
Frais de perfectionnement

Jurisprudence du Tribunal fédéral et pratique du Tribunal administratif du canton de Vaud

Durant les derniers mois, le Tribunal administratif du canton de Vaud (depuis le 1^{er} janvier 2008: Tribunal cantonal) a rendu plusieurs décisions sur le thème de la déduction des frais de perfectionnement¹. Peu convaincue par les arguments qui ont conduit au rejet systématique des cas soumis à l'examen du tribunal, j'ai voulu retracer le développement de la jurisprudence en cette matière.

1 L'interprétation large selon l'ATF du 20 février 1987

Le premier arrêt rendu par le Tribunal fédéral en cette matière date du 20 février 1987². Le cas d'espèce concernait la déduction de frais encourus par un comptable pour des cours de français. Par la suite, ce comptable, entré au service d'une petite fiduciaire en cette qualité, fut promu en tant que suppléant de son chef, sans toutefois que cette promotion entraîne une augmentation substantielle de son salaire.

Dans cet arrêt, notre haute Cour retrace la genèse de l'article 22^{bis} aIFD, soulignant que le Parlement, avec cette modification législative introduite contre la volonté du Conseil fédéral, désirait attribuer aux salariés des déductions professionnelles afin de rapprocher leur statut



Danielle Axelrout Buchmann

expert-fiscal diplômé,
cheffe du bureau fiscal
TAXADVICE à Nyon, et
membre du comité de
rédaction de la Revue fiscale
www.taxadvice.ch

de celui des indépendants (cons. 1. b). Ainsi fut précisé (cons. 2. a) que seuls les frais de perfectionnement encourus dans le cadre de la profession apprise et exercée sont déductibles. Les frais de la formation nécessaire à l'entrée dans la profession choisie ne sont pas déductibles, même si celle-ci est suivie parallèlement à une activité professionnelle dans le but d'un futur changement d'orientation. A son considérant 2. b), le Tribunal s'est penché ensuite sur la définition à donner à l'expression de frais «nécessités par l'exercice de la profession» et perfectionnement que «requiert l'activité professionnelle» (art. 22bis 1^{er} alinéa lettre c). Fallait-il suivre une interprétation restrictive ou extensive? Notre haute Cour a tranché pour une interprétation extensive, qui «est basée sur le fait que les autorités fiscales ne peuvent que difficilement juger de ce qui est absolument indispensable au maintien de la position professionnelle». De ce fait, «il n'appartient aux autorités fiscales que d'examiner dans quelle mesure le perfectionnement entrepris est en relation objective avec la profession actuelle, respectivement dans quelle mesure le contribuable aurait pu renoncer à ses efforts

¹ Arrêts FI.1997.0152 du 25 août 2006; FI.2007.0140 du 30 juin 2008; FI.2007.0143 du 10 juillet 2008; FI.2008.0046 du 4 août 2008; FI.2007.0158 du 11 août 2008.

² StE 1988 B 27.6 n° 5 = ATF 113 Ib 117 = Archives 57, 645.

de perfectionnement sans porter préjudice à la réalisation de son revenu ou sans mettre en danger la source de son revenu».

Revenant à la genèse de l'article 22bis aIFD et au désir du législateur de rapprocher le statut de salarié de celui d'indépendant, le Tribunal fédéral souligne l'interprétation large faite du caractère nécessaire des frais admis en déduction dans le cadre d'une activité indépendante (cons. 2. c). Les juges mentionnent également l'interprétation large faite dans sa jurisprudence précédente à l'article 22 1^{er} alinéa lettre a aIFD (cons. 2. d). Une interprétation stricte des frais de perfectionnement ne se justifie donc pas (cons. 2. e). «Le contribuable qui exerce une profession et qui est d'avis que le perfectionnement [choisi] est adéquat pour le maintien de ses chances professionnelles doit pouvoir déduire ses frais, même lorsqu'on ne peut pas dire clairement que le perfectionnement n'était pas absolument indispensable pour empêcher la perte de la situation professionnelle actuelle.»

L'interprétation large à donner aux frais de perfectionnement professionnel a pour conséquence que

- le perfectionnement professionnel ne se limite pas aux efforts entrepris pour maintenir le niveau des compétences acquises auparavant, mais également et surtout
- pour acquérir de meilleures connaissances pour l'exercice de la même profession (cons. 3. a).

Quant aux frais d'ascension professionnelle, ils peuvent représenter des frais de formation (non déductibles) ou des frais de perfectionnement (déductibles). Par conséquent, la déduction des frais d'ascension professionnelle ne doit être refusée (cons. 3. a) 2^e alinéa) que

- s'ils s'inscrivent dans le cadre d'une formation représentant la condition indispensable à l'ascension dans une position professionnelle

plus élevée, et qui se différencie de manière indubitable de la position actuelle,

- ou à l'acquisition d'une nouvelle profession,
- et que le contribuable a entrepris cette formation en vue d'un avancement professionnel qu'on lui aurait promis ou sur lequel il pouvait compter dans un avenir proche.

L'interprétation extensive à donner aux frais de perfectionnement déductibles est en coresoulignée au considérant 3. b), puisque le Tribunal fédéral n'admet pas seulement en déduction les frais de perfectionnement afférents aux connaissances utilisées dans l'exercice de la profession actuelle, mais également d'autres connaissances, «même si [leur acquisition] améliore les chances d'une augmentation de salaire ou d'un avancement professionnel». Il n'y a toutefois pas de relation nécessaire avec l'exercice de la profession lorsque la formation n'est entreprise que dans un but culturel ou d'enrichissement personnel.

Dans ce premier arrêt, le Tribunal fédéral a donc clairement tranché en faveur d'une interprétation large des frais de perfectionnement déductibles. Or, tous les arrêts rendus dernièrement par le Tribunal administratif vaudois renvoient à l'interprétation stricte soi-disant donnée à ce concept par la jurisprudence. Comment a-t-on pu passer d'une compréhension large, tout à fait comparable à l'interprétation donnée aux frais déductibles dans le cadre d'une activité indépendante, à une interprétation si restrictive qu'elle résulte à un rejet systématique de tous les cas soumis au Tribunal cantonal vaudois?

³ Archives 60, 356ss.

⁴ Archives 62, 403ss.

⁵ 2A.130/2002.

⁶ 2A.574/2002.

⁷ 2A.277/2003 = RF 59/2004, 451.

2 Jurisprudence subséquente du Tribunal fédéral

2.1 ATF du 14 mars 1991

Le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 14 mars 1991³, refusa la déduction des frais liés à l'obtention d'un doctorat. Après sa licence en droit, le contribuable avait poursuivi ses études à plein temps jusqu'au doctorat. Il n'avait commencé à travailler que lorsque sa dissertation était pratiquement terminée. Dans le cas d'espèce, le lien avec une activité déjà exercée manquait clairement.

2.2 ATF du 24 mars 1992

L'arrêt du 24 mars⁴ 1992 traite le cas d'un ingénieur travaillant dans la technique de l'automatisation. Les frais d'acquisition d'un ordinateur, diminués d'une part privée, ainsi que les frais d'inscription à la «Softwareschule» ont été acceptés au titre de frais de perfectionnement professionnel.

2.3 ATF du 8 août 2002

Dans sa décision du 8 août 2002⁵, le Tribunal a refusé la déduction des frais de perfectionnement demandés, car le cursus choisi (astrologie psychologique), même s'il comprenait des connaissances utiles dans la profession exercée par la contribuable (responsable d'un centre de rencontre et de séminaires, ainsi que du personnel qui y était employé), débouchait sur un diplôme qui lui permettait de se lancer dans une profession tout à fait différente (astrologie diplômée).

Table des matières

- 1 L'interprétation large selon l'ATF du 20 février 1987**
- 2 Jurisprudence subséquente du Tribunal fédéral**
- 3 La jurisprudence du Tribunal cantonal vaudois**
- 4 Conclusion**

2.4 ATF du 13 mai 2003

L'arrêt du 13 mai 2003⁶ concernait une assistante de chef de clinique au chômage. Celle-ci demandait la déduction des frais encourus pour l'achat d'un ordinateur et pour des cours d'informatique et de gestion. Cette personne ayant durant la période en cause effectué chez elle divers travaux professionnels (rédaction de rapports médicaux), l'acquisition d'un ordinateur a été reconnue comme nécessaire à son activité, ainsi que les cours qu'elle avait suivis. Sans aucun doute, il ne s'agissait pas là d'une nouvelle formation, ni de cours visant purement à l'enrichissement personnel de la contribuable.

2.5 ATF du 18 décembre 2003 (MBA)

L'arrêt rendu le 18 décembre 2003⁷ est plus délicat. Le contribuable, après avoir obtenu sa maturité, commença des études d'économie, qu'il ne mena pas à terme. Travaillant d'abord dans la vente, il se forma sur le tas et suivit des cours en parallèle. Il obtint ainsi d'abord un diplôme de «Bachelor of Business Administration». Les frais y afférents furent acceptés en déduction par l'administration fiscale zurichoise. Il poursuivit ses efforts de formation parallèlement à son activité professionnelle dans le but d'obtenir un MBA (1999). En 2001, il trouva une nouvelle place de travail en tant que «Business Development Manager». La déduction des frais

liés à l'obtention du MBA, d'un montant global de CHF 27 542, dont il est question dans cet arrêt, fut refusée sur la base de deux arguments:

- Tout d'abord, il s'agissait là du rattrapage d'une formation de base qui n'avait pas été menée à terme; les frais d'une telle formation n'auraient pas pu être acceptés en déduction, et il n'y avait pas lieu ici de trancher différemment.
- Par ailleurs, le changement d'emploi qui a suivi l'obtention du MBA (un vendeur devient manager) a été considéré comme un vrai changement d'orientation professionnelle, trop éloigné de l'emploi exercé pour que la formation sous examen puisse être admise en tant que perfectionnement professionnel.

Cette décision rendue par le Tribunal fédéral, qui s'inscrivait encore tout à fait dans le cadre établi par l'ATF de 1987, a probablement été cruciale dans le passage d'une interprétation large à une pratique stricte du perfectionnement professionnel.

2.6 ATF du 6 juillet 2005

Le 6 juillet 2005, le Tribunal fédéral a rendu deux arrêts sur notre thème. Dans l'un, les frais encourus ont été qualifiés de frais de formation non déductibles; dans l'autre, ils ont été reconnus en tant que frais de perfectionnement déductibles.

2.6.1 2A.623/2004

Déduction refusée (MBA)

Le premier arrêt rendu le 6 juillet 2005⁸ concernait un économiste d'entreprise ESCEA issu d'une école supérieure de cadres pour l'économie et l'administration (en allemand Betriebsökonom HWV), pour les frais encourus en vue de l'obtention d'un MBA.

Il est intéressant de noter que l'instance précédente avait accordé la déduction de ces frais. En principe, les frais d'obtention d'un MBA n'étaient pas déductibles. Dans le cas d'espèce, toutefois, il s'agissait d'un cas exceptionnel, car le contribuable n'avait fait qu'approfondir et actualiser ses connaissances de base en économie. Par ailleurs, son activité professionnelle n'en avait pas été modifiée.

Le recours a été donc déposé ici par l'administration fiscale du canton de Thurgovie. Dans cet arrêt, notre haute Cour renonce aux finesse de l'arrêt précédent et affirme sans autre analyse qu'un MBA est un titre qui atteste d'une formation professionnelle propre, qui est reconnu et honoré sur le marché du travail, et qui améliore de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur. Un MBA a toujours cette qualification, quelle que soit la formation préalable de son détenteur (économiste, ingénieur, médecin ou autre). Il s'agit là par conséquent d'un investissement personnel pour l'avenir non déductible fiscalement. Nous sommes donc loin des critères nuancés posés par le premier arrêt du Tribunal fédéral en cette matière.

En effet, la formation suivie ici correspondait visiblement à la formation préalable et à la pratique professionnelle du contribuable en cause. Par ailleurs, si la carrière du contribuable montrait un développement certain par la suite, rien dans les faits ne laissait penser que le MBA avait été obtenu dans l'idée ou avec le projet de changer de profession. Finalement, on ne peut vraiment pas prétendre que la position d'un sous-directeur se différencie de manière indubitable de celle d'un fondé de pouvoir.

Il est vrai, la somme investie (CHF 80 000.– en tout, dont CHF 31 949.– pour l'année fiscale en cause) était considérable.

Notons que l'arrêt mentionne, tout comme l'arrêt précédent, divers cas dans lesquels un

perfectionnement professionnel a été exclu au profit d'une qualification en tant que formation proprement dite:

- formation complémentaire d'un juriste, d'un mathématicien, et d'un informaticien en gestion d'entreprise;
- cours suivis par un juriste pour l'obtention d'un diplôme d'informaticien-économiste;
- frais encourus par un instituteur de l'école primaire afin de devenir enseignant de cycle d'orientation (Mittelschullehrer)⁹.

2.6.2 2A.671/2004

Déduction admise

Le second arrêt du 6 juillet 2005¹⁰ traite d'un contribuable titulaire d'un CFC de mécanicien. Suite à la fréquentation d'un cours de cadres d'une année en cours d'emploi, il décrocha un diplôme de commerce. Il suivit également des cours d'anglais. Toujours au service du même employeur, cette personne faisait une belle carrière. En 2001, en accord avec son employeur, il réduisit son temps de travail à 80% et décida de suivre l'école supérieure de cadres de St-Gall (HWV), ceci pour une durée de 6 semestres. Il s'engageait, par ailleurs, à rester au service de cette entreprise pour au moins deux ans après l'obtention du diplôme d'économiste d'entreprise ES (en allemand Betriebswirtschaftler HF).

Le recours déposé par l'administration fiscale du canton de Thurgovie fut rejeté par notre haute Cour et les frais encourus pour cette formation complémentaire acceptés en déduction. Il s'agissait d'un cas limite, les instructions de l'administration thurgovienne prévoyant la déduction des frais encourus en vue de l'obtention d'un diplôme de technicien ES. Un traitement différent pour le diplôme d'économiste d'entreprise ES ne se justifiait pas. Les arguments qui ont finalement emporté la conviction des juges sont les suivants (cons. 3.2):

- l'amélioration de la position professionnelle du contribuable suite à l'obtention du diplôme en cause ne paraissait pas marquante, et il semblait difficile d'attribuer au diplôme obtenu une valeur particulière sur le marché du travail, compte tenu des bouleversements du moment dans la formation professionnelle en Suisse;
- le contribuable avait montré de manière crédible qu'il s'agissait pour lui en premier lieu d'approfondir ses connaissances dans le cadre de l'activité professionnelle qu'il exerçait; il désirait en premier lieu assurer la position qui était la sienne en tant qu'acheteur technique;
- cette formation n'avait débouché sur aucun avancement;
- le contribuable s'était engagé à rester au service de son employeur pour au moins deux ans après l'obtention de son diplôme et rien dans le dossier n'indiquait qu'il était à la recherche d'un autre emploi plus prometteur;
- même si on ne pouvait pas exclure que la formation en cause puisse profiter au contribuable en tant qu'investissement à plus long terme, les circonstances du cas d'espèce montraient qu'en premier lieu, elle servait bel et bien à assurer le poste qu'il occupait à ce moment;
- le montant des frais engagés en 2001 (CHF 9558.–) se situait probablement à la limite supérieure pour des frais de perfectionnement, mais il n'était pas exagéré.

⁸ 2A.623/2004 = StE 2006 B 22.3 n° 86.

⁹ StE 1987 B 22.3 n° 15.

¹⁰ 2A.671/2004.

2.7 ATF du 17 octobre 2005¹¹

Il s'agit là du cas d'une femme docteur en médecine, employée à l'époque par une clinique psychiatrique en tant que médecin-assistante. Les frais encourus pour suivre une spécialisation en psychiatrie et psychothérapie, acceptés en déduction par la commission cantonale de recours, puis par le tribunal administratif (canton de Thurgovie), ont finalement été déniés par le Tribunal fédéral, car ils permettaient d'obtenir un titre supplémentaire, qui représentait pour la contribuable une valeur en soi, et sans lequel elle ne pouvait pas exercer sa profession en tant qu'indépendante.

2.8 ATF du 3 novembre 2005¹²

Cet arrêt traite de la distinction à faire entre les frais de reconversion (déductibles), les frais de perfectionnement professionnel (déductibles), et les frais de formation proprement dits (non déductibles). Le contribuable, contremaître en rénovation, avait été congédié suite à la fermeture de la division qui l'employait. Après une période de chômage, il commença une formation de technicien économiste FH (en allemand Wirtschaftstechniker FH), ce qui lui permit de retrouver un travail en tant que contremaître en rénovation.

La déduction en tant que frais de reconversion a été refusée, puisque le contribuable en question avait pu retrouver un travail similaire

à celui qu'il exerçait auparavant. La déduction en tant que frais de perfectionnement a été refusée également, car on devait considérer la formation entreprise comme une nouvelle formation permettant d'accéder à une meilleure situation professionnelle et à des responsabilités de cadre.

3 La jurisprudence du Tribunal cantonal vaudois

3.1 Arrêt du 25 août 2006

Le premier arrêt rendu en cette matière par cette instance date du 25 août 2006¹³. Après l'obtention de son brevet d'avocat en novembre 1993, le contribuable pratiqua le barreau à titre indépendant pendant quelques mois, avant de se rendre aux USA au mois d'août 1994. Là, après deux semestres d'étude, la Faculté de droit de l'Université du Michigan lui décerna le diplôme de Master of Laws. Le Tribunal administratif du canton de Vaud refusa la déduction des frais encourus pour l'écolage versé à l'Université du Michigan.

Ce cas, il faut le dire, ne se distingue pas de beaucoup de l'ATF du 14 mars 1991¹⁴, même si le texte de l'arrêt ne le mentionne pas spécifiquement. Manifestement, après l'obtention de son brevet d'avocat, le contribuable n'a travaillé encore quelques mois dans le même cabinet qu'en l'attente de pouvoir poursuivre ses études aux Etats-Unis, le semestre étant à ce moment déjà entamé. Il s'agissait là manifestement d'un complément de formation faisant directement suite à la formation de base en tant qu'avocat, l'activité professionnelle exercée après l'obtention du brevet d'avocat n'étant que de nature temporaire.

¹¹ 2A.182/2005 = RF 61/2006 p. 41ss = RDAF 2006 II p. 133ss.

¹² 2A.183/2005 = Archives 76, 11 = StE 2006 B 22.3 n° 85.

¹³ FI.1997.0152.

¹⁴ Archives 60, 356ss, voir paragraphe 2.1 ci-dessus.

¹⁵ FI.2007.0140, voir extraits de l'arrêt publiés en page 874.

3.2 Arrêt du 30 juin 2008

L'arrêt du 30 juin 2008¹⁵ est beaucoup plus discutable. La contribuable exerçait depuis plusieurs années une activité en tant que juriste d'entreprise. Constatant qu'elle avait besoin de rafraîchir et d'approfondir ses connaissances de droit international privé et de droit européen utilisées journalièrement dans son travail, elle suivit en cours d'emploi une année et demie de cours, les vendredis après-midi et samedis matin, en vue de l'obtention d'un diplôme post-grade LL. M. (Master of Laws) décerné par la faculté de droit de l'Université de Zurich. Ces deux matières, en particulier le droit européen, font actuellement partie d'une formation juridique de base, ce qui n'était pas le cas à l'époque où elle était devenue avocate. Elle n'avait jamais cessé de travailler dans le poste qu'elle occupait, son employeur avait pris en charge une partie des frais de cette formation et elle n'avait pas bénéficié d'une évolution salariale importante par la suite.

L'arrêt mentionne la pratique différenciée de l'administration vaudoise concernant les frais encourus en vue de l'obtention d'un LL. M. ou d'un MBA d'une part, et du diplôme d'expert-fiscal ou d'expert-comptable d'autre part. Cette solution dénote un certain schématisme: la déduction est admise dans le second cas, sur la base d'une jurisprudence ancienne (non publiée), qui se justifierait par le fait que l'enseignement est davantage axé sur la pratique et a un lien plus fort avec l'exercice de la profession de fiscaliste ou de comptable que d'autres enseignements à caractère plus académique; elle est refusée dans les autres cas.

Les juges n'ont pas contesté cette pratique de l'administration fiscale vaudoise. Or, la formation entreprise dans le cas d'espèce ressemble énormément à la formation d'un candidat au diplôme d'expert-fiscal ou d'expert-comptable:

- le lien de la formation entreprise avec l'activité professionnelle de la contribuable est avéré;
- la durée des études est similaire (deux ans en cours d'emploi pour les candidats aux diplômes d'expert-fiscal et d'expert-comptable, un an et demi pour la contribuable en cause);
- les études sont organisées de la même manière (le vendredi soir et le samedi matin)
- le coût de ces études est comparable (CHF 24 800.– dans le cas soumis à l'examen des juges, et qui comprennent très probablement des frais de transport, de nuitée et de repas); environ CHF 18 000.– pour le seul écolage d'un candidat au diplôme d'expert-fiscal par exemple)
- la valeur du titre d'expert-fiscal ou d'expert-comptable diplômé n'est certainement pas moindre qu'un LL. M. de l'Université de Zurich.

Au vu des circonstances concrètes du cas, et à la lumière de la pratique tolérante de l'administration pour ce qui est des candidats aux diplômes d'expert-fiscal et d'expert-comptable, le refus de la déduction doit bel et bien être considéré comme arbitraire.

La plainte de la recourante quant à une inégalité de traitement, qui paraît bien justifiée ici, a donc été rejetée par le Tribunal, pour la raison qu'un certain schématisme est acceptable en cette matière. Or, dans la jurisprudence du Tribunal fédéral sur le thème du perfectionnement professionnel, l'argument concernant l'acceptabilité d'un traitement schématique n'apparaît nulle part.

L'argument suivant, selon lequel il faut considérer, disent les juges, l'égalité de traitement entre tous les contribuables qui supportent des frais de formation continue sans pouvoir les déduire de leurs revenus imposables, n'est pas compréhensible non plus. En effet, il n'y a aucune raison de différencier entre frais de formation continue et frais de perfectionnement.

Dans aucun arrêt du Tribunal fédéral une telle distinction n'a été élaborée. Or, la loi prévoit bel et bien la déduction des frais de perfectionnement. Il n'y a donc aucune raison de refuser aux contribuables la déduction des frais de formation continue qu'ils supportent, dans la mesure où les conditions requises sont remplies.

Le cas traité ici, de fait, est très voisin d'un des deux arrêts rendus le 6 juillet 2005 par le Tribunal fédéral¹⁶:

- dans les deux cas, la formation complémentaire entreprise avait en premier lieu pour but d'approfondir les notions utilisées dans l'activité exercée;
- le diplôme obtenu n'a pas débouché sur un avancement professionnel particulier, ni dans l'un, ni dans l'autre cas;
- dans les deux cas, l'employé s'engageait à rester au service de son employeur pour une période de deux ans après l'obtention du diplôme.

Dans le cas d'espèce, les juges auraient tout aussi bien pu rendre une décision en faveur de la contribuable.

3.3 Arrêt du 10 juillet 2008¹⁷

Ce cas concerne une formation complémentaire visant à l'obtention d'un diplôme post-grade Executive Master of Marketing (EMM), s'adressant à des personnes au bénéfice d'un diplôme universitaire occupant un poste à responsabilité dans une fonction liée au marketing. Il s'agit d'une formation continue d'une durée de 22 mois, à raison de 3 modules de 200 h de cours dispensés essentiellement le vendredi et le samedi, plus un dernier module consacré à un travail de diplôme.

Comme dans le cas précédent, le recourant fait valoir le rapport évident et objectif entre les cours suivis et la profession exercée, et demande à être

traité de la même manière que les candidats aux diplômes d'expert-fiscal et d'expert-comptable, dont la formation est très similaire dans son organisation. Son recours a été rejeté.

Les frais investis étaient toutefois plus importants (CHF 68 000.—selon le calcul de l'administration, couvrant l'écolage, les frais de déplacement et autres frais annexes). Que les sommes en cause puissent influencer un jugement, on peut le comprendre. Toutefois, il serait vraiment navrant que même les tribunaux fondent leurs décisions sur la base de considérants purement fiscalistes, sans les étayer davantage.

3.4 Arrêt du 4 août 2008¹⁸

En 2004, le contribuable, titulaire d'un CFC d'employé de commerce et travaillant depuis plus de trois ans dans un département d'audit, a entrepris une formation d'expert à l'Institut de lutte contre la criminalité économique (HES de NE), en vue d'obtenir le diplôme post-grade HES en lutte contre la criminalité économique, ainsi que le titre d'«Executive Master of Economic Crime Investigation».

Cette formation, d'une durée de trois semestres, est destinée à des praticiens actifs dans les secteurs de l'économie concernés par la criminalité économique. Pour le contribuable, il s'agissait là de légitimer les années d'expérience acquises dans son secteur d'activité professionnelle tout en maintenant à jour ses connaissances, la profession exercée exigeant une formation continue permanente.

Le recourant compare la formation entreprise à celle suivie par un employé de commerce en vue d'obtenir un diplôme d'expert-comptable, dont les frais sont déductibles et invoque une inégalité de traitement.

Se fondant sur le fait que le contribuable, grâce à cette formation, avait pu accéder à un nouveau poste à l'Office de la sécurité informatique

cantonale, les juges ont conclu au rejet du recours.

Considérant la jurisprudence du Tribunal fédéral, cet argument est recevable. Concernant le grief d'inégalité de traitement, toutefois, l'argumentation du Tribunal, copie conforme de celle invoquée dans les précédents arrêts, déçoit.

3.5 Arrêt du 11 août 2008¹⁹

Ce dernier arrêt est intéressant dans le sens qu'il traite de perfectionnement autodidacte. Le contribuable était employé depuis des années par une grosse multinationale de la place en tant qu'audit manager et responsable de la coordination de l'audit interne de l'informatique des divers sièges régionaux en Europe et en Asie.

Les frais litigieux, demandés en déduction au titre de frais de perfectionnement, concernaient l'acquisition de matériel informatique pour un montant de CHF 21 195.—. Il s'agissait pour le contribuable d'aménager chez lui une place de travail similaire à celle dont il disposait chez son employeur, de manière à pouvoir effectuer des essais et des simulations de façon tout à fait indépendante. En effet, pour des raisons de sécurité évidente, il ne lui était pas possible de procéder à ce genre de tests sur son lieu de travail. Par ailleurs, il n'existait à l'époque aucun cursus permettant de se perfectionner en cette matière. Les juges admettent ici la possibilité d'un perfectionnement professionnel autodidacte. Ils confirment également que le champ d'application des dépenses de perfectionnement déductibles n'est pas restreint aux seuls frais de cours (cons. 4. b) 3^e alinéa). Dans un arrêt du 24 mars 1992, le Tribunal fédéral avait d'ailleurs déjà eu l'occasion d'accorder la déduction des frais d'acquisition d'un ordinateur au titre de frais de perfectionnement (cf 2.2).

Néanmoins, la déduction des frais encourus a finalement été refusée.

Les juges contestent d'abord le rapport objectif de la dépense avec la profession exercée (cons. 4. b) 2^e alinéa). En effet, le contribuable, exerçant depuis 1998 la fonction d'Audit Manager, aurait attendu plus de deux ans pour estimer devoir mettre ses connaissances à jour, ce qui leur paraît douteux.

Cette objection laisse perplexes: il semble évident qu'un salarié peut en tout temps constater ses lacunes et prendre la décision d'entreprendre quelque chose pour y remédier. Si la jurisprudence a eu l'occasion de se prononcer sur les rapports intertemporels en matière de perfectionnement professionnel²¹, aucune règle n'a jamais été posée jusqu'ici, et pour cause, concernant un possible délai, après le début d'un contrat de travail ou la prise de nouvelles responsabilités, durant lequel le perfectionnement devrait se faire pour que la déduction soit accordée.

Enfin (cons. 4. b) 3^e alinéa), les dépenses encourues n'auraient pas été consenties dans un but didactique et formateur, mais simplement pour améliorer la source de revenu existante. L'activité exercée au moyen du matériel en question s'inscrirait comme le prolongement et la continuation à la maison de l'activité exercée par le contribuable sur son lieu de travail.

Cette réflexion porte en elle-même sa contradiction. En effet, la loi et la jurisprudence exigent, pour que la déduction soit accordée, que le perfectionnement entrepris soit en lien direct et objectif avec l'activité exercée. Ainsi

¹⁶ 2A.671/2004, voir paragraphe 2.6.2 ci-dessus.

¹⁷ FI.2007.0143.

¹⁸ FI.2008.0046.

¹⁹ FI.2007.0158, voir extraits de l'arrêt publiés en page 879.

²⁰ Archives 62, 403ss, voir 2.2 ci-dessus.

²¹ StE 1988 B 27.6 n° 6, 2A.151/2005.

s'agit-il, hors du cadre professionnel habituel, d'approfondir des questions qui se posent dans l'exercice de la profession, d'améliorer des savoir-faire nécessaires dans le travail, ou encore de poursuivre en-dehors du cadre professionnel une réflexion qui y trouve sa source – il semble bien que cela corresponde exactement au perfectionnement entrepris par le recourant. Or, c'est justement cela qui conduit les juges à refuser la déduction!

Encore aurait-on pu comprendre le refus de déduire les frais encourus si les juges avaient mis en avant le bond de carrière du recourant, étant donnée sa promotion en 2007 en tant que responsable de la gestion globale de la sécurité des systèmes informatiques, qui n'a certainement pas été sans augmentation sensible de sa rémunération. Dans ce cas, toutefois, on aurait pu douter du lien de cause à effet entre le perfectionnement entrepris et cette promotion, intervenant tout de même plus de cinq ans après l'acquisition du matériel en cause.

4 Conclusion

Bien que le Tribunal cantonal vaudois (en particulier) mentionne régulièrement le caractère restrictif de la jurisprudence en matière de déduction des frais de perfectionnement, l'étude des arrêts rendus par notre haute Cour révèle une image plus nuancée.

Effectivement, la pratique du Tribunal fédéral en cette matière est devenue plus sévère. Depuis quelques années, la déduction des frais liés à l'obtention d'un diplôme de 3^e cycle n'est plus accordée (arrêts du Tribunal fédéral 2A.623/2004 du 6 juillet 2005). Sans que cette question n'ait jamais été vraiment thématifiée par le Tribunal fédéral, il est probable que le montant des frais en question représente une des raisons de ce durcissement. En effet, lorsqu'il s'agit de sommes pouvant représenter plusieurs mois

de salaire (dans certains arrêts examinés ici, il est question de plus de CHF 60 000.–, voire même de CHF 80 000.–), on parle à juste titre d'investissement. Toutefois, le refus de principe par le Tribunal fédéral²² de la déduction des frais encourus en vue de l'obtention d'un MBA est regrettable. On peut en effet imaginer des cas où la déduction de tels frais, examinée à la lumière des critères élaborés précédemment par notre haute Cour, serait acceptable, en particulier lorsque le montant des frais reste dans un cadre admissible²³.

Si l'on se reporte au premier arrêt rendu en cette matière par le Tribunal fédéral en 1987 et de l'idée d'un rapprochement entre le statut d'un indépendant et celui d'un salarié, on voit bien que la déduction d'une telle dépense est problématique. Pourrait-elle être activée dans les livres d'un indépendant? On en doute. On conclurait probablement, dans ce cas également, qu'il s'agit d'investissements personnels qui n'ont plus le caractère de frais d'acquisition du revenu. Sans nul doute, l'acceptation de telles dépenses en déduction nécessiterait une modification législative.

Cela dit, la jurisprudence du Tribunal fédéral en cette matière continue d'offrir des critères utilisables lorsqu'il s'agit de délimiter les frais déductibles de ceux qui ne le sont pas, sans qu'aucune modification de la base légale soit requise:

– Y a-t-il entre la formation entreprise et l'activité professionnelle exercée un lien objectif, qu'il s'agisse de maintenir le niveau

²² Aarrêt 2A.623/2004, voir 2.6.1.

²³ Dans le deuxième arrêt du 6 juillet 2005 (2A.671/2004, voir 2.6.2), le Tribunal avait considéré un montant de CHF 9558.– en 2001 – comme admissible.

²⁴ Voir rubrique: Bericht aus Bern en page 905.

des compétences acquises auparavant ou d'acquérir de meilleures connaissances pour l'exercice de la même profession?

- La formation entreprise représente-t-elle un rattrapage d'une formation de base qui n'aurait pas été menée à terme?
- Faut-il refuser la déduction, parce que la formation n'est entreprise que dans un but culturel ou d'enrichissement personnel?
- Peut-on constater ou non l'existence d'un avancement professionnel marquant faisant suite, dans un court délai, au perfectionnement entrepris?
- Le perfectionnement entrepris s'inscrit-il dans le cadre d'une formation représentant la condition indispensable à l'acquisition d'une nouvelle profession, ou à l'ascension dans une position professionnelle plus élevée, et qui se différencie de manière indubitable de la position actuelle?

Tout effort de formation, qu'il s'agisse de formation initiale ou de perfectionnement professionnel, représentant un investissement pour le futur, une telle constatation effectuée par des juges est une lapalissade qui ne permet pas de tirer de conclusion. Pour trancher entre frais de perfectionnement déductibles et autres frais non déductibles, on ne peut pas, semble-t-il, faire l'économie de l'analyse du cas d'espèce.

Si la déduction, jusqu'ici, a été accordée de manière restrictive par les juges (de fait, à ce jour, aucun cas n'a été tranché en faveur des contribuables), il serait tout à fait possible, selon l'examen détaillé qui a été fait ici de la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière, de retourner le paradigme et que le Tribunal cantonal adopte nouvellement une attitude restrictive quant au refus de la déduction, dans la mesure, bien sûr, où les conditions élaborées par notre haute Cour sont réunies. Ce retournement résoudreait aussi le problème évoqué plus haut

(3.2) de l'égalité de traitement. Le cas échéant, le montant excessif des frais en cause, représentant clairement un investissement, pourrait, de ce fait, conduire à un refus de la déduction.

L'administration fiscale du canton de Thurgovie a récemment opéré un tel retournement (voir l'article de Heinz Dennenmoser publié dans la Revue fiscale de février 2008, page 78).

Notons de plus que la circulaire de l'AFC n° 26 du 22 septembre 1995, régulièrement citée par le Tribunal cantonal vaudois et toujours applicable, témoigne toujours d'une interprétation plutôt large des frais de perfectionnement déductibles, et ne conduit certainement pas au refus systématique de la déduction.

Pour ce qui est des aspects politiques de la question, si les juges cantonaux avaient pris la peine de rechercher l'objet parlementaire n° 03.3565 – motion du député au Conseil des Etats Eugen David citée dans tous les arrêts vaudois rendus cet été et traités dans cet article, ils auraient constaté que cette motion, transmise sous forme de postulat, a fait en mars 2005 l'objet d'un rapport du Conseil fédéral, et qu'elle a été classée au printemps 2007 déjà. Cependant, le thème traité ici continue d'occuper nos élus: une autre motion sur ce sujet a été discutée en septembre dernier au Conseil des Etats²⁴, et elle est d'ores et déjà au programme de la session de printemps du Conseil National.

Il ressort des considérations ci-dessus qu'on aurait pu attendre des juges cantonaux une compréhension plus fine de la jurisprudence du Tribunal fédéral, une meilleure analyse des cas qui lui ont été soumis, et, par là même, une plus grande indépendance vis-à-vis de l'administration cantonale des impôts.