

FR_GERICHTE 604 2018 53 vom 18. Februar 2019

FR Kantonsgericht, 2019-02-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_53

FR: FR_GERICHTE 604 2018 53 du 18 février 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2018 53 del 18 febbraio 2019

Regeste

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

Volltext

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 — Pouvoir Judiciaire PJ Gerichtsbehörden GB 604 2018 53 604 2018 54 Arrêt du 18 février 2019 Cour fiscale Composition Président suppléant : Christian Pfammatter 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; frais d'acquisition du revenu; mesure de reconversion de l'assurance-chômage (soutien à une activité indépendante); examen de la déductibilité des frais revendiqués à ce titre Recours du 13 juin 2018 contre la décision sur réclamation du 17 mai 2018 relative à l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016 Tribunal cantonal TC Page 2 de 8 604 2018 53/54 considérant en fait A. A. _____, né en 1973, est marié et père de deux enfants à charge. Il est l'administrateur président avec signature collective à deux de la société B. _____ SA (ci-après : la société). Selon l'inscription au registre du commerce disponible sur internet (à l'adresse www.zefix.admin.ch), cette entreprise est spécialisée dans le développement de solutions IT et d'applications mobiles. Elle a été fondée le 10 mars 2016 par A. _____ (5'500 actions nominatives) et la société C. _____ AG (4'500 actions nominatives) comme l'indique l'acte notarié produit au dossier. Pour la période fiscale 2016, A. _____ et son épouse ont annoncé, le 21 février 2017, des salaires de CHF 53'752.- et CHF 56'239.-. Hormis le salaire de CHF 53'752.- reçu de la société pour la période du 1er mai 2016 au 31 décembre 2016, A. _____ a également déclaré CHF 28'022.- d'indemnités pour perte de gain versées par l'assurance-chômage. En parallèle, ont été requises sous le code 2.130 "Autres frais professionnels" de la déclaration d'impôt, une déduction forfaitaire globale de 3% du salaire net correspondant au minimum de CHF 2'000.- pour l'épouse de A. _____, ainsi qu'une déduction de CHF 60'026.- pour celui-ci au titre de "frais de reconversion et création de startup". Aucun montant n'a été revendiqué sous le code 4.420 relatif aux "Frais de formation et de perfectionnement" (auquel renvoie la page 13 des Instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques pour les frais de reconversion). Par taxation ordinaire du 18 janvier 2018, le Service cantonal des contributions a admis, sous le code 2.130, uniquement la déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels (3% du salaire net, soit la déduction minimale de CHF 2'000.- pour l'épouse de A. _____ et CHF 2'453.- pour ce dernier). Leur impôt cantonal sur le revenu dû a été fixé à CHF 8'272.05, sur la base d'un revenu imposable de CHF 100'672.- et leur impôt fédéral direct à CHF 1'081.- (après déduction sur l'impôt de CHF 502.-) pour un revenu imposable de CHF

92'301.-. Leur impôt sur la fortune s'est élevé à CHF 497.50. Le Service cantonal des contributions a indiqué ce qui suit : "2130 L'ensemble des déductions en relation avec l'entreprise constituée en 2016 sont des investissements qui touchent la société anonyme et ne sont en aucun cas déductibles sur le chapitre du salarié de cette dernière". B. Le 12 février 2018, A. _____ a formé réclamation pour contester le refus de la déduction de CHF 60'026.-. Il a expliqué que suite à une maladie et au congé qui s'en était suivi, il avait été contraint d'interrompre ses activités professionnelles auprès de D. _____ SA. Après des mois de recherches infructueuses durant la période de chômage qu'il avait subie, il avait bénéficié d'une mesure de réintégration professionnelle en participant à un programme de soutien à une activité indépendante. Il a précisé que la société B. _____ SA avait été créée dans ce contexte et que les dépenses demandées en déduction (et payées par ses fonds personnels) concernaient du matériel IT nécessaire aux tests et prototypes précédant et justifiant la création de la startup. Il a encore indiqué que cette étape était une condition requise pour bénéficier de la mesure de reconversion professionnelle décidée avec l'ORP et que les frais en cause n'avaient pas été comptabilisés dans la société dans la mesure où il s'agissait de dépenses réalisées avant la fondation, "durant la phase préparatoire nécessaire à la décision de l'ORP". Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 604 2018 53/54 Par lettre du 16 avril 2018, le Service cantonal des contributions s'est adressé au contribuable et à son épouse pour attirer leur attention sur le fait que les frais en rapport avec la société anonyme créée ne pouvaient pas être déduits dans leur déclaration d'impôt, mais dans les comptes de cette société. Ils ont été invités à indiquer si, à la suite de ces explications, ils retireraient leur réclamation en retournant la copie de la lettre du 16 avril 2018 datée et signée, la réclamation étant alors considérée comme liquidée, ou au contraire à spécifier si tel n'était pas le cas. Le 3 mai 2018, A. _____ a répondu que dans la mesure où les dépenses revendiquées avaient été réalisées avant la création de la société, dans la phase d'étude, elles ne pouvaient pas être imputées à la société; elles faisaient partie intégrante du programme de reconversion professionnelle. Il a ajouté que la création de la société était une mesure convenue avec l'office régional de placement (ci-après : ORP), qu'elle devait servir de tremplin vers une nouvelle activité professionnelle et que ces frais pour la création de la société n'auraient pas été réalisés si une mesure de reconversion alternative avait été possible. Dans sa décision du 17 mai 2018, le Service cantonal des contributions a maintenu son refus de déduire les frais professionnels revendiqués. Il a rejeté la réclamation en considérant ce qui suit : "Selon la jurisprudence du Tribunal Fédéral, on entend par "frais de reconversion" ("Umschulung") les frais de formation qui servent non pas à l'exercice de la profession actuelle mais bien à embrasser une nouvelle profession principale et qui répondent à une nécessité objective, comme la fermeture de l'exploitation, la suppression du poste de travail, la maladie, l'accident, l'absence de perspectives dans le métier (arrêts 2A.183/2005 du 3 novembre 2005 consid. 2.2 in StE 2006 B 22.3 n° 85; 2A.130/2002 du 8 août 2002 consid. 4.1.3 in StE 2003 B 22.3 n° 73). Or, le contribuable est ingénieur. Il travaillait pour D. _____ à E. _____ et il a créé la société B. _____ dont le but reste proche de la profession qu'il a exercée. De même, le métier d'ingénieur est un métier actuel dans lequel une reconversion n'est pas une nécessité absolue (le métier n'ayant pas disparu). Par conséquent, en créant sa propre société, ces frais ne peuvent être qualifiés de frais de reconversion. C'est le choix du contribuable et il n'était pas obligé de créer cette société. Ainsi, ces frais constituent des apports en nature et des charges destinées à la libération du capital de B. _____ SA dont le contribuable détient la totalité des actions depuis le 16 mars 2018. Dès lors, ces frais ne sont pas déductibles à titre privé (impôt sur le

revenu) mais sont entièrement déductibles au sein de la personne morale (à l'impôt sur le bénéfice). Ils doivent être comptabilisés en tant que charges dans le compte de perte et profit de la SA". C. Par acte du 13 juin 2018, A._____ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Il maintient ses conclusions et précise au surplus que, contrairement à ce qu'a retenu le Service cantonal des contributions, une reconversion professionnelle vers sa formation de base n'avait pas été envisagée dans la mesure où il n'avait pas pratiqué depuis plus de 20 ans. Il ajoute que le Service cantonal des contributions se trompe lorsqu'il voit une proximité évidente entre les activités de B._____ SA et son précédent mandat auprès de D._____, le but de la société confirmant qu'il s'agit d'activités distantes de ses occupations précédentes en lien avec l'énergie au sein de D._____. Le recourant estime qu'en définitive il n'a pas été tenu compte de l'origine de la reconversion et du contexte (maladie) qui a amené ce changement. Il relève que, dans sa décision du 17 mai 2018, le Service cantonal des contributions confirme pourtant que la maladie Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 604 2018 53/54 constitue une cause objective de reconversion au sens de l'arrêt TF 2A.183/2005 du 3 novembre 2005. Il a joint à son recours notamment une copie de la décision de l'ORP (soutien aux assurés qui entreprennent une activité indépendante) prononcée en application des art. 71a ss de la loi du 25 juin 1982 sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (Loi sur l'assurance-chômage, LACI; RS 837.0). L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 18 juin 2018 a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations du 5 septembre 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Après avoir précisé au préalable que les lois fiscales tant fédérale que cantonale limitent désormais la déduction pour frais de reconversion à CHF 12'000.-, il maintient que les frais revendiqués ne constituent pas des frais de reconversion ni des frais de formation. Il a également indiqué ce qui suit : "Les frais revendiqués apparaissent directement liés à la création de la société anonyme (ordinateur portable, tablette, téléphone portable, cartes de visite, licence linkedin, location d'un espace de travail, frais de fondation de la société, etc.). Dans ce sens, nous précisons que le recourant a constitué la société « B._____ SA » en date du 16 mars 2016, et que la plupart des frais ont été engendrés à cette période ou postérieurement à cette date. En outre, l'adresse de la société étant identique à celle du domicile du recourant, il peut être admis que ce dernier joue un rôle essentiel dans la poursuite des buts de la société. Au vu des éléments qui précèdent, un lien de causalité direct entre ces frais et la création ainsi que les activités menées par la société peut à tout le moins être retenu. (...) les frais revendiqués ci-dessus pourraient pour certains d'entre eux être admis en tant que charges commerciales de la société. A ce jour, la société a un délai jusqu'au 31 août 2018 pour le dépôt de sa déclaration, et aucune déclaration n'a encore été déposée. Une demande de prolongation de délai pourrait encore se faire". L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Une copie de la détermination du Service cantonal des contributions du 5 septembre 2018 a été communiquée pour information au recourant le 6 septembre 2018. en droit Procédure 1. Le recours, posté le 13 juin 2018 contre la décision du 17 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 Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 604 2018 53/54 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 53) 2. 2.1. Aux termes de l'art. 26 al. 1 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de CHF 3000.- (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et les autres frais indispensables à l'exercice de la profession, l'art. 33 al. 1 let. j étant réservé (let. c). L'art. 7 al. 1 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1) dispose que sont réputés autres frais professionnels pouvant faire notamment l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements ainsi que l'exécution de travaux pénibles, la justification de frais plus élevés (art. 4) étant réservée.

2.2. Selon l'art. 33 al. 1 let. j LIFD (entré en vigueur le 1er janvier 2016 et donc applicable en l'espèce), sont déduits du revenu les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de CHF 12'000.- pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes : 1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II, 2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II. A son ch. "4.4 Formation et formation continue à des fins professionnelles après l'obtention d'un diplôme de degré secondaire II", la circulaire no 42 de l'Administration fédérale des contributions relative au traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles du 30 novembre 2017 (ci-après : la Circulaire AFC no 42) considère comme étant des formations ou des formations continues à des fins professionnelles donnant droit à déduction les "cours, séminaires, congrès et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique qui ont un rapport direct avec la profession actuelle exercée ou qui sont suivis dans l'intention d'exercer une certaine profession à l'avenir". Il y est également précisé que le cours de formation ou de formation continue doit répondre à un certain niveau de qualité en matière pédagogique et méthodologique pour que le critère de la finalité professionnelle exigé par la LIFD soit réalisé.

3. 3.1. Dans son mémoire du 13 juin 2018, le recourant expose que les dépenses demandées en déduction concernent l'acquisition de matériel informatique qu'il qualifie de nécessaire pour les tests et travaux précédant sa réorientation professionnelle. C'est pourquoi le coût de ces achats ne pouvait pas être comptabilisé dans la société car ceux-ci ont été réalisés bien avant la fondation, Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 604 2018 53/54 durant la phase d'analyse. Il ajoute qu'il a assumé des frais pour un espace de travail, l'option de travail à domicile n'étant "ni viable ni efficace, compte tenu du contexte familial et la tranquillité nécessaire à l'exploration de cette nouvelle occupation". Le recourant explique qu'il a eu également des frais de lecture, à savoir une "série de documents et lectures nécessaires à l'appréhension de cette reconversion vers une nouvelle activité". Il revendique aussi la déduction des frais de fondation de la société B. _____ SA dont il possède 5'500 actions d'une valeur nominale de CHF 10.-. Il souligne à cet égard que : "Dans le cadre du programme de reconversion, la création d'une société s'est imposée, de même que la structure de la société anonyme, co-fondée avec une startup de la place. J'ai injecté une grande partie de mes fonds propres pour soutenir cette reconversion.

Aujourd'hui, la société ne génère aucune recette et l'avenir de B. _____ est incertain. Ces dépenses ont été réalisées à fond perdu. Il n'est certainement pas juste de pénaliser fiscalement cette mesure de reconversion qui avait pour objectif de sortir la tête de l'eau et de redevenir actif. Il va sans dire que l'ensemble de ces dépenses n'auraient été réalisées, si une autre option de reconversion avait été possible. Ces charges ont lourdement affecté mes finances et ma situation professionnelle aujourd'hui est critique". 3.2. Il ressort de l'annexe 03 jointe à la déclaration d'impôt 2016 que le recourant a revendiqué la déduction d'un montant de CHF 60'026.- en relation avec son activité professionnelle selon le détail suivant : Frais de reconversion et création de startup : Laptop Mac Book (FNAC) 18.8.16 CHF 1'399 Equipement informatique divers 339.- [?], 379.- [Samsung Galaxy Tab S2 8.0"] (digitec) 20.6.16 et 25.11.16 CHF 718 Location espace de travail (Colab) 4 x 232.20 du 1.1.16 au 1.4.16 CHF 929 Support digitiser Wacom (Apple) 18.2.16 CHF 130 LinkedIn; Licence démarchage 64.8, 47.8, 64.8 1-3.4.16 CHF 177 Carte de visite 29.1.16 CHF 221 Surface Microsoft 26.11.16 CHF 749 Livres (Amazon) EUR 23.9, EUR 24.9 (x1.1 >CHF) 19.1.16 et 30.11.16 CHF 54 Frais de fondation CHF 55'000 Mobilephone Samsung 8.5.16 CHF 649 Total CHF 60'026 3.3. En l'espèce, le fait que le recourant ait bénéficié d'une mesure de reconversion soutenue par l'assurance-chômage par le versement de 86 indemnités de chômage (dès le 1er janvier 2016 jusqu'au 30 avril 2016 selon la décision du 29 mars 2016 jointe au recours) ne signifie pas encore que les frais engagés dans ce contexte constituent des frais de reconversion au sens du droit fiscal. Pour être déductibles en application de l'art. 33 al. 1 let. j LIFD, les frais en question doivent concerner des "cours, séminaires, congrès et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique". Or, la nature des frais revendiqués est totalement différente; ils ne concernent pas du tout de la formation mais des investissements en lien avec la création de la société. Et si la maladie est bien à l'origine de l'obligation de devoir entreprendre une mesure de reconversion, le recourant ne fait pas valoir que cette circonstance l'aurait amené à suivre des cours dans le cadre de cette mesure. Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de déduire les frais de reconversion revendiqués. Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 604 2018 53/54 Cela étant, l'on notera que les frais de fondation de CHF 55'000.- (5'500 actions nominatives) doivent être qualifiés de frais d'acquisition d'éléments de fortune au sens de l'art. 34 let. d LIFD et qu'ils ne sont donc pas déductibles. Ils ont en effet servi à financer, non pas l'acquisition du revenu du recourant, mais l'acquisition de la source de ce revenu. Quant aux frais restants qui ne pouvaient pas encore être comptabilisés avant la fondation de la société le 10 mars 2016, ils ont été pris en compte par l'octroi de la déduction forfaitaire de 3% (CHF 2'453.-) accordée sous le code 2.130 de l'avis de taxation en application de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD. 4. 4.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté. 4.2. 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 54) 5. 5.1. En droit cantonal également, l'art. 27 al. 1 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 1 LHID) prévoit que les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) et

les autres frais indispensables à l'exercice de la profession, l'art. 34 al. 1 let. j étant réservé (let. c). Quant à l'ordonnance fribourgeoise du 14 décembre 2006 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411), son art. 6 al. 1 précise également que pour les autres dépenses professionnelles telles que frais pour l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, l'exécution de travaux pénibles, le contribuable peut déduire 3 % de son salaire net selon le certificat de salaire, mais au minimum CHF 2'000.- et au maximum CHF 4'000.- par an. La justification de frais plus élevés demeure réservée (art. 2). 5.2. Comme en matière d'impôt fédéral direct, les art. 34 al. 1 let. j LICD et 9 al. 2 let. o LHID disposent que sont déduits du revenu les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de CHF 12'000.-, si le contribuable remplit l'une des conditions suivantes : 1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II; 2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II. Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 604 2018 53/54 5.3. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé. 6. 6.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté. 6.2. 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). En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument réduit de CHF 400.-. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2018 53) 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. Impôt cantonal (604 2018 54) 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. 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 18 février 2019/eri Le Président suppléant : La Greffière-rapporteure :

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