques de présentation et de vente/entretien de vente ...). L'on relèvera également que le brevet fédéral obtenu lui a permis d'améliorer ses perspectives professionnelles en lui conférant une spécialisation dans les domaines de la vente et de travailler d'ailleurs dans une entreprise spécialisée dans la vente en ligne. Il est en effet devenu l'administrateur de dite société environ six mois après avoir passé l'examen d'admission "markom" et un mois avant de poursuivre, en janvier 2014, sa formation en vue du brevet fédéral de spécialiste en vente. Enfin, le coût de cette formation, pour l'année 2014, qui s'élève au total à CHF 22'119.- (cours, frais de transport, repas, etc.), représente un investissement plutôt important et semble démontrer qu'il ne s'agit plus d'un simple perfectionnement de l'activité exercée jusque là. Contrairement à ce qu'en pense le recourant, il s'agit là d'un indice important en faveur de frais de formation non déductibles comme l'a jugé à plusieurs reprises le Tribunal fédéral (voir consid. 2c plus avant). Dans ces circonstances, les frais revendiqués par le recourant constituent des dépenses de formation au sens de l'art. 34 let. b a LIFD et non pas des frais de perfectionnement déductibles selon l'art. 26 al. 1 let. d LIFD, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2015. c) Le recourant explique que s'il devait s'acquitter des impôts ne tenant pas compte de ses dépenses réelles de formation, le principe de l'imposition selon la capacité contributive serait bafoué et il se retrouverait "clairement dans une situation de précarité financière". En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique (ou capacité contributive) de l'art. 127 al. 2 Cst. féd., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (voir notamment s'agissant indirectement de déductions sociales pour enfant ATF 141 II 338 consid. 3.2 et références citées). Il convient de relever en l'occurrence que la limitation de la déduction aux seuls frais de perfectionnement et non pas aux frais de formation obéit au système mis en place par le législateur fédéral aux art. 26 al. 1 let. d et 34 let. b LIFD. Le recourant est imposé comme n'importe quel contribuable ayant investi dans une deuxième formation et dont le coût n'est par conséquent pas admis en déduction de son revenu au titre de frais d'acquisition. Pour le reste, il n'expose pas en quoi ses conditions économiques justifieraient que ses frais de formation doivent être déduits (voir notamment arrêt TF 2C_589/2007 du 9 avril 2008). Partant, mal fondé, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation du 25 novembre 2015 confirmée.

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 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).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 604 2016 10/11 b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. II. Impôt cantonal (604 2016 11)

E. 5

Le recours, posté le 5 février 2016 contre la décision sur réclamation du 12 janvier 2016, a été déposé 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 les nouveaux art. 28 al. 2 let. e LICD et 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 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 phr. 2 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 brevet fédéral de spécialiste en vente doivent être considérés comme des frais de formation non déductibles. De même, convient-il de constater que le recourant n'a pas exposé en quoi son imposition serait contraire au principe de la capacité contributive. 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 604 2016 10/11 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 2016 10)

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