

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

**Décision du Président
du 16 décembre 2005**

Statuant conformément à l'art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sur le recours interjeté le 14 juillet 2004 (**4F 04 90**)

par

A., à X.,

contre

la décision sur réclamation rendue le 18 juin 2004 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2003

(frais de perfectionnement)

Considérant :

En fait:

A. A est marié et vit en ménage commun avec son épouse à X. Le 12 février 2004, les époux ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2003. A. a déclaré pour lui-même les revenus suivants :

- ... francs issus d'une activité salariée principale de professeur de musique au Cycle d'orientation, à Y. (code 1.11);
- ... francs issus d'une activité salariée accessoire de directeur d'un ensemble musical (code 1.12);
- ... francs issus d'une activité salariée accessoire de professeur dans le cadre de cours de direction (code 1.12);
- ... francs issus d'une activité indépendante accessoire de composition musicale (code 1.22), soit ... francs reçus au titre d'aide cantonale à la création sous déduction de frais de 1'500 francs comprenant 400 francs d'amortissement du matériel (programme d'édition, ordinateur), 300 francs de fournitures diverses (papier, encre, poste, ...) et 800 francs de déplacements (recherches historiques et consultations en bibliothèque).

S'agissant des frais d'acquisition du revenu, les déductions suivantes ont notamment été demandées :

- 12'604 francs au titre de frais de transport (code 2.11), soit 8'365.50 francs pour des déplacements en voiture de X. à Y. (activité principale; 390 allers-retours par année x 33 km x 0.65 franc/km) plus 4'239.30 francs pour des déplacements en voiture (activités accessoires; 90 allers-retours x 70 km x 0.65 franc/km + 30 allers-retours x 7.4 km x 0.65 franc/km);
- 9'170 francs au titre de frais de perfectionnement (code 2.13) liés à un cours suivi au Conservatoire de Z. (1'500 francs d'écolage, 332 francs de frais de repas, 2'382 francs de frais de déplacement en voiture et en train, 952 francs de matériel – partitions et enregistrements – et 4'000 francs pour une pièce de l'appartement familial réservée aux activités professionnelles.
- 2'200 francs au titre de frais pour activité accessoire salariée (code 2.14).

[...]

Dans son avis de taxation pour la période fiscale 2003, le Service cantonal des contributions a fixé le revenu imposable des époux à ... francs. Il a notamment retenu que A. réalisait dans ses activités accessoires un revenu global de ... francs qu'il a fait figurer sous le code 1.22 (revenu d'une activité indépendante accessoire). Ce montant semble tenir compte des frais déjà comptabilisés à concurrence de 1'500 francs pour obtenir le revenu de ... francs issus de l'activité de composition et d'un montant supplémentaire de 3'971 francs pour les frais de déplacement liés aux activités de direction et de cours de direction. S'agissant des autres frais d'acquisition du revenu, un montant de 4'004 francs a été retenu pour les frais de déplacement liés à l'activité principale de professeur de musique au cycle d'orientation (code 2.11) et une déduction de 3'680 francs pour l'utilisation d'une pièce de travail au domicile a été admise sous la rubrique "autres frais professionnels / frais de perfectionnement et de reconversion" (code 2.13). Par contre, le solde des frais revendiqués en lien avec le cours suivi au Conservatoire de Z. ainsi que la déduction forfaitaire de 2'200 francs pour frais liés à une activité accessoire dépendante (code 2.14) n'ont pas été pris en considération.

- B. Le 7 juin 2004, A. a déposé une réclamation contre l'avis de taxation susmentionné, concluant à ce que les frais de perfectionnement liés au cours de composition, d'orchestration et de direction suivi au Conservatoire de Z. soient admis en déduction de son revenu. Affirmant qu'il est impératif pour un directeur de musique de se perfectionner continuellement pour maintenir son activité et les revenus qui en découlent, il ajoute pour l'essentiel qu'il a reçu en 2003 une aide à la création pour une pièce qu'il a composée et que les cours de direction qu'il dispense concernent les trois branches musicales enseignées à Z..

Par décision du 18 juin 2004, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation. Confirmant sur le principe le refus de la déduction des frais liés au cours suivi au Conservatoire de Z., il a supprimé le revenu de ... francs déclaré comme produit de l'activité accessoire indépendante de composition, ramenant ainsi le revenu imposable du couple à ... francs. En substance, il a considéré que A. disposait déjà des compétences nécessaires pour diriger un ensemble musical ou dispenser des cours de direction, de telle sorte que le cours suivi au Conservatoire de Z. visant à l'obtention d'un diplôme postgrade de chef d'orchestre était sans rapport avec ces activités et pouvait tout au plus être mis en relation avec l'activité accessoire de composition. Par ailleurs, la taxation a été modifiée dans le sens que le montant de ... francs perçu dans les activités de direction et de cours de direction a été qualifié de revenu d'activité accessoire dépendante (code 1.12), la déduction des frais de déplacement en relation avec ce revenu étant confirmée à concurrence de 3'971 francs

sous le code 2.14 prévu à cet effet. Ces modifications formelles n'ont toutefois pas eu d'effet sur le montant du revenu imposable.

- C. Par acte remis à la poste le 14 juillet 2004, A. a interjeté recours auprès du Tribunal administratif. Il conclut à l'imposition du revenu de ... francs issu de son activité indépendante de composition et à la déduction d'un montant de 5'170.60 francs correspondant aux frais de perfectionnement engagés dans le cadre du cours suivi au Conservatoire de Z. (1'500 francs d'écolage, 332 francs de frais de repas, 2'382 francs de frais de déplacement en voiture et en train et 952 francs de matériel). Il est selon lui indispensable de suivre des cours de perfectionnement en direction (gestique, technique de travail) pour rester compétitif dans les activités de professeur de direction et de directeur d'un ensemble musical tel que celui qu'il dirige. Il ajoute que le cours de perfectionnement suivi au Conservatoire de Z. a pour objet tant la direction d'ensembles que l'analyse, l'orchestration, la composition, la pédagogie et l'interprétation, de telle sorte qu'il est en rapport direct avec ses fonctions de directeur, de formateur de directeurs et de professeur de musique au cycle d'orientation. Le recourant qualifie encore d'erronée l'affirmation de l'autorité intimée selon laquelle le cours en question viserait l'obtention d'un diplôme postgrade de chef d'orchestre, avant de conclure que la décision de supprimer l'imposition du revenu de ... francs issu de l'activité accessoire indépendante de composition le laisse perplexe dans la mesure où sa réclamation ne contenait aucune conclusion dans ce sens.

Le 19 août 2004, le Service cantonal des contributions a produit le dossier de la cause et déposé ses observations. Proposant le rejet du recours sous réserve de la conclusion visant à l'imposition du revenu de l'activité de composition, il considère pour l'essentiel que le cours suivi au Conservatoire de Z. vise l'obtention de qualifications permettant d'enseigner à un niveau supérieur (professeur de branches théoriques pour des élèves professionnels) et constitue dès lors un perfectionnement qui va au-delà des exigences liées à ses activités de professeur de musique au cycle d'orientation et de formateur de directeurs. Il en déduit que cette formation complémentaire fait partie du développement culturel personnel du recourant et que son coût ne peut dès lors pas être déduit au titre de frais de perfectionnement professionnel. S'agissant du revenu issu de l'activité indépendante accessoire de composition, le Service cantonal des contributions explique qu'il a fait preuve de souplesse en supprimant le gain obtenu pour tenir compte du fait qu'une partie du cours suivi au Conservatoire de Z. pouvait à la rigueur présenter un lien avec cette activité.

- D. Dans ses contre-observations du 28 septembre 2004, le recourant maintient sa position en développant les arguments contenus dans son recours. Se

référant notamment à une attestation annexée à son recours, il conteste l'affirmation selon laquelle la formation suivie au Conservatoire de Z. tendrait à l'obtention d'un diplôme de branches théoriques, ajoutant que ce cours a été mis sur pied à sa demande. Il insiste particulièrement sur l'importance d'un perfectionnement continu pour maintenir ses connaissances et conserver la crédibilité nécessaire à sa fonction de professeur.

Le 16 novembre 2004, le recourant a produit une attestation de l'organisateur des cours de direction qu'il dispense. Cet organisme confirme qu'il encourage ses responsables musicaux à se perfectionner pour être à la pointe de ce qui se fait en musique.

Le Service cantonal des contributions a déposé d'ultimes remarques le 26 novembre 2004, à l'issue desquelles il confirme sa position selon laquelle le cours suivi au Conservatoire de Z. est à mettre sur le compte d'un développement personnel ou d'une formation visant à obtenir un poste plus élevé (direction d'orchestre ou d'ensemble prestigieux). Ses arguments seront repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt. Il en ira de même s'agissant de la détermination déposée spontanément par le recourant le 26 décembre 2004.

- E. Par courriers des 3 et 10 août 2005, le greffier-rapporteur délégué à l'instruction a invité les parties à se déterminer sur la conformité à la loi de certaines dispositions d'exécution cantonales concernant la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. Par le premier de ces courriers, le recourant a en outre été requis de produire une copie des pièces justificatives des frais effectifs de matériel annoncés en relation avec le cours suivi au Conservatoire de Z.

Dans sa réponse du 9 août 2005, A. a indiqué que les frais de matériel invoqués concernent à concurrence de 200 francs des photocopies de partitions de direction (full score) qui ont été tirées auprès d'une imprimerie. Il a toutefois précisé que celle-ci n'était pas en mesure de lui fournir un décompte, le paiement étant intervenu au comptant, sans facture, mais qu'elle se tenait à disposition pour de plus amples renseignements. Pour le reste, les frais de matériels correspondent à l'achat de multiples partitions et CD auprès du professeur et des collègues d'études, ces transactions ayant eu lieu au comptant, sans facture, selon un usage courant dans le monde de la musique.

Se déterminant quant à lui le 23 août 2005, le Service cantonal des contributions a justifié les termes des dispositions d'exécution cantonales concernées en se référant sur un point à une pratique constante basée sur une décision de l'ancienne Commission cantonale de recours en matière

d'impôt et sur un autre point à une volonté de maintenir la même pratique que celle qui prévalait pour l'impôt fédéral direct sous le régime de l'ancien Arrêté du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). Les détails de cette détermination seront repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêté.

Les déterminations qui précèdent ont été transmises en copie aux parties, à titre d'information.

En droit:

I. Jonction des causes, compétence du juge unique

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire en matière d'impôt fédéral direct.
- b) L'art. 42 al. 1 let. b du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct et le recours concernant l'impôt cantonal. Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de

droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu d'interjeter deux recours distincts, chacun avec ses griefs spécifiques à l'impôt concerné.

- c) En application de l'art. 186 LICD en relation avec l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, le Président de la Cour fiscale est compétent pour statuer sur le sort du présent recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

II. Impôt fédéral direct

- 2. Le recours, déposé le 14 juillet 2004 contre une décision du 18 juin 2004, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
- 3. a) L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 209 LIFD). Il a pour objet tous les revenus du contribuable acquis pendant la période fiscale, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 et 210 al. 1 LIFD). A teneur de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33 LIFD.

Les art. 17 ss LIFD prévoient des règles distinctes pour le calcul des revenus nets issus d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. Selon la doctrine et la jurisprudence, l'activité dépendante est celle qui est exercée en vertu d'un contrat de travail ou de rapports de service soumis au droit public (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998 p. 373). Par opposition à l'activité dépendante, l'activité indépendante se caractérise quant à elle par six éléments essentiels, soit l'organisation propre et librement choisie, reconnaissable à l'extérieur, mettant à profit du travail et du capital, aux compte et risques propres, de façon systématique et

dans le but de réaliser un profit (M. REICH, Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im DBG, *in* Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995 p. 121ss; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 1998, p. 77 ss; ATA du 7 avril 2000 dans la cause 4F 98 160, consid. 4). La nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) ou la qualification de l'activité en matière d'assurances sociales ne sont pas déterminantes en droit fiscal. Pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche. Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur, qui définit le cadre strict de l'activité du travailleur quant à l'organisation, au lieu et aux horaires de travail. Au contraire, est indépendant celui qui organise librement son activité et l'exerce à ses propres risques et profits (J.-M. RIVIER, p. 373 et les références citées).

- b) S'agissant du revenu provenant d'une activité lucrative dépendante, l'art. 26 al. 1 LIFD prévoit que les frais professionnels déductibles sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant de repas pris hors du domicile et du travail par équipe (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). L'art. 26 al. 2 LIFD précise que les frais professionnels mentionnés au 1^{er} alinéa, lettre a à c, sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant néanmoins dans ces cas justifier des frais plus élevés. 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 (RS 642.118.1) confirme à ses art. 7 et 8 la distinction opérée entre les autres frais professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD. Les premiers concernent en particulier 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 et l'exécution de travaux pénibles (art. 7 de l'ordonnance). Quant aux seconds, ils visent uniquement les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable, à l'exclusion des frais de formation professionnelle (art. 8 de l'ordonnance; art. 34 let. b LIFD). Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD et 8 de l'ordonnance ne sont pas compris dans les différents forfaits prévus en application de l'art. 26 al. 2 LIFD pour les

autres frais professionnels au sens des art. 26 al. 1 let. c LIFD et 7 de l'ordonnance (voir notamment P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, no 25 ad art. 26 LIFD).

- c) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir not. arrêt du 8 août 2002 dans la cause 2A.130/2002, consid. 4.1, disponible sur internet à l'adresse www.bger.ch et publié *in* StE 2003 B 22.3 Nr. 73, et les références aux ATF 113 Ib 114 et 124 II 29), 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 du contribuable, ce qui suppose que les dépenses visées doivent être objectivement susceptibles d'assurer le maintien des chances professionnelles du contribuable, mais 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. Il en va ainsi de cours (par exemple cours professionnels) destinés à améliorer l'exercice de la profession actuelle ou, cas échéant, à passer de la situation de l'homme de métier à celle de contremaître ou à celle de chef d'un petit nombre de collègues ou d'auxiliaires (sur cette précision, voir ATF 113 Ib 114). Par contre, les dépenses liées à une formation qui permet d'accéder à une situation professionnelle nettement distincte de l'activité actuelle (frais de promotion professionnelle), voire à un autre métier, ne peuvent être considérées comme des frais de perfectionnement professionnel au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD dans la mesure où elles ne sont pas consenties en relation avec l'activité professionnelle actuelle, mais au contraire en vue d'en exercer une nouvelle. 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. Elle n'est pas remplie lorsqu'il ne vise qu'un enrichissement personnel ou culturel (voir également ATA du 4 avril 1997 *in* RFJ 1997 p. 137 ss; ATA non publié du 22 janvier 2004 dans la cause 4F 03 112; H. ZEHNDER, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, thèse, Zurich 1985, p. 53 ss; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 378; M. REICH *in* M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bâle 2002, ad art. 9 n. 11; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 26 n. 60 ss et art. 34 n. 16 ss et les arrêts cités).

La circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 de l'Administration fédérale des contributions concernant la déduction des frais professionnels des

personnes exerçant une activité lucrative dépendante (publiée *in* Archives 64 p. 701ss ainsi qu'à l'adresse Internet suivante: <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/kreis/f/w95-026f.pdf>) a un contenu conforme à la jurisprudence qui précède. Il en ressort en effet que les frais de perfectionnement professionnels englobent 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. 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).

- d) S'agissant du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante, l'art. 27 al. 1 LIFD dispose que les contribuables exerçant une telle activité lucrative peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En tant qu'elle vise les frais d'acquisition du revenu, cette notion générale englobe notamment les frais de perfectionnement professionnel. Quant à l'exigence de la conformité à l'usage commercial ou professionnel, elle signifie que les dépenses consenties doivent se situer commercialement dans un rapport immédiat et direct (organique) avec le revenu acquis, recoupant ainsi la condition du rapport *objectif* applicable en matière de frais de perfectionnement professionnel déductibles du revenu d'une activité dépendante (voir ATF précité du 8 août 2002 dans la cause 2A.130/2002, consid. 4.1.1 et les références à l'ATF 113 Ib 114 consid. 2c à 2e et au Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale publié dans la feuille fédérale 1983 III 175). Les développements qui précèdent (consid. 3c) sont dès lors également valables lorsqu'il s'agit de déterminer si des frais de perfectionnement sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel et, partant, déductibles du revenu de l'activité indépendante au sens de l'art. 27 al. 1 LIFD.
4. a) En l'espèce, le recourant exerce à titre principal une activité lucrative de professeur de musique dans un cycle d'orientation. En tant qu'elle a lieu dans le cadre de rapports de travail de droit public, elle doit être considérée comme une activité dépendante au sens de ce qui précède. Dans la mesure où cette question n'est pas litigieuse, il convient de considérer sur la base des quelques éléments figurant au dossier qu'il en est de même des activités accessoires de direction d'un ensemble musical et de cours de direction. Il apparaît en effet que celles-ci s'exercent toutes deux dans un cadre défini et

que le recourant n'en assume en tout cas pas les risques. A cet égard, tout en confirmant que ce critère n'est pas déterminant, la Cour s'étonne que les rémunérations versées n'aient fait l'objet d'aucun prélèvement de cotisations aux assurances sociales, ce qui constitue une irrégularité qui pourrait faire l'objet d'une communication de l'autorité fiscale à la caisse de compensation concernée. Quant à l'activité accessoire de composition, le recourant l'exerce librement selon une organisation qu'il est seul à déterminer et à ses propres risques et profits. Il s'agit dès lors d'une activité indépendante au sens de ce qui précède.

- b) Les dépenses que le recourant considère comme des frais de perfectionnement professionnel déductibles et que l'autorité intimée refuse de reconnaître comme tels concernent à concurrence de 5'176 francs le coût lié à un cours de composition, d'orchestration et de direction suivi au Conservatoire de Z. auprès d'un professeur réputé. En tant qu'il vise le perfectionnement de connaissances préalables dans le domaine musical, un tel cours permet à ses participants d'acquérir une expérience supplémentaire dans les branches spécifiques abordées. Il n'est toutefois pas sanctionné par l'obtention d'un diplôme ou d'un titre particulier (voir attestation du 9 juillet 2004 annexée au recours).

En permettant au recourant d'acquérir une expérience supplémentaire en relation avec la direction d'ensembles musicaux (gestique, technique de travail), le cours suivi au Conservatoire de Z. paraît également susceptible d'améliorer ses compétences dans ce domaine et, partant, devrait lui permettre de se positionner favorablement pour conserver son poste de directeur d'un ensemble musical. Il en va de même s'agissant des cours de direction dispensés par le recourant. La crédibilité d'un tel enseignement passe en effet également par une mise à jour constante des connaissances à transmettre (voir aussi l'attestation du 5 novembre 2004; En fait, let. D). En tant qu'il vise un perfectionnement dans le domaine de la direction, le cours se trouve ainsi dans un rapport objectif indéniable avec les activités accessoires de direction d'un ensemble musicale et de formation de directeurs. S'agissant de cette deuxième activité, ce rapport est encore renforcé du fait que le programme de formation comprend l'enseignement de la composition (voir travaux joints aux ultimes remarques du 26 décembre 2004).

Dans la mesure où le cours suivi au Conservatoire de Z. auprès d'un professeur renommé comprend un enseignement de la composition musicale, il est évident qu'il se trouve également dans un rapport objectif au sens de ce qui précède avec l'activité accessoire de composition qui a permis au recourant de percevoir un montant versé par l'Etat de Fribourg dans le cadre de l'aide à la création. Cette position semble du reste partagée

par l'autorité intimée qui affirme dans un raccourci malheureux de la décision attaquée qu'elle consent à "supprimer" le revenu de ... francs déclaré par le recourant en relation avec ses travaux de création.

Enfin, on peut se demander si les cours suivis au Conservatoire de Z. présentent un rapport objectif suffisant avec l'activité de professeur de musique dans les écoles. Il doit en effet être constaté avec l'autorité intimée que l'enseignement de la composition n'occupe vraisemblablement pas une place essentielle dans le programme des cours de musique que le recourant dispense au cycle d'orientation et depuis l'automne 2004 au niveau gymnasial. Dans ces conditions, il n'est pas évident que la consolidation des connaissances du recourant dans le domaine de la composition augmente de façon significative ses compétences de professeur de musique dans les écoles, même s'il allègue de façon crédible qu'il entend effectivement intégrer cette matière à ses cours, notamment dans le cadre des travaux de maturité, et qu'il est appelé à réorchestrer les partitions jouées par un ensemble musical composé d'élèves du collège où il enseigne (voir notamment les ultimes remarques du 27 décembre 2004). Cette question souffre toutefois d'être laissée ouverte.

Il résulte de ce qui précède que le cours suivi au Conservatoire de Z. se trouve dans un rapport objectif au sens de ce qui précède à tout le moins avec les différentes activités accessoires du recourant. Contrairement à la position soutenue par l'autorité intimée, on ne peut en particulier pas prétendre que ce cours ne viserait qu'un enrichissement personnel ou permettrait au contraire à l'intéressé d'améliorer sa situation professionnelle au point de parvenir à une position dans laquelle il exercerait des activités nettement distinctes de celles qui l'occupent actuellement. Dans ces conditions, les dépenses liées au cours litigieux doivent être considérées dans leur principe comme des frais de perfectionnement professionnel déductibles tant du revenu des activités dépendantes accessoires, en application de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD (ci-dessus consid. 3c), que du revenu de l'activité indépendante accessoire au sens de l'art. 27 al. 1 LIFD (ci-dessus consid. 3d).

- c) Le montant de 5'176 francs revendiqué par le recourant au titre de frais de perfectionnement professionnel liés au cours suivi au Conservatoire de Z. comprend 1'500 francs d'écolage, 332 francs de frais de repas, 2'382 francs de frais de déplacement en voiture et en train et 952 francs de matériel, partitions et enregistrements.

Attestée par les factures du 11 avril 2003 et 15 septembre 2003 produites en annexe au recours, la somme acquittée à titre d'écolage ne saurait être remise en cause.

Les frais de repas invoqués correspondent à 14 francs pour chacun des 24 jours de cours. Ce montant journalier est conforme à la déduction pour surplus de dépenses pour repas pris notamment hors du domicile au sens de l'ordonnance susmentionnée (art. 3, 6 et 10) et de son appendice. Il ne paraît dès lors pas excessif et peut être pris en compte dans son intégralité.

S'agissant des frais de déplacement, la part de 1'140 francs correspondant à un abonnement demi-tarif à 150 francs et à 24 allers-retours à 47.50 francs doit également être admise. Dans la mesure où la déduction de frais liés à l'utilisation d'un véhicule automobile a déjà été admise directement au titre de frais d'acquisition du revenu pour plus de 10'000 kilomètres parcourus, la part correspondant à l'utilisation d'un véhicule automobile doit quant à elle être réduite de 1'092 francs à 924 francs pour tenir compte d'un tarif réduit de 0.55 franc par kilomètre parcouru (24 allers-retours x 70 km x 0.55 franc/km; voir art. 3 al. 3 let. b de l'ordonnance cantonale du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, RSF 631.411, applicable en droit fédéral par renvoi de l'art. 5 al. 4 de l'ordonnance susmentionnée).

Il reste à examiner le montant de 952 francs revendiqué au titre de frais de matériel, partitions et enregistrements.

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Revue fiscale 54 p. 118 consid. 9a p. 127; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 416 et les références). Conformément à ce principe, lorsqu'en cas de doute le contribuable est requis de justifier la nature ou le montant de certaines dépenses invoquées au titre de frais de perfectionnement professionnel, il lui appartient de prouver que les montants revendiqués correspondent à des dépenses effectives et nécessaires (pour des exemples en matière de frais d'acquisition du revenu, voir notamment ATA non publiés du 23 décembre 1997 et du 4 mai 2001 dans les causes 4F 94 135 et 4F 00 93).

En l'espèce, les dépenses alléguées concernent à concurrence de 200 francs des frais de photocopies effectuées dans une imprimerie et correspondent pour le solde de 752 francs au prix de CDs et de partitions achetées auprès de particuliers. S'agissant de la première catégorie, il ne paraît pas excessif d'exiger du recourant qu'il produise à tout le moins une quittance, par exemple sous la forme d'un simple ticket de caisse, qui pourrait permettre d'attester le caractère effectif des frais invoqués et de rendre vraisemblable l'existence d'un lien avec les cours suivis à Z. En l'absence d'un tel élément, les affirmations du recourant ne reposent que sur

sa bonne foi, insuffisante au regard des règles sur le fardeau de la preuve rappelées ci-dessus. Quant à la deuxième catégorie de frais invoqués, dans le même ordre d'idées, il ne paraît pas exagéré d'attendre du contribuable qui entend revendiquer la déduction de certains achats au titre de frais de perfectionnement qu'il prenne la précaution d'en garder une trace, ne serait-ce que sous la forme d'une quittance établie par le vendeur, même s'il s'agit d'un particulier. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'il s'agit comme en l'espèce d'un montant global non négligeable. A cet égard, la référence à un usage qui existerait dans le milieu de la musique ne permet pas de passer outre les règles fiscales sur le fardeau de la preuve. Sur le vu de ce qui précède, le fait que le recourant n'ait produit ni facture, ni quittance, ni même une liste détaillée de ses achats s'oppose à la prise en considération du montant de 952 francs concernant des frais de matériel, partitions et enregistrements allégués en relation avec le cours de perfectionnement suivi au Conservatoire de Z.

Au total, les dépenses de perfectionnement consenties par le recourant en relation avec le cours suivi au Conservatoire de Z. et admissibles au sens de ce qui précède s'élèvent à 4'046 francs.

- d) Dans une approche schématique tenant compte de l'intensité du rapport entre le cours suivi et les différentes activités accessoires du recourant, il se justifie de répartir le montant de 4'046 francs admis au titre de frais de perfectionnement déductibles en le mettant en relation pour environ trois quarts avec le revenu des activités dépendantes accessoires liées à la direction d'ensembles (3'034 francs) et pour le solde d'un quart avec le revenu de l'activité indépendante accessoire de composition (1'012 francs). Il en résulte qu'un montant supplémentaire de 3'034 francs doit être admis au titre de frais de perfectionnement liés aux activités dépendantes accessoires (code 2.14) et que le revenu net de l'activité indépendante accessoire doit être réduit à ... francs (... francs – 1'012 francs; code 1.22). Le recours sera ainsi partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans ce sens.

5. [...]

III. Impôt cantonal

6. Le recours, déposé le 14 juillet 2004 contre une décision du 18 juin 2004, 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 ; loi sur l'harmonisation fiscale; RSF 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD ; RSF 631.1) et 30 et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) L'impôt cantonal sur le revenu est également fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LHID et 63 al. 1 et 2 LICD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LHID et 64 al. 1 LICD). A l'image du droit fédéral et conformément à l'art. 9 LHID, l'art. 25 LICD dispose que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LICD. Le droit cantonal harmonisé prévoit de même des règles distinctes pour le calcul des revenus nets issus d'une activité lucrative dépendante ou indépendante (art. 7ss LHID et 18ss LICD). La distinction entre ces deux types d'activité s'opère selon les critères déjà précisés ci-dessus (consid. 3a).

b) aa) S'agissant du revenu provenant d'une activité lucrative dépendante, l'art. 27 al. 1 LICD prévoit que les frais professionnels déductibles sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant de repas pris hors du domicile et du travail par équipe (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). L'art. 27 al. 2 LICD précise que les frais professionnels mentionnés au 1^{er} alinéa, lettre a à c, sont estimés forfaitairement par la Direction des finances, le contribuable pouvant néanmoins dans ces cas justifier des frais plus élevés. La solution cantonale correspond ainsi en tous points au texte de l'art. 26 LIFD (voir ci-dessus consid. 3b). En tant qu'elle autorise la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée, elle est en outre conforme à l'art. 9 al. 1, 2^{ème} phrase, LHID qui énonce expressément que ces deux types de frais font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et sont déductibles à ce titre.

Se distinguant toutefois sur ce point de l'ordonnance fédérale susmentionnée (voir consid. 3b), l'ordonnance cantonale du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411) ne reprend pas la distinction opérée entre les autres frais professionnels au sens de l'art. 27 al. 1 let. c LICD et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens des art. 27 al. 1 let. d LICD et 9 al. 1, 2^{ème} phrase, LHID. A son art. 6 al. 1, 1^{ère} phrase, sous la note marginale "autres frais professionnels", cette

ordonnance d'exécution assimile au contraire les frais pour le perfectionnement et la reconversion en rapport direct avec l'activité exercée aux autres dépenses professionnelles telles que les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements et l'exécution de travaux pénibles. Elle prévoit pour l'ensemble de ces frais une déduction forfaitaire qui correspond à 3% du salaire net selon le certificat de salaire, mais au minimum 1'900 francs et au maximum 3'800 francs par an, et qui comprend en particulier 600 francs par an pour frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. Dans une deuxième phrase mise en relation avec l'art. 2 de l'ordonnance cantonale, l'art. 6 al. 1 de ce texte réserve ensuite la justification de frais plus élevés, le contribuable devant alors prouver la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel. L'art. 7 de l'ordonnance cantonale, qui traite spécifiquement des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels, précise quant à lui le contenu de ces deux notions à ses alinéas 1 et 2 (voir ci-dessous consid. 7c) avant d'ajouter que ces frais ne sont portés en déduction que pour la part qui excède 600 francs par an.

bb) Le système prévu par les art. 6 al. 1 et 7 al. 3 de l'ordonnance cantonale inclut les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels à raison de 600 francs dans un forfait englobant l'ensemble des autres frais indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'art. 27 al. 1 let. c LIFD. Il convient d'examiner la conformité de ces dispositions d'application avec la règle légale qu'elles sont censées concrétiser (voir sur ce sujet P. MOOR, Droit administratif 1994 p. 110 ss).

D'après les principes généraux d'interprétation, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique; ATF 128 II 56 consid. 4a; ATF 125 II 177 consid. 3). En matière de droit fiscal cantonal harmonisé, il convient en outre de rappeler dans une approche systématique que la loi sur l'harmonisation fiscale a pour but l'harmonisation des impôts directs tant sur le plan horizontal (entre les cantons et, dans le canton, entre les communes) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons, puis entre les cantons et les communes), étant ajouté qu'au regard de l'harmonisation verticale, la loi sur l'impôt fédéral direct représente un élément

d'interprétation de poids. Ainsi, lorsqu'un canton reprend sans précision spécifique les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale, il est dans l'intérêt de la transparence et de la simplification du droit fiscal suisse qu'il fasse siennes, dans la mesure la plus large possible, les solutions adoptées par la Confédération relativement à l'impôt fédéral direct. Par conséquent, lorsqu'un canton a adopté dans sa loi fiscale des formulations semblables ou similaires à celles existant en droit fédéral, il y a lieu de considérer qu'il a voulu adapter sa réglementation à ce dernier et non pas adopter des règles juridiques différentes et en contradiction avec l'harmonisation fiscale (voir ATF du 26 octobre 2004 dans la cause 2A.224/2004 publié *in* RDAF 2005 p. 123, consid. 5.2 et 7.2).

cc) En l'occurrence, en se référant expressément aux frais professionnels mentionnés aux lettres a à c de l'art. 27 al. 1 LICD, le texte de l'art. 27 al. 2 LICD limite clairement aux trois catégories de frais visés par ces lettres la possibilité pour la Direction des finances de fixer des montants forfaitaires. Envisagé sous l'angle littéral, l'art. 27 LICD exclut ainsi que la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels mentionnés à la lettre d de l'art. 27 al. 1 LICD soit fixés sur la base d'un forfait. Cette interprétation n'est pas remise en cause par des considérations liées au système de la loi cantonale ou à son but. Quant à la volonté du législateur telle qu'elle ressort des travaux préparatoires, le Message du 6 janvier 2000 accompagnant le projet de loi (BGC p. 354) précise que l'art. 27 LICD reprend sans changement le contenu de l'art. 37 de l'ancienne loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux. Celui-ci avait notamment été modifié par une loi du 18 juin 1984 dans le sens que les frais de perfectionnement, qui étaient auparavant compris dans les autres frais professionnels visés à la lettre c, ont été séparés de ces derniers par l'introduction d'une nouvelle lettre d. Or, lors des débats relatifs à cette modification, le Rapporteur avait notamment précisé qu'il n'y avait pas de forfait fixé pour les frais de perfectionnement, ces frais devant être justifiés en tout cas par des dépenses effectives (BGC 1984 p. 1173), ce qui semble confirmer le sens littéral de la loi. Dans une approche systématique et pour autant que besoin, l'interprétation qui consiste à exclure que la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels mentionnés à la lettre d de l'art. 27 al. 1 LICD puisse être fixée sur la base d'un forfait est encore renforcée par des considérations liées à l'harmonisation verticale au sens de ce qui précède. En effet, dans la mesure où le texte de la loi cantonale est strictement identique au texte de la loi fédérale, il est difficile d'admettre que le législateur cantonal ait entendu adopter des règles juridiques différentes et en contradiction avec l'harmonisation fiscale, à tout le moins en l'absence de tout élément concret allant dans une telle direction. Or, il a été vu ci-dessus (consid. 3b) que l'art. 26 al. 1 let. d LIFD doit être compris dans le sens que les frais de perfectionnement et reconversion professionnels ne sont pas

compris dans les différents forfaits prévus en application de l'art. 26 al. 2 LIFD.

Invité à se déterminer sur ce point, le Service cantonal des contributions indique que la solution de l'ordonnance cantonale se base sur une pratique conforme au système de l'ancienne ordonnance fédérale du 7 mai 1992 sur la déduction des dépenses professionnelles en matière d'impôt fédéral direct (RO 1992 p. 1166). A son article premier, celle-ci prévoyait d'une part qu'un montant global de 1'700 francs pouvait être déduit pour les dépenses professionnelles au sens de l'art. 22^{bis} de l'ancien arrêté du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) et d'autre part que les dépenses pour ouvrages professionnels ainsi que les frais de perfectionnement pouvaient être déduits séparément, dans la mesure où ils dépassaient ensemble 900 francs. Force est toutefois de constater que le contenu de cette ancienne disposition d'exécution s'explique par le fait que l'art. 22^{bis} AIFD englobait expressément le perfectionnement professionnel dans la même catégorie que les autres frais nécessités par l'exercice de la profession, en précisant que des déductions à forfait devaient être prévues pour l'ensemble de ces dépenses professionnelles. Contrairement à ce qu'affirme l'autorité intimée, une telle solution est ainsi bien différente de celle adoptée ultérieurement par les art. 26 LIFD et 27 LICD, de telle sorte que le Service cantonal des contributions ne saurait s'y référer valablement pour justifier le contenu des dispositions d'exécution du droit actuellement en vigueur.

dd) Il résulte de ce qui précède que le système prévu par les art. 6 al. 1 et 7 al. 3 de l'ordonnance cantonale incluant les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels à raison de 600 francs dans un forfait englobant l'ensemble des autres frais indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'art. 27 al. 1 let. c LICD n'est pas conforme à la loi et doit être écarté. Dans ces conditions, il convient de revenir au texte de l'art. 27 al. 1 let. d LICD dont il ressort que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits.

- c) aa) A la différence de l'art. 8 de l'ordonnance fédérale qui se limite à une courte définition (voir ci-dessus consid. 3b), l'art. 7 de l'ordonnance cantonale décrit de manière détaillée le contenu des notions de frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. Après avoir précisé que seuls les frais de perfectionnement professionnel qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable peuvent être déduits, l'al. 1 de cette disposition indique que font partie de ces frais 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. Quant aux frais de pure formation professionnelle, ils ne sont pas déductibles.

bb) Pour l'essentiel, les précisions qui précèdent s'inscrivent dans la ligne de la jurisprudence exposée ci-dessus pour l'impôt fédéral direct (consid. 3c) à laquelle il peut être renvoyé pour le surplus en présence de texte légaux similaires en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé (à cet égard, voir ci-dessus consid. 7b bb). Il en va toutefois différemment de l'exclusion des frais de nourriture et de logement, dont il convient d'examiner la conformité avec l'art. 27 al. 1 let. d LICD qui prévoit la possibilité de déduire les frais de perfectionnement professionnel en rapport avec l'activité exercée.

Lorsqu'il est admis qu'une mesure de perfectionnement professionnel est en rapport direct avec l'activité actuelle au sens de ce qui précède, il reste à déterminer quels sont les frais qui peuvent être déduits et à concurrence de quels montants. A cet effet, dans un souci de cohérence lié au fait qu'il s'agit dans ce cas également de déterminer si les frais concernés constituent des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu au sens de l'art. 9 al. 1 LHID, il s'impose d'appliquer les mêmes règles que celles valables lorsqu'il s'agit de fixer les déductions relatives aux frais liés plus directement à l'exercice de l'activité lucrative (voir notamment décision du 26 février 2004 du Tribunal de recours en matière fiscale du canton d'Argovie *in* AGVE 2004 p. 303 consid. 4b). Il en résulte notamment que, conformément à l'art. 4 let. b de l'ordonnance cantonale susmentionnée qui précise l'art. 27 al. 1 let. b LICD, si un contribuable ne peut prendre un repas principal à la maison parce que son domicile et le lieu où se déroule la mesure de perfectionnement professionnel sont très éloignés l'un de l'autre ou parce que la pause-repas est trop courte, le surplus de dépenses par rapport aux frais de l'alimentation normale à domicile constitue une dépense nécessaire qui justifie une déduction forfaitaire de 14 francs pour chaque repas de midi.

Interpelé sur cette question, le Service cantonal des contributions défend à l'encontre des considérations qui précèdent la pratique qui, fondée sur l'art. 7 al. 1 de l'ordonnance cantonale, consiste à exclure systématiquement la déduction des frais de nourriture et de logement liés à des mesures de perfectionnement professionnel. L'autorité intimée se fonde en cela sur une ancienne décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (recueil ACCR 1974 p. 17) qui préciserait notamment que le contribuable qui prend des repas à l'extérieur évite des dépenses qu'il aurait occasionnées par des repas à domicile. Or, force est de constater à la

lecture attentive de cette décision que la constatation qui précède avait pour seul but de justifier le calcul d'une part privée sur des indemnités pour frais de repas pris hors du domicile versées par un employeur à un voyageur de commerce. Il ne s'agissait en tout cas pas de contester la règle d'expérience généralement admise selon laquelle les repas pris à l'extérieur causent un surplus de dépenses par rapport aux frais d'une alimentation normale à domicile.

cc) Il ressort de ce qui précède que, dans son principe même, l'exclusion de toute déduction pour des frais de nourriture et de logement liés à des mesures de perfectionnement professionnel est contraire au texte légal. L'art. 7 al. 1 de l'ordonnance cantonale devant être écarté dans cette mesure, cela signifie notamment que les frais de nourriture liés à une mesure de perfectionnement professionnel sont déductibles aux conditions et dans les limites de l'art. 27 al. 1 let. b LICD tel que précisé par l'art. 4 de l'ordonnance cantonale.

- d) S'agissant du revenu provenant d'une activité indépendante, l'art. 26 al. 1 LICD a un contenu identique à celui de l'art. 27 al. 1 LIFD. Il en résulte qu'en droit cantonal aussi, les développements qui précèdent (voir surtout consid. 3c et 7c) sont également valables lorsqu'il s'agit de déterminer si des frais de perfectionnement sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel et, partant, déductibles au sens de l'art. 28 al. 1 LICD.
8. Une fois écartées certaines dispositions d'exécution non conformes à la loi, force est de constater que les règles de droit cantonal applicables en l'espèce ont un contenu identique et doivent être interprétées dans le même sens que les règles de droit fédéral présentées auparavant. Il en résulte que, pour le calcul de l'impôt cantonal également, il se justifie d'admettre à concurrence de 4'046 francs les déductions revendiquées par le recourant pour les dépenses de perfectionnement consenties en relation avec le cours suivi au Conservatoire de Z. Attribuées à chaque activité professionnelle concernée selon la même clé de répartition qu'en droit fédéral, ces déductions ont pour effet qu'un montant de 3'034 francs doit être admis au titre de frais de perfectionnement liés aux activités dépendantes accessoires (code 2.14) et que le revenu net de l'activité indépendante accessoire doit être réduit à ... francs (... francs – 1'012 francs; code 1.22). Le recours sera ainsi partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans ce sens.
9. [...]

004.13; 091; 094; 402.35; 402.38; 402.46; 402.58