

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

**Séance du 6 juillet 2007**

Statuant sur le recours interjeté le 12 juin 2006  
**(4F 06 125 et 126)**

par

**A.**, à **X.**,

contre

la décision sur réclamation rendue le 12 mai 2006 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2005,

**(frais de perfectionnement)**

**C o n s i d é r a n t :**

**En fait:**

- A. A. a acquis une formation de mécanicien-électricien en 1998. Il est titulaire d'un brevet fédéral d'agent de maintenance depuis 2002, et d'un diplôme de dirigeant de maintenance depuis le 21 juin 2006. Il a travaillé auprès de B. SA du 1<sup>er</sup> mars 2003 au 31 août 2005, et auprès de C. SA à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2005.

Pour la période fiscale 2005, il a annoncé un revenu d'activité lucrative dépendante de 61'645 francs. Il a revendiqué entre autres déductions un montant de 23'414 francs sous le code 2.13 de sa déclaration d'impôt au titre de frais professionnels et notamment de frais de perfectionnement selon le détail suivant:

<i>Frais effectifs</i>	<i>Francs</i>
<i>Factures cours Swissmem</i>	<i>15'602.-</i>
<i>Facture examen MFS</i>	<i>2'650.-</i>
<i>Mobilier de bureau</i>	<i>120.-</i>
<i>Trajets cours Swissmem à Jongny 1<sup>er</sup> semestre (30 km * 2 * 54 jours)</i>	<i>1'782.-</i>
<i>Trajets cours Swissmem à Prilly 2<sup>ème</sup> semestre (60 km * 2 * 51 jours)</i>	<i>3'260.-</i>
	<i>23'414.-</i>

Par taxation du 21 avril 2006, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction des frais précités à 1'900 francs. L'impôt fédéral direct dû par A. a été fixé à 526,15 francs sur la base d'un revenu imposable de 49'118 francs et son impôt cantonal sur le revenu à 3'914,10 francs pour un revenu imposable de 47'248 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué que, s'agissant du code 2.13, les frais de cours de contremaître d'industrie représentent des frais de formation non déductibles.

- B. Le 28 avril 2006, A. a formé réclamation en concluant à la déduction de ses frais de perfectionnement en vue de l'obtention du diplôme fédéral supérieur de dirigeant de maintenance (contremaître d'industrie). Il a fait valoir que cette formation de dirigeant de maintenance a été facturée par l'école de cadre Swissmem sous le nom de "contremaître d'industrie" car 90% des heures de cours sont en commun avec des contremaîtres d'industrie et qu'elle était nécessaire pour l'inscription à l'examen fédéral supérieur de dirigeant de maintenance, organisé par la "Maintenance and Facility –

Management Society of Switzerland" (MFS) et reconnue par l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT). A. a encore précisé qu'il était en train de passer cet examen et que précédemment, le Service cantonal des contributions avait déjà accepté comme frais de perfectionnement les frais pour sa formation visant à l'obtention du brevet fédéral d'agent de maintenance, première étape avant l'obtention du diplôme fédéral supérieur de dirigeant de maintenance.

Par décision du 12 mai 2006, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a retenu que la première profession apprise par le contribuable était celle de mécanicien-électricien et que la formation acquise auprès de Swissmem n'était pas en relation directe avec cette activité mais visait l'obtention d'un poste plus élevé. Il a relevé que, d'ailleurs, le contribuable reconnaissait avoir obtenu une meilleure fonction chez un nouvel employeur suite à l'obtention de son diplôme. Le Service cantonal des contributions a ainsi considéré que les frais demandés en déduction étaient des frais de formation non déductibles.

- C. En date du 12 juin 2006, A. a interjeté recours en maintenant ses conclusions. Il relève en substance qu'il a obtenu son CFC de mécanicien en 1998, qu'il a opté pour la voie de mécanicien-électricien de maintenance après son apprentissage, et qu'il a commencé une formation d'agent de maintenance en 2001 puis obtenu le brevet fédéral en 2002. Il précise que les frais engagés pour l'obtention du brevet ont été admis en déduction au titre de frais de perfectionnement dans les avis de taxation des années 2001 et 2002. Il ajoute qu'il a travaillé pour le compte de la société B. SA dès 2003 et qu'à fin 2004, il a eu pour mission de remplacer le chef d'atelier lors de ses absences. Pour cette raison, il aurait proposé à son employeur de suivre une formation de dirigeant de maintenance, formation dont tous les frais étaient à sa charge mais pour laquelle il pouvait disposer du vendredi payé afin de suivre les cours. A. explique que son poste n'était pas "officialisé", qu'il lui était par conséquent difficile de conduire l'équipe de l'atelier technique et que dans la mesure où cette officialisation tardait à venir, il avait été amené à donner son congé en juin 2005, son employeur n'ayant d'ailleurs pas souhaité signaler cette fonction de remplaçant dans son certificat de travail. Il indique encore qu'il a trouvé une meilleure fonction auprès de la société C. SA, son poste étant officialisé grâce notamment à un cahier des charges, mais qu'il n'y a pas obtenu un poste plus élevé, contrairement à ce qu'allègue le Service cantonal des contributions, et que son salaire a baissé de 600 francs par mois. Il expose que pour se présenter à l'examen professionnel supérieur de dirigeant de maintenance diplômé, le candidat doit posséder le brevet fédéral d'agent de maintenance et doit exercer la maintenance depuis 5 ans dont 2 en tant qu'agent de maintenance. Cela démontrerait qu'il s'agit d'un perfectionnement, de la consolidation et de la

validation par un diplôme d'une situation déjà acquise, et non pas d'une nouvelle formation. Selon lui enfin, l'art. 7 de l'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2002 prendrait expressément l'examen professionnel supérieur comme exemple de frais de perfectionnement déductibles.

Dans ses observations du 22 juin 2006, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève que les cours suivis visaient l'obtention d'un poste supérieur, que l'activité exercée jusqu'au 31 août 2005 ne nécessitait nullement un diplôme supérieur, que la société B. SA n'a nullement participé aux frais et que dès l'obtention de ce diplôme, le contribuable a changé de poste. Il considère qu'il s'agit d'une formation post grade et non d'un simple perfectionnement de la profession de mécanicien-électricien.

A. a fait part de ses contre-observations le 29 juillet 2006. Aux fins de démontrer que les cours de perfectionnement suivis répondaient à un besoin de son employeur, il a produit une copie de la convention passée avec la société B. SA. Il en ressort notamment que 15 jours travaillés lui étaient accordés pour qu'il suive les cours et que de son côté, il devait mettre au profit de l'entreprise les connaissances acquises, son travail de diplôme devant en outre consister en un projet pour B. SA. A. ajoute en bref qu'il n'a pas changé de poste dès l'obtention de son diplôme, mais auparavant en cours de formation.

## **En droit:**

### **I. Procédure applicable et jonction des causes**

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.

- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA 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 (4F 06 125) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 126). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même 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 de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

## **II. Impôt fédéral direct (4F 06 125)**

2. Le recours, déposé le 12 juin contre une décision du 12 mai 2006, 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, 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.

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<sup>er</sup> 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, n<sup>o</sup> 25 ad art. 26 LIFD; ATA du 16 décembre 2005 *in* RFJ 2006 p. 32 ss, également disponible sur internet à l'adresse <http://www.fr.ch/tad>, consid. 3b).

- b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir notamment arrêt 2A.130/2002 du 8 août 2002, consid. 4.1, disponible sur internet à l'adresse [www.bger.ch](http://www.bger.ch) et publié *in* StE 2003 B 22.3 n<sup>o</sup> 73, ainsi que 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 consid. 3). 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 16 décembre 2005 précité, consid. 3c et les références mentionnées).

Dans un arrêt 2A.182/2005 du 17 octobre 2005 (publié *in* RF 2006 p. 41 ss et traduit *in* RDAF 2006 II p. 133 ss), le Tribunal fédéral s'est prononcé sur le cas d'un médecin ayant suivi des cours en vue de l'obtention du titre de médecin spécialiste dans le domaine de la psychiatrie et de la psychothérapie. Il a précisé que pour que des frais de perfectionnement puissent être reconnus comme déductibles, il convient d'examiner si les dépenses sont utiles pour l'obtention du revenu et restent dans le cadre usuel, tel qu'il peut être généralement admis. C'est surtout l'amélioration des connaissances pour l'exercice de la même profession qui fait partie de ce cadre. En revanche, les frais d'une formation continue engagés afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie sans équivoque de la profession actuelle, ne constituent pas des frais de perfectionnement déductibles; de tels frais, qualifiés de frais d'ascension professionnelle, sont en définitive consentis en vue d'une nouvelle formation. Dès lors, les frais qui concernent l'acquisition de compétences et de connaissances nécessaires à l'exercice d'une profession particulière (p. ex. apprentissage, école de commerce, maturité, études, études postgrades) ne sont pas déductibles non plus au titre de frais de formation lorsque la formation continue se fait en parallèle à l'exercice de la profession. Cela concerne en particulier également un contribuable qui, après avoir interrompu ses études d'économie et après avoir obtenu, ultérieurement, le titre de Bachelor of Business Administration, se forme, finalement, dans le cadre du programme de Master of Business Administration [MBA]. De même, lorsque des juristes, des mathématiciens ou des spécialistes en informatique accomplissent une formation postgrade dans le domaine de la gestion d'entreprise, lorsque des juristes fréquentent des cours d'informatique de

gestion ainsi que lorsque des maîtres d'école primaire suivent des cours pour devenir maîtres secondaires, les frais y afférents font également partie de la formation (consid. 2.3.1 in fine et 2.3.2 et références citées). Notre Haute Cour a considéré que la comparaison entre la formation de base existante et les nouvelles connaissances acquises n'est pas déterminante à elle seule pour juger de la déductibilité des frais d'une formation additionnelle; il faut aussi prendre en considération la profession exercée actuellement et les répercussions de la formation additionnelle sur les activités professionnelles présentes et futures. Dans l'affaire qu'elle avait à juger, elle a estimé comme étant décisif le fait que la formation additionnelle conduisait à une spécialisation en médecine sanctionnée par un titre de portée autonome, qui améliorerait considérablement les perspectives professionnelles de son détenteur (consid. 3.2; voir également jugements 2A.623/2004 et 2A.671/2004 du 6 juillet 2005, dans les deux cas consid. 3.2).

- c) 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 mais également disponible en ligne à l'adresse Internet suivante: <http://www.estv.admin.ch/f/dbst/dokumentation/kreisschreiben/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).
4. a) Il importe de rappeler tout d'abord que l'admission, lors des périodes fiscales 2001 et 2002, des dépenses liées à l'obtention du brevet fédéral au titre de frais professionnels ne signifie pas encore que les dépenses litigieuses doivent également être qualifiées de frais déductibles. L'autorité intimée est en droit de réexaminer lors de chaque période fiscale le caractère déductible ou non des frais revendiqués par le contribuable.

Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a nié que les cours de "Dirigeant de maintenance et facility management" de l'école de cadres Swissmem suivis par le recourant avaient une relation directe avec sa profession, au

motif que celui-ci avait appris la profession de mécanicien-électricien et que la formation suivie visait l'obtention d'un poste plus élevé. Et dans ses observations sur le recours, elle a relevé que le recourant avait d'ailleurs changé de poste dès l'obtention de son diplôme. Il convient toutefois de constater que cette dernière affirmation ne correspond pas à ce qui ressort des pièces du dossier de la cause. Selon le certificat de travail de la société B. SA produit à l'appui du recours, le recourant a changé d'emploi le 1<sup>er</sup> octobre 2005 alors qu'il n'a obtenu son diplôme de dirigeant de maintenance que le 21 juin 2006 comme l'atteste le bulletin des résultats à l'examen de diplôme annexé aux contre-observations du recourant du 29 juillet 2006. Il a donné son congé pendant qu'il était en cours de formation et non pas parce qu'il aurait trouvé de meilleures perspectives professionnelles en tant que diplômé. Par ailleurs, si le poste occupé chez C. SA depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2005 lui a permis d'améliorer ses conditions de travail en lui évitant les horaires irréguliers, de nuit ou de week-end, il ne correspond pas à un poste manifestement plus élevé que celui occupé chez B. SA en tant qu'agent de maintenance. Cela étant, il importe d'examiner si les dépenses demandées en déduction ont été ou non engagées afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie sans équivoque de la profession exercée par le recourant en 2005, auquel cas elles correspondraient alors à des frais d'ascension professionnelle non déductibles. Conformément à la jurisprudence 2A.182/2005 précitée, il y aura lieu de prendre aussi en considération les répercussions de la formation additionnelle sur les activités professionnelles actuelles et futures.

- b) Selon le cursus auquel se réfère le recourant (voir la page "esg Centre de formation" figurant à l'adresse Internet <http://www.sfb.ch>), l'agent de maintenance avec brevet fédéral "a pour fonction de soigner, d'entretenir, de réparer et d'améliorer des installations techniques, en remédiant par la prévention aux défauts qui pourraient survenir. Il assure ainsi la qualité et l'efficacité des productions futures. Ses compétences et ses connaissances couvrent plusieurs domaines techniques. Il exécute son travail d'une manière autonome et indépendante. L'agent de maintenance connaît ses limites et fait, le cas échéant, appel aux spécialistes. Ensemble, ils apportent des solutions aux problèmes rencontrés".

Quant aux cours destinés aux futurs dirigeants de maintenance avec diplôme supérieur fédéral et qui sont dispensés par l'école de cadres Swissmem, ils ont pour objectif, selon la brochure de cours produite à l'appui du recours et disponible à l'adresse Internet précitée, de permettre au participant d'acquérir les connaissances et compétences requises pour une bonne maîtrise des techniques globales de management et d'être apte à exercer avec succès sa fonction dirigeante spécifique au sein de l'entreprise, tout en disposant du potentiel nécessaire à la réussite de l'examen en vue de l'obtention du

diplôme fédéral. Ces cours, suivis par le recourant du 27 janvier 2005 au 13 janvier 2006 et constitués d'un tronc commun de 440 leçons et de 60 leçons spécifiques dispensées en 34 blocs de deux jours pour un coût de plus de 15'000 francs, s'adressent à tous les collaborateurs, avec un statut de cadre opérationnel, exerçant ou désirant se voir confier notamment une fonction de contremaître d'industrie, de dirigeant de maintenance ou de dirigeant en facility management. L'enseignement dispensé par l'école de cadres Swissmem s'adresse aux personnes titulaires d'un brevet fédéral d'agent de maintenance ou qui ont réussi le test d'entrée organisé par la MFS et concernant les connaissances de base de la maintenance. Les 500 leçons dispensées concernent non seulement la maintenance, mais également la conduite du personnel, les techniques de travail, l'économie d'entreprise, ou encore notamment l'organisation d'entreprise. Toujours selon les informations disponibles sur la page "esg Centre de formation" figurant à l'adresse Internet <http://www.sfb.ch>, les cours suivis par le recourant s'inscrivent dans le cadre d'une formation en cours d'emploi qui débute par le brevet d'agent de maintenance et peut mener à l'obtention du diplôme de dirigeant de maintenance. Ces cours y sont décrits comme étant du perfectionnement professionnel.

Sont notamment admis à l'examen pour l'obtention du diplôme de dirigeant de maintenance les candidats qui ont réussi l'examen professionnel d'agent de maintenance et détiennent le brevet fédéral, ou qui peuvent justifier d'une expérience professionnelle de 5 ans dans le domaine de la maintenance, jusqu'à la date de l'examen, dont 2 ans en tant que spécialiste de la maintenance (voir Règlement concernant l'examen professionnel supérieur de dirigeant(e) de maintenance).

- c) En l'espèce, il ressort de ce qui précède que les cours destinés aux dirigeants de maintenance s'inscrivent dans la continuation de ceux dispensés aux agents de maintenance et concernent ainsi une activité appartenant à une même filière professionnelle. Ils consistent non seulement en un approfondissement des connaissances acquises, puisqu'un peu moins de 20% des leçons proposées concernent directement la maintenance, mais apparaissent également comme étant propres à procurer aux professionnels de la profession les moyens de diriger une équipe de maintenance. A cet égard, l'on peut admettre que les cours suivis par le recourant doivent lui permettre de passer de la situation de l'homme de métier à celle de chef d'un petit nombre de collègues ou d'auxiliaires. Dans ce sens, ils correspondent à la définition de la notion de perfectionnement telle qu'elle ressort de la jurisprudence 2A.130/2002 précitée. Les cours en question entrent également dans la définition de perfectionnement professionnel prévu par la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 qui cite à titre d'exemple le cas de l'employé de commerce qui devient comptable ou même expert-comptable.

Le fait que le recourant dispose désormais d'un titre reconnu de dirigeant de maintenance avec diplôme fédéral ne saurait être comparé, par exemple, au titre de MBA pour lequel la qualification de perfectionnement n'a pas été admise. L'obtention du diplôme de dirigeant de maintenance ne signifie pas que les perspectives professionnelles du recourant se sont considérablement améliorées. Le salaire que celui-ci a acquis en 2006 n'est supérieur que de près de 4'000 francs à celui reçu lors de la période fiscale concernée. Enfin, même si, comme cela a été vu plus avant, 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 en vue de l'obtention du brevet fédéral d'agent de maintenance ont été admis comme étant des frais de perfectionnement en 2001 et 2002 et concernaient la même branche professionnelle. Au vu de ce qui précède, il convient de considérer que les cours suivis par le recourant en 2005 constituent un perfectionnement professionnel.

Il s'ensuit que les frais de ces cours et la taxe d'examen (payés à hauteur respectivement de 15'602 francs selon facture Swissmem du 15 mars 2005 et ordre bancaire du 19 avril 2005, et de 2'650 francs selon facture MFS du 9 décembre 2005 et ordre bancaire du 27 décembre 2005 produits au dossier) doivent être déduits du revenu imposable du recourant. Ces montants certes importants, correspondent toutefois aux prix indiqués sur la brochure disponible au bas de la page "esg Centre de formation" figurant à l'adresse Internet <http://www.sfb.ch>. Les km parcourus pour se rendre au lieu des cours (au centre de formation du Léman à Jongny comme l'indique la facture de Swissmem du 15 mars 2005 et à Prilly selon la brochure du Centre de formation esg) sont également déductibles. Le calcul des km entre ces deux localités et le domicile du recourant peut être maintenu. Les 120 francs revendiqués pour l'achat de mobilier d'occasion destiné à la documentation des cours, en l'occurrence un "corps ZKD 944 fiche 1001, Fr. 100.-" et un "dossier suspendu, Fr. 20.-" selon facture n° 19 de la société Back Office à Givisiez annexée à la déclaration d'impôt, ne constituent pas des frais de perfectionnement dans la mesure où il s'agit plutôt de matériel qui est pris en considération dans la déduction forfaitaire pour les "autres frais professionnels" à laquelle le recourant a droit comme tous les contribuables exerçant une activité lucrative salariée.

Pour tous les motifs qui précèdent, le recours est partiellement admis. La déduction pour frais de perfectionnement est fixée à 23'294 francs (Fr. 23'414.- revendiqués ./ Fr. 120.- de mobilier de bureau).

5. ...

### III. Impôt cantonal (4F 06 126)

6. Le recours, déposé le 12 juin 2006 contre une décision du 12 mai 2006, 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 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. 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.
- b) 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<sup>er</sup> 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. 3a). 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<sup>ème</sup> 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.

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, ci-après: l'ordonnance cantonale, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006 et donc encore en vigueur pour la période litigieuse) précise 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. Les frais de pure formation professionnelle ne sont pas déductibles (al. 1). Se distinguant toutefois de l'ordonnance fédérale susmentionnée (voir consid. 3a), l'ordonnance cantonale prévoit à ses art. 6 al. 1 et 7 al. 3 un système 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 LIFD. Dans l'arrêt précité du 16 décembre 2005, consid. 7b, la Cour fiscale du Tribunal administratif a jugé que ce système n'était pas conforme à la loi et devait être écarté. Cette solution doit être confirmée pour les raisons déjà exposées dans l'arrêt en question. Il convient dès lors 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) Une fois écartées les dispositions d'exécution précitées qui sont 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, les dépenses pour l'obtention du diplôme de dirigeant de maintenance doivent être considérées comme des frais de perfectionnement professionnel déductibles du revenu de l'activité dépendante exercée par le recourant durant la période fiscale 2005, en application de l'art. 27 al. 1 LICD. En revanche, comme en matière d'impôt fédéral direct, les 120 francs revendiqués pour l'achat de mobilier de bureau d'occasion ne constituent pas des frais de perfectionnement mais entrent dans la déduction forfaitaire pour les "autres frais professionnels". Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis.