

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 16 décembre 2005

Statuant sur le recours interjeté le 2 mars 2005
(**4F 05 47** et **4F 05 48**)

par

A., à X.

contre

la décision sur réclamation rendue le 31 janvier 2005 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 déplacement; frais de perfectionnement)

Considérant :

En fait:

A. Pendant la période fiscale 2003, A. était domicilié à X. et travaillait comme monteur-électricien dans le domaine de la télématique pour le compte de la société B. SA, à Y.

B. Le 29 mars 2004, A. a signé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2003. Sous la rubrique "Frais de transport" (code 2.11), il a revendiqué une déduction de 7'574 francs correspondant à 261 allers-retours en voiture entre X. et Y., pour un total de 11'953,8 kilomètres comptabilisés à raison de 65 ct/km pour les 10'000 premiers kilomètres et 55 ct/km pour le solde. Il a en outre demandé la déduction d'autres frais professionnels et des frais de perfectionnement professionnel à concurrence de montants respectifs de 1'900 francs et de 6'833 francs (7'433 francs moins 600 francs déjà inclus dans le forfait selon les instructions du formulaire de déclaration d'impôt), soit 8'733 francs au total (code 2.13). Selon plusieurs documents annexés, le montant de 7'433 francs susmentionné se décomposait comme suit :

- inscription à l'examen de télématicien
(10 au 12 mai 2004) : 1'830 francs
- révision dans les locaux de B. SA
(45 jours x 45.8 km x 0.65 ct/km) : 1'339 francs
- achat de divers appareils pour les cours du
brevet fédéral de télématicien : 4'264 francs

Dans son avis de taxation du 14 septembre 2004, le Service cantonal des contributions a limité la déduction pour frais de transport (code 2.11) à 6'541 francs en ne retenant que 220 jours de travail au lieu de 261, pour un total de 10'076 kilomètres. Quant aux frais de perfectionnement professionnel (code 2.13), il les a réduits à 4'501 francs (avant déduction du forfait de 600 francs) en refusant les frais de transport liés aux jours de révision et en admettant les frais d'acquisition de matériel à concurrence de 2671.30 francs (70% de 3'816.15 francs), le solde étant considéré comme une part privée.

C. Par acte du 20 octobre 2004, A. a contesté l'avis de taxation sur le point des frais de perfectionnement. Se référant aux quittances annexées à sa déclaration d'impôt, il a indiqué que l'ensemble du matériel en cause était spécifique à sa formation et ne lui était pas utile à titre privé. Ajoutant qu'il

n'avait mentionné que le matériel acheté à l'état de neuf, à l'exclusion de celui acheté d'occasion, il a demandé que la totalité de ses frais de perfectionnement soit portée en déduction de son revenu.

Donnant suite à la réclamation le 3 novembre 2004, le Service cantonal des contributions a requis la production d'une attestation de l'employeur de A. précisant si celui-ci avait été indemnisé pour les cours suivis entre 2001 et 2003. Faisant ensuite remarquer que ses certificats de salaire mentionnaient le bénéfice d'un véhicule d'entreprise depuis le 1^{er} juin 2001, l'autorité fiscale a également demandé que B. SA confirme cette information et précise si son collaborateur avait utilisé ce véhicule pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail ainsi que pour les cours de perfectionnement.

Par télécopies du 16 novembre 2004, A. a produit deux attestations établies le 8 novembre 2004 par son employeur. Il ressort du premier document que les frais d'écolage et d'inscription de la formation continue en cause n'ont pas été pris en charge par l'employeur. Quant au second, il confirme que l'intéressé bénéficie d'un véhicule professionnel, précisant que celui-ci n'est utilisé qu'à des fins professionnelles et non pas privées.

Le 26 novembre 2004, le Service cantonal des contributions a contacté par téléphone le collaborateur de B. SA qui avait établi les attestations susmentionnées. Selon la notice figurant au dossier, celui-ci a confirmé que A. disposait d'un véhicule d'entreprise essentiellement pour se rendre chez des clients situés dans la région de Y., mais également dans le canton de Fribourg, qu'il prenait ce véhicule uniquement pour les clients qui se trouvaient principalement dans un rayon proche de son domicile et qu'il ne se rendait pas systématiquement à Y. pour aller ensuite chez les clients. Le collaborateur concerné n'a pas été en mesure de dire combien de fois par année il prenait le véhicule de l'entreprise à la maison, mais il a indiqué qu'une retenue de 600 francs par année était opérée pour l'utilisation privée de celui-ci.

Par courrier du 20 décembre 2004 à A., le Service cantonal des contributions s'est référé aux attestations produites et à l'entretien téléphonique susmentionné en lui impartissant un délai au 15 janvier 2005 pour préciser l'ampleur de l'utilisation du véhicule d'entreprise, s'agissant notamment des trajets entre le domicile et le lieu de travail. Il a ajouté qu'à défaut de justification probante, la taxation serait modifiée à son désavantage dans le sens d'une suppression de la déduction de 6'541 francs admise sous code 2.11.

Suite au courrier qui précède, A. a téléphoné au Service cantonal des contributions le 23 décembre 2004. A cette occasion, il lui a été demandé de fournir des explications par écrit.

- D. Par décision du 31 janvier 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation sur le point des frais de perfectionnement, modifiant par ailleurs la décision de taxation au détriment du contribuable en supprimant la déduction pour frais de transport (code 2.11).

S'agissant des frais de perfectionnement, l'autorité fiscale a d'abord relevé que, même si le matériel en question avait été acheté principalement dans le but de poursuivre un cours de perfectionnement, il restait néanmoins à la disposition du contribuable qui pouvait l'utiliser en tout temps, pendant et même après le cours. Se référant à des principes généraux valables en matière de frais d'acquisition du revenu, elle en a déduit que la part privée de 30% reprise sur l'achat de matériel informatique ou autres appareils n'était pas exagérée et correspondait aux normes applicables pour ce genre de frais. Ensuite, pour la part des frais de perfectionnement correspondant à des frais de transport, l'autorité fiscale a considéré que, dans la mesure où les révisions étaient effectuées sur le lieu de travail, elles n'entraînaient pas de frais de déplacement supplémentaires.

Sur la question des frais de transport, le Service cantonal des contributions a constaté que A. n'avait pas fourni les explications écrites qui lui avaient été demandées en relation avec l'utilisation du véhicule d'entreprise pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail. Sur cette base, il a décidé de retenir le seul fait que l'intéressé était au bénéfice d'un véhicule d'entreprise pour refuser le droit à toute déduction pour frais de transport liés à l'exercice de l'activité lucrative.

- E. Le 2 mars 2005 (date du sceau postal), A. a interjeté recours contre la décision précitée auprès de la Cour de céans.

S'agissant des frais de perfectionnement, il considère que la reprise opérée est exagérée du fait qu'il a acquis et qu'il utilise le matériel en question uniquement à des fins de perfectionnement (cours de télématicien), son utilisation privée se limitant au PC pour les outils bureautiques. Précisant encore qu'il a également acheté du matériel d'occasion dont il n'a pas revendiqué la déduction, il conclut à ce que la "totalité ou quasi-totalité" des frais en cause soit prise en considération. Quant à la part des frais de perfectionnement correspondant à des frais de transport, il conclut à ce qu'elle soit admise en déduction en indiquant que la révision des cours s'est faite dans les locaux de son employeur afin de disposer de toutes les conditions et outillages nécessaires, mais que ces répétitions se sont faites durant le week-end et non durant la semaine de travail.

Sur la question des frais de transport, le recourant fait d'abord référence à une télécopie adressée au Service cantonal des contributions le

23 décembre 2004, par laquelle il se référait à l'entretien téléphonique du même jour en confirmant que le véhicule d'entreprise n'était utilisé qu'à des fins professionnelles et en donnant les explications suivantes: "si je me trouve dans une région éloignée de Y. (Valais, Fribourg, etc.) et que je termine tard, je ne vais pas retourner à Y. pour déposer mon véhicule, quand je suis plus près de chez moi." Il ajoute que le véhicule d'entreprise lui a été attribué principalement pour qu'il puisse se rendre directement chez les clients depuis le dépôt de l'entreprise à Y. Tout en considérant difficile de préciser combien de fois par année il utilise le véhicule d'entreprise pour rentrer à son domicile et se rendre au travail le lendemain, il estime cette fréquence à deux fois par mois. Sur cette base, il conclut à ce que ses frais de déplacement soient admis en déduction de son revenu, sous réserve d'une éventuelle reprise pour les quelques occasions auxquelles il utilise le véhicule d'entreprise pour se rendre de son domicile à son lieu de travail.

- F. Le 21 mars 2005, le Service cantonal des contributions a déposé des observations par lesquelles il propose le rejet du recours, sous suite de frais.

S'agissant des frais de perfectionnement, l'autorité fiscale précise que le montant non admis de 2'932 francs (7'433 francs – 4'501 francs; voir lettre B ci-dessus) concerne les frais de déplacement pour 1'339 francs, des dépenses de matériel exclues en raison de leur caractère privé à concurrence de 447.85 francs (souris sans fil, natel Siemens, etc.) ainsi que la reprise d'une part privée de 30% sur le solde des dépenses de matériel revendiquées, soit 1'144.85 francs sur 3'816.15 francs. Le refus de la déduction des frais de déplacement est fondé sur le fait que le recourant bénéficie d'un véhicule d'entreprise. Quant aux dépenses de matériel, le Service cantonal des contributions justifie sa solution en considérant que, lorsque les dépenses sont causées par des besoins professionnels et privés, il convient de fixer les parts respectives et de n'admettre que partiellement leur déduction, ce que semble admettre le recourant lorsqu'il demande que la part privée retenue soit moins élevée.

Sur la question des frais de transport, le Service cantonal des contributions maintient également sa position en formulant les considérations suivantes: "Malgré les remarques du contribuable, la société B. SA (attestation du 8.11.2004) confirme que le contribuable bénéficie d'une voiture d'entreprise. Or, le contribuable explique dans sa lettre du 23.12.2004 qu'il utilise ce véhicule à des fins professionnelles et non privées. Toutefois, il affirme ne pas déposer cette voiture en fonction du lieu où il se trouve. Par conséquent, il est clair que ce véhicule est aussi utilisé pour des fins privées. Cependant, le contribuable n'a jamais articulé de chiffre pour la part privée normalement retenue sur le salaire. Aussi, le Service cantonal des contributions peut comprendre dans cet état de fait qu'il n'y a aucune part privée comptabilisée

pour les trajets privés durant le week-end, les jours fériés ou les vacances. Dès lors, c'est à juste titre, que le Service cantonal des contributions n'admet pas en déduction les frais de transport, cela d'autant plus qu'aucune réintégration supplémentaire n'est effectuée au salaire pour l'utilisation privée du véhicule."

- G. Invité à déposer des contre-observations par courrier du 4 avril 2005, A. n'y a pas donné suite.

- H. Le 31 octobre 2005, le greffier-rapporteur délégué à l'instruction s'est entretenu par téléphone sur la question des conditions d'utilisation du véhicule d'entreprise avec le collaborateur de B. SA qui a établi les attestations du 8 novembre 2004. Celui-ci a indiqué qu'il existait un règlement relatif à la mise à disposition de véhicules d'entreprise. Il a précisé que pour les monteurs-électriciens tels que A., ce règlement prévoyait une retenue de 50 francs par mois sur le salaire en contrepartie de l'avantage lié au fait que selon leur lieu d'intervention, il se justifiait que les collaborateurs utilisent le véhicule d'entreprise pour rentrer à leur domicile. Il a enfin relevé que le véhicule mis à disposition en l'espèce était un véhicule d'intervention avec du matériel, ce qui rendait peu vraisemblable un usage important à des fins strictement privées.

Suite à une demande formulée dans ce sens lors de l'entretien téléphonique qui précède, le Règlement sur les véhicules d'entreprise de la société B. SA a été produit par télécopie du 4 novembre 2005. Sous chiffre 3, ce règlement prévoit notamment que le véhicule d'entreprise sert à assurer les tâches de l'exploitation, mais qu'il peut également être utilisé à titre privé par le collaborateur. Il est toutefois précisé que, pour les déplacements à l'étranger de même que pour les courses régulières dépassant le cadre d'un usage privé normal, le collaborateur doit obtenir l'accord préalable de la société. S'agissant de l'utilisation et de l'entretien du véhicule, le chiffre 6 du règlement dispose que le collaborateur reçoit une carte de carburant et de service permettant de régler l'ensemble des frais d'utilisation et d'entretien du véhicule (à l'exception des retraits de carburant à l'étranger), sous réserve du nettoyage du véhicule qui n'est pas inclus dans le contrat de service.

En droit:

I. Procédure applicable, 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 05 47) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 48). 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 lieu

d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 47)

2. Le recours, déposé le 1^{er} mars contre une décision du 3 février 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) Selon l'article 26 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent déduire de leur revenu imposable au titre de frais professionnels 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.

S'agissant des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, l'art. 5 al. 3 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1, ci-après: l'ordonnance fédérale) dispose que, si l'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise les transports publics, le contribuable peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après des forfaits fixés conformément à l'art. 3. Pour l'année de calcul 2003, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement en voiture était fixée à 65 centimes par kilomètre parcouru (voir annexe I à l'ordonnance fédérale), sous réserve de l'art. 5 al. 4 de l'ordonnance fédérale à teneur duquel l'autorité fiscale peut fixer un barème échelonné des déductions forfaitaires pour les frais de déplacement visés à l'art. 3. La Direction cantonale des finances a fait usage de cette possibilité en disposant à l'art. 3 al. 3 let. b de son ordonnance 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) que, pour les automobiles, la déduction forfaitaire s'élevait à 65 centimes par kilomètre jusqu'à 10 000 kilomètres, 55 centimes par kilomètre pour les 10 000 kilomètres suivants (de 10 001 à 20 000 km) et 45 centimes par kilomètre pour le surplus (dès 20 001 km).

- b) 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 54 118 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 l'existence de frais liés à l'exercice de l'activité lucrative, il lui appartient de prouver que les conditions de la déduction revendiquée sont remplies (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).

- c) En l'espèce, on ne peut certes raisonnablement exiger de A. qu'il utilise les transports publics pour ses déplacements entre son domicile et son lieu de travail. Toutefois, sa situation est particulière dans le sens qu'il bénéficie d'un véhicule d'entreprise. A cet égard, tout en relevant que le véhicule sert à assurer les tâches de l'exploitation, le règlement relatif à sa mise à disposition prévoit expressément la possibilité pour le collaborateur de l'utiliser à des fins privées ne dépassant pas le cadre d'un usage qualifié de normal. Il ressort également de ce document que pour cet usage privé, le collaborateur ne s'acquitte que d'une contribution mensuelle de 50 francs, l'ensemble des frais d'utilisation et d'entretien du véhicule étant pris en charge par l'employeur, y compris le carburant.

En se référant aux chiffres indicatifs de la lettre-circulaire du 26 août 2002 éditée par l'Administration de l'impôt fédéral direct, même sur la base d'une cylindrée relativement basse de 1'600 cm³ et un nombre de kilomètres élevé, force est de constater que le coût lié à l'utilisation d'un véhicule automobile n'est pas inférieur à 40 centimes par kilomètre, ce qui signifie que la participation de 50 francs demandée à A. ne couvre le coût d'utilisation du véhicule que pour 125 kilomètres. Dans ces conditions, étant rappelé que le règlement d'entreprise autorise expressément l'usage de véhicules mis à disposition à des fins privées en dehors des trajets entre le domicile et le lieu de travail, il convient de retenir selon l'expérience de la vie et le cours ordinaire des choses que la contribution susmentionnée est tout au plus suffisante pour couvrir les frais liés à cet usage strictement privé, même si celui-ci est restreint par le fait qu'il s'agit d'un véhicule d'intervention avec du matériel.

Il résulte de ce qui précède que, pour effectuer les trajets entre son domicile et son lieu de travail principal ou d'autres lieux d'intervention, le recourant a la possibilité d'utiliser un véhicule d'entreprise sans contrepartie, sa modeste contribution mensuelle devant être considérée au sens de ce qui précède comme une participation liée à l'usage strictement privé du véhicule concerné. Dans ces circonstances, s'il choisit néanmoins comme il le prétend d'utiliser dans la plupart des cas son véhicule privé pour effectuer les trajets

entre son domicile et son lieu de travail principal, il convient de lui opposer que les frais liés à cette utilisation résultent alors d'un choix librement consenti. En l'absence de la preuve du contraire, de telles dépenses – même avérées – ne sauraient pour cette raison être considérées comme nécessaires au sens de l'art. 26 al. 1 let. a LIFD. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée sur ce point.

4. a) L'ordonnance fédérale susmentionnée (consid. 3a) 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 pour les autres frais professionnels au sens des art. 26 al. 1 let. c et 7 de l'ordonnance (voir notamment P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, no 25 ad art. 26 LIFD).
- b) 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. 701 ss ainsi qu'à l'adresse Internet: <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/kreis/f/w95-026f.pdf>) a un contenu conforme à la jurisprudence qui précède.

- c) En l'espèce, il est admis sur le principe que l'obtention du brevet fédéral de télématicien-électricien est en rapport direct avec l'activité de monteur-électricien dans le domaine de la télématique et que cette mesure de formation correspond dès lors à la notion de perfectionnement professionnel au sens des considérations qui précèdent. Par contre, le caractère déductible de certains frais liés à cette mesure est contesté.

Alors que l'art. 26 al. 1 let. c LIFD prévoit expressément que les autres frais liés à l'exercice de la profession ne sont déductibles que s'ils sont indispensables à celui-ci, le texte de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD ne contient pas de telle condition pour les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. Il n'en demeure pas moins qu'il s'agit dans ce cas également de frais d'acquisition du revenu qui, par définition, se limitent aux dépenses nécessaires pour atteindre le but visé et qui ne sauraient s'étendre à d'autres dépenses laissées à la libre disposition du contribuable (voir art. 1 de l'ordonnance fédérale; B. KNÜSEL *in* M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Bâle 2000, ad art. 26 n. 2; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*,

Bâle 2001, ad art. 26 n. 2). En tant qu'elles constituent des frais d'acquisition du revenu, les dépenses liées à des mesures de perfectionnement professionnel doivent par ailleurs, dans un souci de cohérence, être reconnues comme déductibles selon les mêmes règles que celles qui prévalent pour les coûts de même nature liés plus directement à l'exercice de l'activité lucrative. A titre d'exemple, il en va ainsi des frais de déplacement liés à une mesure de perfectionnement professionnel, le contribuable n'étant admis à déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé que si l'on ne peut raisonnablement exiger de lui qu'il utilise les transports publics (voir la décision du 26 février 2004 du Tribunal de recours en matière fiscale du canton d'Argovie *in* AGVE 2004 p. 303 consid. 4b).

- d) En l'espèce, A. déclare que ses dépenses liées à l'obtention du brevet fédéral de télématicien-électricien s'élèvent pour la période fiscale 2003 à 7'433 francs, soit 1'830 francs pour l'inscription à l'examen, 1'339 francs pour des frais de déplacement liés à des révisions dans les locaux de B. SA (45 jours x 45.8 km x 0.65 ct/km) et 4'264 francs pour l'achat de matériel.

Attestée par une facture du 9 juillet 2003 de l'Union suisse des installateurs-électriciens, le caractère déductible de la somme acquittée au titre de finance d'inscription à l'examen n'est pas remis en cause.

Les frais de déplacement invoqués correspondent à 45 jours de préparation d'examen effectués le week-end dans les locaux de B. SA, à Y. Dans la mesure où elle permet de s'isoler du contexte privé et de réviser la matière éventuellement de concert avec des collègues qui suivent la même formation et qui sont ainsi confrontés aux mêmes difficultés, une telle solution n'est pas inhabituelle et peut s'avérer profitable selon les circonstances et la personnalité de l'apprenant. Il n'en demeure pas moins qu'il existe différentes méthodes pour se préparer et qu'il apparaît en particulier possible de réviser à domicile la matière d'un examen visant à l'obtention d'un brevet fédéral, même dans une branche technique telle qu'en l'espèce (s'agissant de la formation de groupes de travail, voir la décision précitée du 26 février 2004 du Tribunal de recours en matière fiscale du canton d'Argovie). Il ressort en effet de la directive concernant notamment le déroulement des examens professionnels dans les métiers de l'installation électrique et de la télématique que les objectifs à atteindre font appel en grande partie à des connaissances théoriques qui s'appuient certes sur la pratique professionnelle, mais dont l'acquisition ne semble pas nécessiter un matériel important au point de ne pas pouvoir être transporté à domicile. Certes, le recourant indique dans son recours qu'il a révisé sur sa place de travail afin de disposer de toutes les conditions et outillage nécessaires à la révision. On peut toutefois relever que l'acquisition pour la seule année 2003 de matériel informatique pour plus de 4'000 francs (voir ci-dessous) confirme que le

recourant devait disposer de bonnes conditions-cadre pour réviser à domicile, s'agissant en tout cas de la plus grande partie de la matière. Quant à d'éventuelles exceptions, elles ne sauraient en tout les cas pas justifier 45 jours de présence dans les locaux de l'entreprise durant les week-ends, ce d'autant moins que rien ne semblait empêcher l'intéressé de procéder à des révisions en soirée, ce qui aurait notamment permis d'éviter des frais de déplacement. Au regard des règles sur le fardeau de la preuve en matière fiscale (voir ci-dessus consid. 3b), il résulte de ces circonstances que la seule affirmation qui précède ne suffit pas pour retenir qu'il n'était pas possible pour le recourant de préparer ses examens à domicile et que ses frais de déplacement pour effectuer des révisions sur son lieu de travail constituaient des dépenses de perfectionnement professionnel nécessaires au sens de ce qui précède. Une déduction à ce titre ne peut dès lors pas être admise.

Il reste à examiner la déduction de 4'264 francs revendiquée au titre de frais de matériel lié au perfectionnement professionnel.

Dans ses observations sur recours du 21 mars 2005, le Service cantonal des contributions a précisé qu'il avait exclu de la somme susmentionnée un montant de 447.85 francs correspondant à des frais considérés comme strictement privés. Il s'agissait de l'acquisition d'une souris et d'un clavier sans fil (170 francs), de divers films DVD (128.90 francs) et d'une imprimante pour photos (149 francs) pour un total exact de 447.90 francs. Au demeurant non contestée par le recourant, la position de l'autorité intimée doit être confirmée sur ce point, sous réserve de la correction de calcul.

Quant au solde de 3'816.10 francs, il concerne l'achat de matériel divers attesté par des quittances de plusieurs fournisseurs. Dans le détail, certains articles sont difficilement identifiables sur la base du libellé des quittances. Pour le reste, il s'agit d'articles essentiellement liés à l'informatique et à la téléphonie parmi lesquels des éléments qui peuvent éventuellement apparaître comme spécifiques à la formation suivie comme des disques durs ou divers éléments de téléphonie fixe, mais également des produits d'usage courant tels qu'une imprimante à jet d'encre, une cartouche d'encre pour imprimante, un téléphone mobile, un écran plat de 17 pouces, un modem ADSL ou encore des cassettes VHS vierges ainsi que le film "Nom de code Nina" en format DVD ou VHS. Il résulte de ce qui précède que, sous réserve de quelques modestes exceptions, les articles identifiés peuvent certes apparaître comme nécessaires à la démarche de perfectionnement professionnel engagée par le recourant, de telle sorte que la solution qui consiste à ne pas remettre en cause sur le principe le caractère déductible des frais liés à leur acquisition peut être confirmée. Cela ne signifie toutefois pas encore que les dépenses revendiquées doivent être retenues dans leur totalité, la prise en compte éventuelle d'une part privée étant réservée si le

matériel concerné est également utilisé à des fins sans lien avec l'exercice de la profession ou le perfectionnement professionnel au sens de l'art. 26 al. 1 let. c et d LIFD (voir notamment P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 26 n. 30 et les nombreuses références jurisprudentielles citées). Or, il faut retenir avec l'autorité intimée que tel est le cas en l'espèce, l'affirmation du recourant selon laquelle le matériel en question aurait été acquis et serait utilisé uniquement à des fins de perfectionnement apparaissant peu digne de crédit sur le vu de plusieurs articles tels qu'imprimante, téléphone mobile ou écran plat. Enfin, la décision attaquée peut également être confirmée quant à la fixation de la part privée à 30% des dépenses reconnues comme déductibles sur le principe. En effet, il s'agit là essentiellement d'une question d'appréciation (voir notamment ATF du 27 mai 1999 *in* RDAF 2000 II p. 412 consid. 4) et le recourant n'apporte aucun élément concret qui permettrait de retenir que son utilisation à des fins privées du matériel acquis serait globalement moins importante que la part retenue conformément à la pratique du Service cantonal des contributions sur ce point. Après réduction de 30% du solde de 3'816.10 francs susmentionné, la déduction pour les dépenses de matériel nécessaires au perfectionnement professionnel s'élève à 2'671.30 francs.

- e) En résumé, les frais déductibles au titre de perfectionnement professionnel s'élèvent à 4'501.30 francs, soit 1'830 francs pour la finance d'inscription aux examens et 2'671.30 pour des dépenses de matériel. Contrairement à la solution confirmée par la décision attaquée, ce montant ne saurait faire l'objet d'une réduction de 600 francs qui ne trouve aucun fondement en droit fédéral. Le recours sera ainsi partiellement admis sur ce point par substitution de motifs, la décision attaquée devant être modifiée dans le sens d'une augmentation de la déduction pour frais de perfectionnement professionnel de 3'901 francs à 4'501 francs.

5. [...]

III. Impôt cantonal (4F 05 48)

6. Le recours, déposé le 1^{er} mars contre une décision du 3 février 2005, 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) En droit cantonal harmonisé, l'art. 27 LICD a une teneur similaire à celle de l'art. 26 LIFD. Quant aux conditions et modalités de calcul du droit à la déduction pour frais de déplacement en matière d'impôt cantonal, l'ordonnance cantonale déjà citée confirme, en particulier à son art. 3, le système exposé en droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3a; voir également art. 9 al. 1 LHID). Quant aux règles sur le fardeau de la preuve (voir ci-dessus consid. 3b), elles sont également applicables en droit cantonal.
- b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct en ce qui concerne la déduction pour frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail du recourant peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Le recours sera ainsi rejeté et la décision attaquée confirmée sur ce point.
8. a) aa) S'agissant de la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée, la teneur de l'art. 27 LICD – identique à celle de l'art. 26 LIFD – est 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 sur ce point de l'ordonnance fédérale (voir consid. 4a), l'ordonnance cantonale déjà citée relative à la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante 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. Dans une cause 4F 04 90 qui fait l'objet d'un arrêt de ce jour et qui relève de la compétence du Président de la Cour en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, celui-ci a été appelé sur la base des conclusions formulées à 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). Dans un souci d'unité de jurisprudence, la Cour est d'avis qu'il convient en l'espèce de procéder d'office au même examen, ce qui se justifie d'autant plus que la solution en cause s'écarte des règles prévues en matière d'impôt fédéral direct.

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 fixée 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 dans la cause 4F 04 90 susmentionnée, 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.

- b) 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'alinéa 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 quant à eux pas déductibles.

Pour l'essentiel, les précisions qui précèdent s'inscrivent dans la ligne de la jurisprudence exposée ci-dessus pour l'impôt fédéral direct (consid. 4b) 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. 7a bb). Quant à la règle relative à l'exclusion des frais de

nourriture et de logement, il ressort de l'arrêt présidentiel rendu ce jour dans la cause 4F 04 90 (voir consid. 7c de cet arrêt) qu'elle n'est pas conforme à 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.

- c) Une fois écartées certaines dispositions d'exécution non conformes à la loi, il y a lieu 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 de fixer les frais déductibles au titre de perfectionnement professionnel à 4'501.30 francs, soit 1'830 francs pour la finance d'inscription aux examens et 2'671.30 pour des dépenses de matériel. Contrairement à la solution confirmée par la décision attaquée, ce montant ne saurait faire l'objet d'une réduction de 600 francs qui s'avère contraire au droit cantonal harmonisé. Le recours sera ainsi partiellement admis sur ce point par substitution de motifs, la décision attaquée devant être modifiée dans le sens d'une augmentation de la déduction pour frais de perfectionnement professionnel de 3'901 francs à 4'501 francs.

091; 094; 402.35; 402.36;402.38