

FR_GERICHTE 607 2014 34 vom 21. März 2016

FR Kantonsgericht, 2016-03-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2014_34

FR: FR_GERICHTE 607 2014 34 du 21 mars 2016

IT: FR_GERICHTE 607 2014 34 del 21 marzo 2016

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Déposé le 10 novembre 2014 contre une décision sur réclamation du 9 octobre 2014, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

E. 2

a) Préalablement, il sied 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. 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, conformément à l'art. 207b al. 2 LIFD (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 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 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 de sa profession. Dans le même sens, la circulaire précise en particulier que cette notion vise les frais engagés pour rafraîchir ou revoir des notions déjà apprises (p. ex. les cours de répétition ou de perfectionnement propres à la branche, les

séminaires, congrès, etc.) et les dépenses consacrées au perfectionnement visant une adaptation à l'évolution de la profession apprise et exercée (p. ex. un employé de commerce devient comptable/expert comptable diplômé, un peintre en bâtiment fait sa maîtrise). 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*, 2e éd., 1998, p. 375; KNÜSEL in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 2e éd., 2008, art. 26 n. 8 s.; LOCHER in *Kommentar zum DBG*, 2001, art. 26 n. 60 ss ainsi que art. 34 n. 16 s. et les arrêts cités). Contrairement aux dépenses de formation professionnelle qui, notamment, visent à acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice d'une profession (dépenses préparatoires liées par exemple à l'accomplissement d'un apprentissage, d'une école de commerce, d'une maturité, de hautes études, notamment universitaires et d'études postgrades), les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée sont déductibles du revenu. Ne sont pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, entre autres dépenses, les frais d'obtention d'un diplôme de troisième cycle tel un MBA ou tout autre diplôme postgrade (ECKERT in *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, art. 26 n. 45 et 53). 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 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). e) A plusieurs occasions, la Cour fiscale 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. 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 (arrêt TF 2C_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.3.2 et les références citées).

E. 3

a) En l'espèce, la formation dont le coût est revendiqué en déduction est présentée sur le site internet y relatif (www.unige.ch/formcont/casfa/ - consulté le 15 mars 2016) comme une formation continue dont les objectifs sont d'acquérir les ressources théoriques et réflexives nécessaires aux professionnels de la formation, développer et renforcer des compétences clés en matière d'analyse, de conception, d'animation, de conseil et d'évaluation de la formation et mettre en relation les théories et méthodologies avec les pratiques professionnelles. Elle s'adresse à des professionnels engagés dans des dispositifs de formation d'adultes (ou en projet de le devenir), notamment pour les fonctions suivantes: direction, conception, organisation de la formation; évaluation de systèmes de formation; gestion de la fonction formation en entreprise; consultance, audit d'entreprise; face à face et accompagnement pédagogiques. Le CAS en formation d'adultes se déroule sur deux ans et comprend six modules thématiques de cinq jours chacun répartis dans au moins trois des quatre domaines suivants: l'adulte en formation; pratiques de formation; ingénierie; gestion institutionnelle.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 Afin d'y être admis, il faut exercer des fonctions dans le domaine de la formation d'adultes (ou en projet de le devenir), avoir une expérience professionnelle d'au moins trois ans et être en possession d'un titre acquis lors d'une

formation professionnelle ou secondaire supérieure ou équivalent. b) Une telle formation est certes en rapport avec l'activité professionnelle de la recourante qui, tout en étant au bénéfice d'un Master en langues et littératures anglaises, travaillait depuis presque deux ans dans le domaine de l'enseignement de l'anglais et du français à des adultes avant d'entamer un CAS en formation d'adultes. Il faut toutefois remarquer d'emblée que le CAS en formation d'adultes permet d'acquérir une qualification supplémentaire et d'ouvrir de nouvelles perspectives professionnelles. La recourante elle-même admet dans son recours qu'elle a besoin de cette formation afin de maintenir son employabilité dans le secteur de la formation pour adultes et d'évoluer dans sa profession. En effet, force est de constater qu'un Master en langues et littératures anglaises ne constitue vraisemblablement pas une formation complète et suffisante afin d'exercer la profession de formateur ou formatrice d'adultes. Dans ce contexte, il faut considérer un CAS en formation d'adultes comme une pure formation ou la continuité de la formation universitaire débouchant sur l'acquisition d'un titre professionnel propre et non comme un perfectionnement consistant à rafraîchir ou revoir des notions déjà apprises. L'expérience professionnelle de la recourante dans le domaine ne peut être considérée comme suffisamment significative, ayant travaillé à temps partiel pendant moins de deux ans avant d'entreprendre le CAS en formation d'adultes. Partant, le manque d'expérience professionnelle et de connaissances acquises par la recourante dans ce domaine constituent dans le cas particulier des indices importants en faveur de frais de formation non déductibles (cf. arrêts TF 2C_588/2015 du 1er février 2016 consid. 4.3.1, 2C_1001/2012 du 1er mai 2013 consid. 2.1). Il résulte de ce qui précède que par la formation suivie, la recourante entendait acquérir de nouvelles connaissances propres à la profession de formatrice d'adultes et certifier ou faire reconnaître des connaissances acquises après de nombreuses années de pratique. Une première expérience professionnelle dans le domaine au sortir de l'université et le début d'une formation moins de deux ans plus tard ne peuvent être assimilés à une réelle nécessité de perfectionnement ou de rafraîchissement de notions déjà acquises. Le CAS en formation d'adultes entrepris par la recourante lui permet ainsi d'acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice de cette profession. Par ailleurs, il importe peu de savoir si le CAS en formation continue est une nouvelle formation ou la suite logique du cursus universitaire de la recourante tendant à l'exercice de la profession de formatrice d'adultes, puisque les frais liés à une deuxième formation ou à une formation complémentaire ne sont pas déductibles, quand bien même elle serait effectuée en cours d'emploi (cf. arrêt TF 2C_666/2014 du 16 février 2015). c) Les frais liés au CAS en formation d'adultes entrepris 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 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. Il résulte de ce qui précède que le refus de considérer les frais liés au CAS en formation d'adultes entrepris par la recourante comme des frais de perfectionnement professionnel déductibles doit être confirmé. Le recours sera dès lors rejeté sur ce point.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9

E. 4

a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. 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 [Tarif JA; RSF 150.12]). 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 200.-. II. Impôt cantonal (607 2014 35)

E. 5

Le recours, déposé le 10 novembre 2014 contre une décision du 9 octobre 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus 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; RSF 642.14), 180 de la loi cantonale du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA. Partant, sous cet angle, 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 (cf. 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 (cf. 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. 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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 l'obtention d'un CAS en formation d'adultes doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles. Le recours sera dès lors rejeté.

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 200.-. le Président prononce: I. Impôt fédéral direct (607 2014 34)

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