

# FR\_GERICHTE 607 2015 59 vom 17. Mai 2017

FR Kantonsgericht, 2017-05-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_607\\_2015\\_59](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_59)

FR: FR\_GERICHTE 607 2015 59 du 17 mai 2017

IT: FR\_GERICHTE 607 2015 59 del 17 maggio 2017

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 30

juin 1998 et qu'après avoir quitté ce domaine en raison des mauvaises conditions de travail rencontrées ensuite, il avait rejoint l'entreprise G.\_\_\_\_\_, à C.\_\_\_\_\_, où il avait obtenu un brevet fédéral d'agent de processus le 8 juin 2010 et avait été promu chef d'équipe. Il avait repris des études après la faillite de l'entreprise pour améliorer son "employabilité", et terminait le dernier semestre de cours pour obtenir le diplôme de technicien en processus. Il a encore précisé qu'il appliquait dans son poste de travail les connaissances acquises lors de ses perfectionnements professionnels. Par décision du 2 novembre 2015, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation précitée sur un point qui n'est plus contesté. Il a toutefois refusé de déduire les CHF 15'400.- revendiqués, considérant qu'il s'agissait de frais de formation non déductibles. Il a retenu que les cours suivis concernaient l'acquisition d'une nouvelle formation de longue durée puisqu'elle durait 3 ans et qu'elle ne pouvait donc pas être considérée comme un simple perfectionnement. Il s'agissait là au contraire d'une formation supplémentaire avec l'obtention d'un titre permettant au contribuable d'occuper un poste différent (agent de processus - technicien ET/ES en processus d'entreprise) de celui exercé jusqu'alors et non pas d'un perfectionnement pour maintenir une profession déjà acquise. Par taxation ordinaire rectifiée datée du 19 novembre 2015, l'impôt cantonal sur le revenu des époux A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ a été fixé à CHF 6'907.05, sur la base d'un revenu imposable de CHF 89'558.- et leur impôt fédéral direct à CHF 1'442.- (après déduction sur l'impôt de CHF 251.-) pour un revenu imposable de CHF 94'558.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. C. Le 3 décembre 2015, les époux A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par l'intermédiaire de leur mandataire en se prévalant d'un arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1073/2013 du 25 juin 2014 admettant la déduction de frais de cours en vue d'un "MaS in International Taxation". Ils expliquent pour l'essentiel que le recourant, engagé chez

Tribunal cantonal TC Page 3 de 10 G.\_\_\_\_\_ en juillet 2005, a commencé les cours de perfectionnement de technicien ES en processus d'entreprise au mois de février 2010 et qu'il les a interrompus suite à de graves problèmes de santé de la recourante. Ils signalent que les frais de perfectionnement payés en 2010 avaient été admis par le Service cantonal des contributions. Et de préciser qu'après avoir été au chômage suite à la faillite de son ancien employeur (le 9 décembre 2013), le recourant a repris sa formation au mois de février 2014, laquelle devait se terminer au mois de juin 2016. Ils ajoutent que le nouvel employeur du

recourant, qui a engagé ce dernier comme agent de processus, a accepté de prendre en charge 80 % de ses frais de formation. Ont notamment été joints à l'appui du recours la convention de participation aux frais de formation avec D. \_\_\_\_\_ GmbH conclue le 12 novembre 2014, la documentation du centre de formation ainsi que le programme du cours de technicien en processus. L'avance de frais fixée à CHF 400.- par ordonnance du 7 décembre 2015 a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations du 6 janvier 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il maintient que les frais litigieux constituent des frais non déductibles pour une formation « postgrade ». De plus, selon lui, le montant de CHF 1'965.- figurant dans le certificat de salaire 2014 contredit le fait que le nouvel employeur prenne en charge le 80% des coûts, au vu de la déduction revendiquée pour un total de CHF 15'400.-. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Le 4 février 2016, les recourants ont fait part de leurs contre-observations. Ils exposent que la formation suivie n'est pas une formation « postgrade »: elle permet au recourant de maintenir le poste qu'il occupe auprès de son employeur actuel, ce qui était déjà le cas auprès de son employeur précédent. Quant à la contradiction évoquée par le Service cantonal des contributions, ils renvoient à la convention de participation aux frais de formation conclue avec le nouvel employeur, laquelle prévoit que ce dernier paie 60 % des coûts de la formation sur présentation des factures dans une première phase, un supplément de 20 % étant payé sur présentation du diplôme. Les frais pour les trajets ne sont en revanche pas pris en charge par l'employeur. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au Service cantonal des contributions le 5 février 2016. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit I. Impôt fédéral direct (607 2015 59) 1. Le recours, posté le 3 décembre 2015 contre une décision du 2 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). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 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 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

### **E. 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. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 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). 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). Ainsi, dans l'arrêt 2C\_1073/2013 précité dont se prévalent les recourants, le Tribunal fédéral a admis le

recours d'un contribuable bénéficiant de plus de dix ans de pratique dans le domaine de la fiscalité avant d'entreprendre une formation « postgrade » universitaire aboutissant à la délivrance d'un MaS portant précisément sur les matières utilisées et pratiquées quotidiennement par ce dernier depuis de nombreuses années (voir aussi arrêt TF 2A.671/2004 du 6 juillet 2005). 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 arrêt TA FR 607 2008 29/30 du 30 mars 2009 consid. 3f publié in RFJ 2009 p. 78 ss; plus récemment arrêt TC FR 604 2012 129/130 du 8 juillet 2013 publié in RFJ 2013 p. 221 ss, ainsi que p. ex. arrêts TC FR 604 2014 97 du 22 avril 2016 consid. 2e; 604 2015 131/132 du 11 octobre 2016 consid. 2d). Dans l'affaire 604 2012 129/130 précitée, la Cour fiscale a jugé d'un cas particulier où les conditions posées par le TF pour la prise en compte – exceptionnelle – des frais d'un CAS/EMBA comme frais de perfectionnement étaient réalisées. La recourante au bénéfice d'un CFC d'employée de commerce avait travaillé comme secrétaire, assistante, coordinatrice et directrice pendant plusieurs années dans diverses fonctions, obtenu en cours d'emploi quatre CAS puis un EMBA et n'avait pas bénéficié d'augmentation de salaire au terme de ce dernier cursus. La Cour fiscale a également admis la déduction des frais de cours dans le cas d'un agent de maintenance visant l'obtention d'un diplôme de dirigeant de maintenance. Elle a examiné à cette occasion si les dépenses demandées en déduction avaient été ou non engagées afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différenciait sans équivoque de la profession exercée pendant la période fiscale en cause, auquel cas elles correspondaient alors à des frais d'ascension professionnelle non déductibles. Elle a jugé que l'obtention du diplôme de dirigeant de maintenance ne signifiait pas que les perspectives professionnelles du recourant s'étaient considérablement améliorées en particulier sous l'angle salarial (arrêt TA FR 4F 2006 125/126 du 6 juillet 2007). 3. a) En l'espèce, il convient de préciser tout d'abord que l'admission au titre de frais professionnels, lors de périodes fiscales précédentes, des dépenses liées à l'obtention du brevet

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 fédéral d'agent de processus puis du diplôme de technicien en processus d'entreprise commencé en 2010 ne signifie pas encore que les dépenses litigieuses doivent également être qualifiées de frais déductibles. L'autorité intimée est en effet en droit de réexaminer lors de chaque période fiscale le caractère déductible ou non des frais revendiqués par le contribuable. Cela étant, l'autorité intimée a refusé la déduction des frais revendiqués au motif que le recourant aurait suivi une nouvelle formation supplémentaire, une formation « postgrade », pour obtenir un titre lui permettant d'occuper un poste différent qu'il exerce actuellement. Il convient donc d'examiner si tel est le cas. b) Il ressort du dossier constitué que le recourant, qui a travaillé de 2005 à 2013 dans le domaine de la fabrication et la vente de matériel pour la photographie et l'imprimerie et a été promu chef d'équipe après avoir obtenu son brevet fédéral en 2010 en cours d'emploi, a été engagé comme agent de processus depuis le 1er mars 2014. Cette activité exercée au sein d'une entreprise spécialisée dans la fabrication et la vente de produits médicaux est

celle de superviseur de production. Depuis 2014, le recourant suit une formation auprès du centre de formation H. \_\_\_\_\_ à F. \_\_\_\_\_ afin d'obtenir le diplôme de technicien ES en processus d'entreprise. Selon la documentation du centre de formation, "l'agent de processus breveté intervient avec compétences lors de l'élaboration et le suivi de tout processus de production, quel qu'en soit le produit et la branche économique (industrie ou services). Cette option intermédiaire s'effectue à mi-parcours (au 3ème semestre) de la formation de Technicien ES en processus d'entreprise et n'est pas obligatoire pour l'obtention du diplôme ES en processus. Méthodes, systèmes de travail, gestion des temps, des données et des coûts, approvisionnements, planification, ordonnancement, qualité, marketing, droit et relations humaines, constituent le bagage polyvalent très apprécié et recherché pour un agent de processus. Sa fonction découle de l'évolution de celle de l'agent d'exploitation (agent de méthodes). Ce perfectionnement professionnel s'adresse au professionnels, titulaires d'un CFC (Certificat Fédéral de Capacité), se déroule sur trois semestres, prépare à l'examen final du brevet fédéral, dont la réussite permet aux lauréats de se prévaloir du titre officiel et protégé d'AGENT DE PROCESSUS breveté, constitue le premier cycle de la formation de technicien ET/ES en processus d'entreprise (option facultative)". Quant aux techniciens en processus d'entreprises, la documentation précitée précise notamment que ceux-ci "sont des généralistes qui possèdent des connaissances approfondies sur les principaux processus d'entreprises commerciales, de services et de production. Ils exercent des fonctions dirigeantes dans toutes les questions d'économie d'entreprise relevant des domaines de la production et de la logistique. Ils se chargent de tâches complexes dans le cadre des processus de l'entreprise. (...) Les technicien-ne-s diplômé-e-s ES sont des praticiens qui acquièrent au cours de leurs études de solides connaissances théoriques de base. Leur compétence de réalisateurs de projets et leur force résident dans leur capacité d'établir des liens entre la théorie et l'expérience pratique. Comprenant le langage technique et sachant interpréter les résultats des travaux effectués par les ingénieur-e-s, ils les mettent en œuvre pour les professionnels de la branche". Le coût de cette formation, pour l'année 2014, se monte à CHF 7'200.-. c) Il ressort des informations qui précèdent que la formation suivie par le recourant en 2014 fait partie du cursus initié en 2010. De plus, 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, comme l'indique au demeurant la convention de participation aux frais que le recourant a conclue avec son employeur le 12 novembre 2014. Ces cours concernent une activité appartenant à une même filière professionnelle et sont censés permettre au recourant

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 d'accéder à des postes de fonction dirigeante. Quant aux certificats de salaire des années 2015 et 2016 - cette dernière année étant celle de l'obtention du diplôme -, ils ne démontrent pas que les conditions du recourant se sont améliorées au point de conclure qu'une position professionnelle plus élevée se distinguant clairement de la profession qu'il exerçait jusqu'alors lui aurait été accordée: le salaire obtenu en 2014 était de CHF 75'915.- (ce qui correspond en moyenne annuelle à CHF 91'098.-), en 2015 de CHF 98'752.- et en 2016 de CHF 104'726.-). Par ailleurs, pour reprendre les critères jurisprudentiels, il convient également de noter que le coût de la formation de CHF 7'200.- par an apparaît relativement limité et plaide en faveur d'un perfectionnement. De plus, même si, comme cela a été vu, l'autorité intimée est en droit de réexaminer le caractère déductible ou non des frais demandés en déduction lors de chaque période fiscale, l'on ne peut ignorer le fait que les frais de cours suivis par le recourant depuis qu'il travaille dans le

domaine industriel ont été admis (sous le code 2.130) comme étant des frais de perfectionnement non seulement avant l'obtention du brevet en 2009 (CHF 12'583.-), mais également en 2010 (CHF 10'807.-) quant ils concernaient la dernière partie du cursus pour l'obtention du diplôme de technicien en processus d'entreprise que le recourant a dû interrompre en raison de l'état de santé de son épouse. Au vu de ce qui précède, il convient de considérer que les cours suivis par le recourant en 2014 constituent un perfectionnement professionnel. d) Il s'ensuit que les frais de ces cours (payés à hauteur respectivement de 2 fois CHF 3'600.- selon extrait de compte du centre de formation du 16 avril 2014 et facture no 210458 du 31 juillet 2014 produits au dossier) doivent être déduits du revenu imposable des recourants. Il convient d'en soustraire encore les contributions à ces frais obtenues de l'employeur du recourant (CHF 1'965.- indiqué sur le certificat de salaire 2014, ainsi que CHF 2'160.- attesté dans le décompte de salaire du mois de janvier 2015 joint à leurs contre-observations, ce dernier montant ayant été réalisé avant 2015 au moment où le recourant a obtenu une prétention ferme à son versement selon la convention du 12 novembre 2014). Ce sont ainsi CHF 3'075.- de frais de cours qui seront admis en déduction au lieu des CHF 7'200.- revendiqués. L'on notera accessoirement que, contrairement à ce que relève l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, il n'y a pas de contradiction entre le montant demandé en déduction et la contribution de remboursement des frais par l'employeur. Les recourants ont payé deux fois CHF 3'600.- en 2014 et ont obtenu CHF 4'125.- (CHF 1'965.- plus CHF 2'160.-), ce qui représente, à CHF 195.- près, le 60 % du coût des cours (CHF 4'320.-) avant l'obtention du diplôme comme le prévoit la convention précitée. Les km parcourus pour se rendre au lieu des cours (au centre de formation à F. \_\_\_\_\_) sont également déductibles. Le calcul des km pour les trajets jusqu'à cette localité peut être maintenu (soit 12'000 km pour 80 km fois 2 fois 75 jours de cours). Il correspond pratiquement aux km ressortant du calculateur disponible à l'adresse Internet [www.google.com/maps](http://www.google.com/maps) pour les distances parcourues entre le centre de formation et le domicile du recourant (3 cours au mois de février - les cours suivis durant ce mois représentant des frais d'acquisition du revenu acquis en remplacement lorsque le recourant était au chômage: sur ce point, voir RFJ 1998 p. 415 ss, 416 s. ou plus récemment arrêt TA FR 4F 06 150/151 non publié du 14 décembre 2006 - et 5 samedis d'avril à juin), et entre le centre de formation et le lieu de travail du recourant (67 cours du soir en semaine correspondant aux 75 jours de cours annoncés moins les 8 cours précités). De ces 12'000 km, il convient toutefois de déduire 1'474 km pour 67 fois 22 km accordés dans la déduction des frais de transport sous le code 2.210 de l'avis de taxation pour les déplacements entre lieu de travail et domicile, de sorte que les km à prendre en compte s'élèvent à 10'526. Il s'ensuit que les frais de déplacement jusqu'à F. \_\_\_\_\_ revendiqués à hauteur de CHF 8'200.- doivent être réduits également pour s'établir à CHF 6'506.-, soit CHF 1'332.80.- pour 1'904 km à 70 centimes le km (correspondant à la déduction forfaitaire pour les premiers 10'000 km, 8'096 km ayant déjà été

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 déduits à hauteur de 70 centimes le km sous le code 2.110) et CHF 5'173.20 pour le reste, soit 8'622 km (10'526 km - 1'904 km) à 60 centimes le km. Pour tous les motifs qui précèdent, le recours est partiellement admis. La déduction figurant sous le code 2.130 de la taxation de la période fiscale 2014 est fixée à CHF 12'720.- (CHF 3'139.- de déduction forfaitaire, CHF 3'075.- de frais de cours et CHF 6'506.- de frais de déplacement) au lieu de CHF 3'139.-. 4. a) Conformément à l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement (al. 1). 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, même si la conclusion des recourants tendant à la déduction des CHF 15'400.- requis au titre de frais de perfectionnement n'est admise que partiellement, ceux-ci obtiennent toutefois gain de cause sur le principe de la déductibilité de ces frais. C'est pourquoi, il se justifie de ne pas percevoir de frais de justice.

b) Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale du Tribunal administratif peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, les recourants qui obtiennent gain de cause sur le principe de la déductibilité de leurs frais de perfectionnement, ont droit à une pleine indemnité de partie. Leur mandataire a déposé une liste de frais totalisant CHF 2'268.05 pour 8 heures facturées selon un tarif horaire de CHF 250.- et un forfait pour débours de CHF 100.-, plus CHF 168.- de TVA. Conformément à l'art. 11 al. 1 Tarif JA, il leur est alloué, en mains de leur mandataire, la moitié de l'indemnité de partie requise pour le recours formé en droit fédéral, laquelle sera supportée par l'Etat de Fribourg.

II. Impôt cantonal (607 2015 60) 5. Le recours, interjeté le 3 décembre 2015 contre une décision du 2 novembre 2015, 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 directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA, et l'avance des frais de procédure a été déposée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

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 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 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 14 décembre 2006 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 de technicien ES en processus d'entreprise doivent être considérées comme des frais de perfectionnement déductibles. Le recours formé en droit cantonal sera dès lors partiellement admis lui aussi, la déduction figurant sous le code 2.130 de la taxation de la période fiscale 2014 étant fixée à CHF 12'720.- au lieu de CHF 3'139.-.

7. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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, pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral (voir consid. 4a), il se justifie de ne pas percevoir de frais de justice. b) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 En l'espèce, également pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral (voir consid. 4b), les recourants ont droit à la moitié de l'indemnité de partie requise pour le recours formé en droit cantonal. Celle-ci sera supportée par l'Etat de Fribourg. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (607 2015 59)

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