
Frais de perfectionnement: état des lieux en Suisse romande à l'aube d'une prochaine réforme législative¹



Frédéric de le Court
Avocat
Conseiller fiscal
taxadvice sàrl, Nyon



**Danielle Axelrout
Buchmann**
Expert-fiscal diplômé
taxadvice sàrl, Nyon
Membre de la rédaction de la
«Revue fiscale»
www.taxadvice.ch

Nous avons fait paraître fin 2008 un article sur la jurisprudence des Tribunal fédéral et Tribunal cantonal vaudois relatif à la déduction des frais de perfectionnement².

Deux ans plus tard, il nous semblait opportun de faire le point de la situation. La jurisprudence fédérale a-t-elle évolué? Les juges cantonaux vaudois ont-ils revu leur pratique nettement plus restrictive que celle de nos juges fédéraux? Et que se passe-t-il dans les autres cantons romands?

Un projet de réforme de la LIFD et de la LHID a été mis en consultation l'été passé. Les résultats ont été rendus public le 4 mars 2011³. Quelles sont les pistes explorées?

Voilà les diverses questions que nous nous sommes posées en reprenant ce sujet et auxquelles nous avons tenté de répondre.

A Jurisprudence fédérale

Depuis août 2008, le Tribunal fédéral s'est prononcé trois fois sur la qualification de frais de perfectionnement. Il s'agit de deux affaires genevoises, pour lesquels la solution est fort semblable, et d'une affaire zurichoise.

1 Affaires genevoises

Limite de droit cantonal

Jusqu'au 31 décembre 2009, date de son abrogation, la LIPP V posait un plafond de CHF 5000.– à la déductibilité des frais de perfectionnement⁴. La LHID⁵, quant à elle, ne fixe aucun plafond pour cette déduction. Le plafond de CHF 5000.– prévu par la loi cantonale était contraire à la LHID et par conséquent nul en application de l'art. 49 Cst. Cet élément n'a pas échappé à l'attention du Conseil d'Etat gene-

¹ Etat au 10 mars 2011.

² Frais de perfectionnement, Jurisprudence du Tribunal fédéral et pratique du Tribunal administratif du canton de Vaud, in RF 2008, 853.

³ <http://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/ind2010.html#DFD>.

⁴ Art. 3 al. 2 LIPP V.

⁵ Art. 9 al. 1 i. f.

vois⁶, raison pour laquelle la nouvelle LIPP, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010, ne fixe plus de limite supérieure à la déductibilité des frais professionnels⁷.

Arrêt du 26 mai 2010⁸

Après plus de vingt ans d'activité auprès du même employeur, la contribuable, âgée de 48 ans, a été licenciée. Elle occupait le poste de responsable de la communication pour l'Europe. Afin d'augmenter ses chances de retrouver rapidement un emploi, elle s'inscrit à l'*Executive Master of Science in Communications Management* dispensé par l'Université de la Suisse italienne à Lugano. Elle suit également deux séminaires à Bruxelles pour améliorer ses soft skills. Le chômage ne prend rien en charge. Après neuf mois et demi de chômage, la contribuable trouve un premier emploi temporaire dans une multinationale. Ce n'est qu'en 2008, presque quatre ans après son licenciement, après l'obtention de son diplôme, qu'elle retrouve un emploi stable similaire dans une multinationale. La contribuable revendique CHF 18 967.– de frais de perfectionnement pour l'année fiscale 2005⁹.

Tant la Commission de recours que le Tribunal administratif¹⁰ admettent la déduction donnant par là raison à la contribuable. L'administration fiscale cantonale saisit le Tribunal fédéral au motif que la formation pourrait être un MBA – non déductible par principe: les juges cantonaux, en omettant de qualifier les études suivies par la contribuable, auraient violé la notion de frais de perfectionnement du droit fédéral.

Les juges fédéraux confirment les considérants du TA-GE sur la nature de la formation¹¹: *[C'est] à bon droit que le Tribunal administratif a précisé que seule la nature de la formation était déterminante et non seulement sa dénomination. En effet, la simple dénomination MBA ne suffit pas encore pour exclure*

Table des matières

A Jurisprudence fédérale
 1 Affaires genevoises
 2 Affaire zurichoise

B Jurisprudences cantonales
 1 LLM
 2 MBA et EMBA
 3 Bachelor of Science (BSc)
 4 Divers

C En résumé

D Révision législative

que les frais encourus pour son obtention constituent des frais de perfectionnement. Ils se montrent très pointilleux sur la description du cursus professionnel. Ils exigent une instruction approfondie sur les activités passées et actuelles de la contribuable, sur les formations précédemment suivies et sur le détail des formations litigieuses. Notre haute Cour retient que la qualification de frais de perfectionnement déductibles dépend notamment¹²:

- de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable,
- de sa formation initiale,
- de l'état de ses connaissances actuelles,
- de son cursus professionnel,
- de son activité professionnelle actuelle,
- du contenu de la formation en cause et

⁶ <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL10385.pdf>, page 72.

⁷ Cf. art. 29 lit. b LIPP.

⁸ Arrêt 2C.750/ 2009 in RF 2010, 675.

⁹ Sur plus de CHF 63 000.– au total répartis entre 2005, 2006 et 2007.

¹⁰ ATA/ 505/ 2009; cf. également ATA/ 754/ 2010 qui est exécutoire.

¹¹ Cons. 3.2 i. i.

¹² Arrêt du 26 mai 2010, cons. 2.2.3.

– de la position professionnelle postérieure à la formation.

Alors que dans des jurisprudences antérieures¹³ le Tribunal fédéral avait estimé qu'au-delà d'un certain seuil financier, les frais de formation (au sens large) ne relevaient plus du perfectionnement (déductible), mais de la formation (au sens étroit – non déductible), ce critère de distinction n'a pas été appliqué en l'espèce bien que l'argument avait été dûment soulevé par l'administration fiscale genevoise. Le TF est revenu aux sources¹⁴ et a abandonné ce motif extralégal – abondamment usité par la jurisprudence vaudoise comme nous l'avions critiqué dans l'article de 2008.

Arrêt du 26 août 2010¹⁵

Le contribuable est comptable. En parallèle à son emploi, il suit la formation de spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral. Son employeur prend les seuls frais d'écolage à sa charge, soit CHF 4700.–. Il quitte son emploi fin 2008. Il obtient le brevet fédéral en avril 2009. Il revendique CHF 8010.90 de déduction pour frais de perfectionnement pour l'année fiscale 2006. Après avoir été débouté par la Commission de recours et le Tribunal administratif¹⁶, le contribuable saisit le TF.

Le TA-GE n'avait pas reconnu le caractère de perfectionnement au brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité, même si le contribuable était comptable et bien que jusqu'à récemment le TF avait qualifié par essence de perfectionnement les diplômes et brevets fédéraux. Le TF n'a pas jugé non plus que la formation litigieuse revête automatiquement le caractère de perfectionnement. Au contraire, il a basé son argumentaire sur les développements de l'arrêt du 26 mai 2010.

Le TF indique que les frais de perfectionnement destinés à obtenir une promotion profession-

nelle peuvent également être déduits s'ils permettent au contribuable de mieux exercer sa profession actuelle ou de mieux répondre aux exigences de celle-ci¹⁷. Pour le surplus, les juges constatent qu'il existe un lien de connexité entre l'activité de comptable et le brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité, mais que le dossier ne permet pas de déterminer si ce lien est avéré en l'espèce, raison pour laquelle il renvoie le dossier au TA-GE pour nouvelle instruction.

2 Affaire zurichoise

Arrêt du 23 juin 2010¹⁸

Le contribuable, journaliste de longue date, a pour toute formation accomplie sa maturité. Des études de géographie et de musique avaient bien été entreprises à l'époque, mais interrompues après une année. Il suit une formation continue de 18 mois en philosophie et gestion. Il revendique une déduction de CHF 10 199.– à titre de frais de perfectionnement. L'administration fiscale ne reconnaît que CHF 400.–. Ce montant correspond au forfait pour frais de formation.

Le TF rappelle¹⁹ la volonté du législateur, à savoir appliquer aux salariés le même critère de déductibilité des frais d'acquisition du revenu qu'aux indépendants, dans la mesure où ces frais sont justifiés par l'usage commercial. La question de la nécessité du perfectionnement entrepris doit être interprétée de façon large²⁰.

¹³ Cf. notamment arrêt du 6 juillet 2005, 2A.671/ 2004.

¹⁴ ATF 113 Ib 117.

¹⁵ Arrêt 2C.70/ 2010.

¹⁶ ATA/ 610/ 2009.

¹⁷ Cons. 3.2 et réf. citée.

¹⁸ Arrêt 2C.104/ 2010 in RF 2010, 959.

¹⁹ Cons. 2.2.1.

²⁰ Cons. 3.2.1.

La jurisprudence développée sous l'AIFD reste applicable sous la LIFD et la LHID²¹.

Ne sont par contre pas déductibles les frais se rapportant à un enrichissement culturel ou personnel²², les frais d'une première formation²³ ou ceux encourus afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée²⁴. En matière de formation post-grade²⁵, il ne faut pas seulement comparer la formation de base et les connaissances nouvellement acquises, mais également la profession actuelle et les effets de la formation complémentaire sur les tâches actuelles et futures: *zu berücksichtigen sind auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit*. Enfin l'art. 9 al. 1 LHID définit de façon abstraite la notion de frais de perfectionnement. Cette notion doit donc être concrétisée. En aucune manière cette concrétisation ne peut se faire de façon indifférenciée sous la forme d'un forfait²⁶. En l'espèce, les juges fédéraux reconnaissent la longue expérience professionnelle de plus de 20 ans comme une base suffisante pour admettre le caractère usuel et utile du perfectionnement²⁷: *Vielmehr befand sich der Beschwerdeführer nach mehr als 20 Jahren Berufsausübung in einer Lage, in der es [...] im Rahmen des Üblichen und Nützlichen lag, die bestehenden Kenntnisse und Erfahrungen in einen breiteren und tieferen Zusammenhang zu stellen*.

²¹ Cons. 2.2.2.

²² Cons. 2.3.

²³ Cons. 2.3.1.

²⁴ Cons. 2.3.2.

²⁵ Cons. 2.4 i. f.

²⁶ Cons. 3.2.1.

²⁷ Cons. 3.3.2 i. f.; cf. RF 2006, 41, cons. 3.2 i. i. et réf. citées.

²⁸ 4F 2007-203 et 4F 2007-204.

²⁹ Cons. 3d.

³⁰ Cons. 4d sv.

B Jurisprudences cantonales

Remarque préliminaire

Nous avons consulté les jurisprudences de tous les cantons romands et de Berne pour la période courant de septembre 2008 à ce jour. Seul les tribunaux des cantons de Fribourg, de Genève et de Vaud ont rendu des arrêts se rapportant au sujet étudié. La jurisprudence genevoise n'a pas été reprise ci-dessous dans la mesure où les deux arrêts cantonaux genevois ont été portés par-devant le TF, affaires décrites ci-dessus.

1 LLM

TC-FR, arrêt du 7 novembre 2008²⁸

Le contribuable obtient son brevet d'avocat. Immédiatement après, il part aux Etats-Unis pour effectuer un LLM. Il revendique une déduction de CHF 20 000.— à titre de frais de perfectionnement.

La Cour fiscale rappelle la jurisprudence du TF selon laquelle *la notion de perfectionnement professionnel en rapport direct avec l'activité actuelle doit être interprétée largement*²⁹. Avec intelligence, les juges distinguent³⁰

- les frais de LLM d'un avocat ayant déjà une expérience professionnelle,
- de ceux d'un avocat l'effectuant juste après l'obtention de son brevet, sans jamais avoir pratiqué comme avocat (selon la Cour, la pratique d'avocat-stagiaire ne pouvant être assimilée à celle d'un avocat breveté).

Dans le premier cas, l'avocat exerce une activité professionnelle et se perfectionne: les frais de LLM sont déductibles.

Dans le second cas, l'avocat n'a jamais eu d'activité professionnelle d'avocat. Le LLM conclut un cycle de formation: s'agissant de frais de formation, ils ne sont pas déductibles.

2 MBA et EMBA

TC-VD, arrêt du 7 janvier 2009³¹

La contribuable travaille en qualité de juriste. En mai 2003, son employeur lui demande de gérer le suivi légal des ressources humaines. Durant la seconde partie de l'année 2003, la contribuable suit le *Program for Executive Development* auprès de l'IMD. Le coût de la formation est de CHF 55 000.– pour dix semaines de cours. Il s'agit des deux premiers modules d'un Executive MBA. Aucun titre n'est délivré: seule une attestation de l'IMD est remise aux étudiants. Le salaire brut de la contribuable est de CHF 248 817.– en 2003, de CHF 339 450.– en 2004 et de CHF 243 634.– en 2005. La contribuable revendique ces frais comme frais de perfectionnement.

Fidèle à sa conception très personnelle de la jurisprudence fédérale sur le sujet, le TC rappelle que *le Tribunal fédéral a opté pour une interprétation restrictive de la notion de frais de perfectionnement*³². Les juges rejettent le recours, estimant

1. que le but de la formation est de développer les compétences de management de personnes qui souhaitent accéder à une activité de gestion aux responsabilités plus étendues,
2. que l'activité de juriste est sans lien avec celle de management,
3. que la formation ouvre de nouvelles perspectives de carrière, même si en l'espèce la contribuable n'en a pas bénéficié et
4. que les coûts consentis ne peuvent se rapporter à *une simple remise à niveau ou un perfectionnement des connaissances acquises qui n'ouvriraient pas de perspectives d'avancement*.

Par abondance de moyens, la Cour conclut que *dans tous les cas, ce montant [de CHF 55 000.–] dépasse le cadre qui peut être*

*généralement admis en matière de dépenses utiles pour l'obtention d'un revenu*³³.

TC-VD, arrêt du 27 février 2009³⁴

Le contribuable, ingénieur EPFL, est régulièrement promu au sein de l'entreprise qui l'emploie. Il occupe la fonction de *team leader* dès janvier 2004. En mars 2004, il débute le MBA de l'IMD. La seconde partie de son MBA requiert un engagement à plein temps dans les études. L'employeur vit une période difficile. Fin décembre 2005, le contribuable quitte son emploi pour effectuer la seconde partie de sa formation. Il obtient son diplôme le 30 novembre 2006. Après une période de chômage, il retrouve en mai 2007 un emploi en qualité de *team leader*. Les conditions salariales n'ont guère été modifiées. La formation lui a toutefois permis de retrouver facilement et rapidement un emploi. Les frais du MBA représentent CHF 97 000.– dont CHF 45 000.– demandés à titre de déduction pour frais de perfectionnement en 2005.

Le TC vaudois montre d'emblée la couleur en indiquant que le TF a une jurisprudence restrictive³⁵. Il faut examiner *si les dépenses sont utiles pour l'obtention du revenu et restent dans le cadre usuel tel qu'il peut être généralement admis*³⁶. Le contribuable, plaidant sa cause, soutient qu'une approche schématique pour déterminer la déductibilité des frais de formation pour l'obtention d'un MBA n'est pas possible, mais qu'il faut examiner son cas de

³¹ FI.2008.0095.

³² Cons. 1a et réf. citée.

³³ Cons. 1b.

³⁴ FI-2007.0155.

³⁵ Cons. 2b.

³⁶ Cons. 1b.

façon individuelle et concrète. Son argument est balayé par la Cour qui se réfère aux précédents jugés par le TF³⁷: la formation et le diplôme en question sont propres à améliorer les perspectives de carrière du candidat; le fait que le candidat ait retrouvé facilement du travail dans un marché de l'emploi difficile, que son nouveau poste soit de niveau identique au précédent et que ses conditions salariales ne se soient guères modifiées n'emporte nullement leur intime conviction³⁸.

TC-FR, arrêt du 27 mars 2009³⁹

Le contribuable, ingénieur de formation, est promu cadre au 1^{er} janvier 2006 en tant que *qualification and metrology project leader*. En 2007, il entame un EMBA auprès de la HES-SO. L'objectif de cette formation est d'apporter des connaissances économiques et de gestion aux titulaires d'une formation technique. Il revendique une déduction de CHF 9570.– à titre de frais de perfectionnement. Entre-temps, il quitte son emploi pour en prendre un autre, comparable au premier, auprès d'un nouvel employeur.

La Cour fiscale fribourgeoise estime que la compréhension de la jurisprudence fédérale actuelle n'est pas aisée dans la distinction qu'elle opère entre les frais pour l'obtention d'une maîtrise fédérale et les coûts d'une formation post-grade sanctionnée par un MBA ou un autre diplôme comparable⁴⁰:

Cette distinction peut apparaître comme artificielle et source d'inégalités de traitement. A ce malaise s'ajoute le fait qu'aujourd'hui [...] de sérieux motifs plaident en faveur d'un soutien accru aux efforts de formation complémentaire consentis par les différents acteurs du monde économique. [...] Comme le souligne à juste titre DENNENMOSER⁴¹, le concept actuel est insatisfaisant à un double

titre, puisqu'il est, d'une part, trop étroit quant à la notion des frais de perfectionnement déductibles et, d'autre part, trop compliqué quant à son application. Dans ce sens, un besoin d'agir pour améliorer le système se fait manifestement.

Après cette critique générale, les juges constatent que la formation entreprise entre bien dans la notion de MBA pour laquelle le Tribunal fédéral nie⁴² le caractère de simple perfectionnement, puisqu'elle comporte des connaissances certes complémentaires, mais clairement différenciées par rapport à la formation technique de base d'un ingénieur. Même si le nouvel emploi du contribuable correspond à la profession initialement apprise et que les cours suivis n'étaient pas nécessaires pour le maintien de l'activité professionnelle actuelle, le EMBA offre d'avantages de débouchés professionnels.

Les juges fribourgeois⁴³ sont très conscients que les différentes pratiques cantonales créent chez les justiciables des sentiments d'inégalité de traitement et d'injustice. Néanmoins, dans la mesure où le Service cantonal des contributions applique la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'est pas du ressort des juges cantonaux de lui imposer une pratique plus généreuse⁴⁴.

³⁷ Cons. 3; arrêt du 18 décembre 2003, 2A.277/2003 in RF 2004, 451; arrêt du 6 juillet 2006, 2A.623/2004; arrêt du 28 avril 2006, 2A.424/2005.

³⁸ Cons. 3.

³⁹ 604 2008-153 et 604 2008-154.

⁴⁰ Cons. 3f.

⁴¹ TG : Abzugsfähigkeit von Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten im Spannungsfeld zwischen Gesetz, Rechtsprechung und Politik, in RF 2008, 78.

⁴² Cf. arrêt du Tribunal fédéral du 6 juillet 2005, 2A.623/2004, cons. 3.2.

⁴³ Cons. 4.

⁴⁴ Ibidem.

TC-FR, arrêt du 15 octobre 2010⁴⁵

Le contribuable était au service de son employeur depuis 1995. Le 1^{er} janvier 2005, il en prend la tête d'une des filiales et devient par conséquent le subordonné direct du directeur général de la société mère. En automne 2008, il obtient le diplôme *FH Integrated Management Executive Master of Business Administration*. La cour fiscale résume⁴⁶ les derniers arrêts du TF en matière de MBA selon lesquels un MBA serait une formation de base pas essence, quelque soit le parcours académique du contribuable. Il ajoute que les tâches actuelles et futures doivent être prises en considération. Enfin, l'arrêt du 26 mai 2010 du TF précise qu'il ne faut pas se fixer sur la dénomination de MBA du diplôme, mais qu'il faut analyser la nature de la formation pour le qualifier de tel.

En l'espèce, le contribuable était titulaire d'un CFC de mécanicien sur automobiles, d'un diplôme fédéral de coordinateur de vente et d'un diplôme fédéral de directeur des ventes. Directeur d'une PME depuis 2001, il avait suivi divers cours professionnels (informatique, conduite, etc). La procédure a fait ressortir que l'employeur estimait que son directeur n'avait pas de formation universitaire, ce qui était un obstacle à une carrière internationale, que la formation suivie n'était pas une école générale de management, mais qu'elle permettait de réduire l'absence de formation⁴⁷.

Par conséquent, les juges fribourgeois concluent que le contribuable, par l'obtention de son diplôme, a manifestement ouvert de nouvelles

opportunités de carrière. Cette formation était indispensable pour arriver à cette fonction. Le contribuable fait également partie du comité de direction, composé de six membres, tous universitaires ou détenteurs d'un MBA. Que le contribuable débute la formation litigieuse après l'obtention du poste ne la qualifie pas pour autant de perfectionnement.

3 Bachelor of Science (BSc)

TC-FR, arrêt du 30 mars 2009⁴⁸

La contribuable a une formation d'employée de commerce. Elle travaille entre 50% et 70% en qualité d'assistante marketing. Parallèlement, elle poursuit des études à la HEG en vue de l'obtention d'un Bachelor of Science en économie d'entreprise. Son employeur est prêt à l'engager (à temps plein) à la fin de ses études si elle obtient son diplôme. Elle revendique la déduction de CHF 4834.– à titre de frais de perfectionnement.

Le président de la Cour fiscale fribourgeoise admet *qu'un même cursus dans des branches professionnelles identiques représente du perfectionnement pour une personne déjà active dans ce domaine, mais pas pour une personne qui fréquente ce programme à la fin de ses études*⁴⁹. Il se rapporte intrinsèquement aux considérants de son arrêt du 7 novembre 2008⁵⁰. Une formation à temps partiel ne signifie pas automatiquement un perfectionnement. Une formation s'étalant sur quatre ans et exigeant que l'on y consacre un nombre important d'heures n'exclut pas d'emblée un perfectionnement. En l'espèce, il y a bien formation et non perfectionnement. Par contre, la contribuable obtient gain de cause en raison du principe de l'égalité dans l'illégalité, ayant démontré que la pratique de l'administration fiscale était arbitraire. La majorité écrasante

⁴⁵ 604 2009-82 et 604 2009-83.

⁴⁶ Cons. 1c.

⁴⁷ Cons. 1e.

⁴⁸ 607 2008-29 et 607 2008-30 in RF 2010, 44.

⁴⁹ Cons. 3c.

⁵⁰ Cf. supra.

des élèves de la même école, en cours d'emploi également, avaient bénéficié d'une telle déduction.

4 Divers

TC-FR, arrêt du 18 juin 2010⁵¹

La contribuable est psychologue scolaire. Elle travaille à 60–65%. Elle suit une formation post-grade de psychothérapeute d'une durée de quatre ans. Le coût total de cette formation est de plus de CHF 60 000.—. Le diplôme obtenu donne accès au statut de spécialiste en psychothérapie chez l'enfant et l'adolescent, titre reconnu par la Fédération suisse des psychologues. Ce titre permet à la contribuable d'exercer à titre indépendant.

La Cour estime que l'acquisition de ces connaissances n'est pas en soi nécessaire, même si certainement celles-ci sont d'une grande utilité. D'ailleurs, certains collègues de la contribuable sont psychologues, comme elle, et d'autres sont psychologues FSP (titre auquel elle aspire). Le seul avantage qu'elle pourra en retirer est l'ouverture de son propre cabinet une fois sa formation achevée⁵². De jurisprudence cantonale, la formation entreprise est une spécialisation qui ne constitue pas des frais de perfectionnement déductibles⁵³.

TC-VD, arrêt du 6 juillet 2010⁵⁴

Le contribuable revendique la déduction des frais engendrés par la préparation du brevet fédéral de diagnosticien d'automobiles pour un montant de CHF 4000.—.

Sans examiner le cursus professionnel du contribuable dans leur arrêt, les juges vaudois estiment en quelques lignes que les frais en cause sont des frais de perfectionnement, donc déductibles⁵⁵.

La motivation est plus que laconique si on la mesure aux exigences du TF telles qu'exposées dans son arrêt du 26 mai 2010: le brevet fédéral est une formation dite de perfectionnement par principe; par conséquent point besoin d'analyser de manière plus approfondie l'affaire.

TC-VD, arrêt du 24 novembre 2010⁵⁶

Le contribuable est détenteur d'un CFC de charpentier, de ferblantier et de couvreur. Il est également titulaire d'une maîtrise de ferblantier. Depuis 2005, il travaille pour diverses régies immobilières, tout d'abord en qualité de gérant d'immeuble au service technique, puis dès octobre 2008 comme chef de projet, chef de chantier et support rénovation. En avril 2008, il suit la première partie des cours dispensés par l'USPI pour l'obtention du brevet fédéral d'expert en estimations immobilières. Il demande la déduction de CHF 9050.— au titre de frais de perfectionnement.

Les juges vaudois constatent tout d'abord qu'il y a ascension professionnelle, entre les fonctions exercées en qualité de gérant d'immeubles au service technique et celles de chef de projet, chef de chantier et support rénovation. Passer d'un poste de gérant à celui de soutien aux gérants n'est pas néanmoins l'objet de la discussion. Les juges constatent que le contribuable se forme pour devenir expert en estimations immobilières et que cette profession est sensiblement différente de celle de gérant technique d'immeubles. Par conséquent les cours suivis

⁵¹ 604 2009-12 et 604 2009-13.

⁵² Cons. 2c.

⁵³ Cons. 1c et référence citée.

⁵⁴ FI.2009.0098.

⁵⁵ Cons. 6b.

⁵⁶ FI.2010.022.

consistent en des frais de formation et non de perfectionnement.

C En résumé

La jurisprudence fédérale revient aux sources. Le but du législateur était de rapprocher la situation des salariés de celle des indépendants. Seul le contribuable est à même de juger de ce qui est nécessaire pour conserver à jour ses connaissances professionnelles – et parfois même son emploi. L'administration fiscale ne peut s'ériger en arbitre pour déterminer ce qui est bon – et déductible – pour la carrière professionnelle du contribuable de ce qui ne l'est pas⁵⁷. Elle n'est ni dans la tête du contribuable, ni sur son lieu de travail.

Le TF rappelle que la jurisprudence rendue sous l'AIFD garde toute sa raison d'être.

Le coût de la formation n'est plus un critère de distinction pour déterminer si l'on est en présence d'une formation ou d'un perfectionnement. Ce point est important dans la mesure où cet argument était en contradiction avec le reste de la jurisprudence et, surtout, ne ressortait d'aucune interprétation fondée de la législation. Le TF exige des autorités cantonales un niveau élevé d'instruction du dossier. Ce travail est nécessaire pour qualifier avec précision la qualité du diplôme obtenu, quelle que soit sa dénomination, et son insertion dans le cursus professionnel du contribuable. Les juges fédéraux demandent de *déterminer les effets de la formation complémentaire sur les tâches actuelles et futures*. C'est ainsi que le TA-GE⁵⁸ n'avait pas reconnu par nature la qualité de perfectionnement au brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité. Une telle qualification était pourtant accordée par la jurisprudence⁵⁹. De même, le jugement du TA-GE n'a pas été annulé pour cause de mauvaise qualification, mais pour insuffisance de l'instruction.

Ce changement, s'il est confirmé, ouvre la porte à des développements intéressants, en particulier la reconnaissance des frais de MBA comme perfectionnement, comme le TF l'affirme dans son arrêt du 26 mai 2010⁶⁰: *La simple dénomination MBA ne suffit pas encore pour exclure que les frais encourus pour son obtention constituent des frais de perfectionnement.*

Sur le thème des frais de perfectionnement, hormis le dernier arrêt rendu, celui du 24 novembre 2010, les arrêts du TC vaudois ne reflètent pas l'esprit de la jurisprudence fédérale. Les exigences d'instruction sur la situation personnelle du contribuable ne sont pas remplies. Le TC se borne à indiquer que la jurisprudence fédérale est restrictive, ce qui est manifestement erroné. Au lieu d'une approche individuelle, les juges vaudois semblent appliquer un schéma stéréotypé, sans remarquer les nuances de la jurisprudence fédérale, pourtant nécessaires pour rendre un arrêt correspondant à la situation personnelle du contribuable.

De toutes les jurisprudences cantonales, deux arrêts, tous deux fribourgeois, nous semblent les plus pertinents.

Tout d'abord, l'arrêt du 5 novembre 2008 (LLM) distingue le contribuable ayant préalablement eu une expérience professionnelle en tant qu'avocat breveté de celui qui vient de passer son brevet. Cette distinction, subtile, peut prêter le flanc à la critique. En effet, les tâches quotidiennes d'un avocat stagiaire sont relativement similaires à celle d'un avocat breveté. Néanmoins, les activités effectives de l'avocat stagiaire, qui comportent une part conséquente

⁵⁷ Cf. ATF 113 Ib 114, cons. 2e.

⁵⁸ ATA/ 610/ 2009

⁵⁹ Cf. notamment supra arrêt du TC-VD du 6 juillet 2010, FI.2009.0098.

⁶⁰ Cons. 3.2.

de formation professionnelle, s'effectuent sous la responsabilité d'un maître de stage. Elles évoluent après l'obtention du brevet vers une responsabilité accrue dans la gestion des mandats jusqu'à acquérir une latitude totale dans leur conduite. La portée pratique de cet arrêt sera par contre limitée. En effet, un LLM tel que celui suivi par le recourant s'effectue le plus souvent à la fin des études ou juste après l'obtention du brevet. Rarement un avocat au bénéfice d'une première expérience internationale désirera interrompre son activité professionnelle pour acquérir un tel diplôme.

Le deuxième arrêt (du 30 mars 2009, *Bachelor of Science*) sonne comme une piqûre de rappel pour les administrations fiscales. Les droits constitutionnels sont applicables dans leur activité de taxation et tout particulièrement l'égalité dans l'inégalité.

Evidemment, nous ne pouvons que saluer ces développements récents qui vont dans le sens d'une justice prenant en considération la volonté expresse du législateur lorsqu'il a introduit la disposition en cause (1955) et l'a confirmée lors du passage à la LIFD.

D Révision législative⁶¹

Mandat donné par le Parlement

Suite à de très nombreuses motions, initiatives parlementaires ou cantonales, interpellations et postulats, le Parlement a invité le Conseil fédéral à revoir le traitement fiscal des frais de formation et de perfectionnement⁶²:

Sont déductibles les frais de formation et de perfectionnement supportés par le contribuable pour autant que la formation concernée soit à caractère professionnel. Le montant déductible doit faire l'objet d'un plafonnement chiffré. Les frais de formation initiale qualifiante ne doivent pas devenir déductibles. *Est réputée formation*

à caractère professionnel une formation qui permet à un salarié de conserver son emploi ou de progresser dans sa carrière (promotion), ou qui débouche sur une qualification permettant de changer de métier ou de reprendre une activité lucrative, salariée ou indépendante (reconversion, réinsertion). [...] Est réputée formation initiale qualifiante une formation qui permet à la personne concernée d'exercer pour la première fois une activité professionnelle et de subvenir ainsi à ses besoins.

Projet de l'Administration fédérale des contributions soumis à consultation

Selon l'AFC, la déduction se ferait par le biais de l'introduction d'une nouvelle déduction générale plafonnée. Il s'agirait de l'abandon de la déduction organique actuelle.

Intrinsèque à toute déduction anorganique (ou générale), le montant maximum de la déduction doit être arrêté. Concernant la LIFD, l'AFC propose de plafonner la déduction à CHF 4000.–. Fédéralisme oblige, les cantons seront contraints de plafonner la déduction, libres cependant à eux d'en déterminer le montant maximal. Selon les estimations de l'administration⁶³, ce montant maximum de CHF 4000.– pour l'IFD permettra à 81% des contribuables de déduire l'intégralité de leurs frais de formation. Au contraire, 19% des contribuables devront supporter une partie de leurs frais de formation.

⁶¹ FF 2010, 2415.

⁶² Motion CER-CE 08.3450 Pour une fiscalité équitable des frais de formation et de perfectionnement.

⁶³ Rapport explicatif de l'AFC d'avril 2010 sur la Procédure de consultation sur la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement, ch. 6.1.1.

L'AFC estime que les conséquences économiques de l'entrée en vigueur de ce projet de loi seront⁶⁴:

- une augmentation de la demande de formation professionnelle;
- des activités de formation professionnelle auparavant non déductibles le deviendront;
- la nouvelle déduction pourra inciter les employeurs à reporter sur leurs employés le coût d'activités de formation et de perfectionnement qu'ils auraient pris à leur charge;
- pour les contribuables bien instruits, gagnant bien leur vie, suivant plus fréquemment des cours de formation et de perfectionnement, la nouvelle déduction entraînera une légère diminution de la progressivité de l'impôt sur le revenu.

Résultats de la procédure de consultation et message du Conseil fédéral

Le Conseil fédéral vient de rendre public⁶⁵ son message. Il a remodelé l'avant-projet de l'AFC pour tenir compte de certaines critiques émises lors de la procédure de consultation⁶⁶.

L'abandon de la déduction organique actuelle est confirmé⁶⁷. Par conséquent, il est proposé une déduction anorganique, mélangeant des frais professionnels organiques (liés à l'activité professionnelle actuelle) de frais professionnels anorganiques (détachés de l'activité professionnelle actuelle ou liés à une future activité professionnelle).

Pour la LIFD, la déduction reste plafonnée. Néanmoins, elle est portée à CHF 6000.– maximum⁶⁸ au lieu des CHF 4000.– initialement prévus. Pour la LHID, les cantons restent libres de déterminer le montant maximal.

Pour limiter les querelles doctrinales et jurisprudentielles futures, le Conseil fédéral propose une définition objective de la formation initiale, soit la formation suivie jusqu'à l'obtention d'un diplôme de degré secondaire II ou, à défaut de

l'obtention d'un tel diplôme, toute formation entreprise après 20 ans révolus.

Les projets de nouvelles ne donnent pas une définition directe du *diplôme de degré secondaire II*, mais renvoient au système éducatif suisse⁶⁹.

Critique du projet

Par rapport au système actuel, le projet prévoit que la formation pour la promotion professionnelle (dans tous les cas) et la reconversion volontaire deviennent déductibles. Le perfectionnement, la reconversion forcée et la réinsertion le restent. La formation initiale et les loisirs sont par nature non déductibles.

Le projet conduit à l'abandon de la déduction organique actuelle, ce qui est utile pour clarifier et simplifier le système, logique pour les frais de reconversion, regrettable pour ceux de perfectionnement.

Néanmoins, cet amalgame bancal entre déductions par essence organiques et déduction anorganique n'a pas manqué d'être relevé, à juste titre, dans la procédure de consultation⁷⁰: la technique législative bafoue allègrement la rigueur attendue⁷¹. De plus, l'introduction d'une déduction anorganique se rapportant à des frais organiques soulève une question de taille lorsque les deux conjoints exercent chacun une activité lucrative dépendante: doivent-ils se partager entre eux deux une seule déduction⁷²?

La volonté du législateur de 1955 (déjà!) était de rapprocher la situation du salarié de celle de l'indépendant. Le présent projet apparaît en rupture par rapport à la législation et à la pratique actuelles. Il fixe de nouveaux objectifs de politique sociale – et fiscale. Alors que la volonté du législateur (sous l'empire de l'AIFD, reprise dans les LIFD et LHID actuelles) était de rapprocher la situation des salariés de celle des indépendants, cette volonté ne semble plus être à l'ordre du jour. Le Conseil fédéral, répondant

aux critiques de la procédure de consultation⁷³, reconnaît⁷⁴ d'ailleurs qu'il y a constitution d'une nouvelle inégalité de traitement entre les salariés et les indépendants, mais ne propose rien pour y remédier, ou plutôt rejette l'idée de déplafonnement.

Le plafonnement annuel de CHF 6000.— est fortement restrictif. Il ôte beaucoup de substance à la volonté du législateur de soutenir la formation continue. Les fiscalistes ne connaissent que trop bien le prix des séminaires, indispensables pour leur formation continue. La somme de

CHF 6000.— est assez vite atteinte. Nous avons effectué quelques brèves recherches sur le marché de la formation continue, recherches élargies à d'autres professions, d'un niveau de rémunération nettement plus modeste que celui d'un fiscaliste. Souvent les frais d'écolage étaient supérieurs à CHF 6000.—. A ce montant, il faut encore ajouter les frais d'examen, les transports, les repas et les nuitées à l'extérieur, les livres... Cette réalité, les milieux consultés en sont conscients. 47 intervenants désapprouvent fondamentalement le plafonnement de la déduction ou proposent un plafonnement nettement supérieur. Sur 41 intervenants se prononçant en faveur d'un plafond, une écrasante majorité (28) demande que celui-ci soit fixé à CHF 12 000.—⁷⁵ et une petite minorité à des montants supérieurs allant jusqu'à CHF 40 000.—! Manifestement, le Conseil fédéral n'a pas compris le message.

Lorsque l'employeur finance (tout ou en partie) la formation d'un collaborateur, l'ensemble des frais de formation représente une charge justifiée par l'usage commercial⁷⁶, quel que soit le caractère de la formation (perfectionnement, formation, reconversion).

Pour l'employé, par contre, que se passe-t-il de la part supérieure au plafond de CHF 6000.— supportée par son employeur? Selon le Conseil fédéral⁷⁷ cette part des frais de formation ne représentera pas un élément de la rémunération imposable. En effet, la limite de CHF 12 000.— fixée dans le nouveau certificat de salaire pour la déclaration de frais liés à la formation est seulement déclarative et n'est pas prise en compte pour le calcul de l'assiette de l'impôt⁷⁸. L'avenir nous dira si cette lecture sera confirmée...

Les possibilités de déductions pour les salariés seront certes élargies, mais le plafonnement restrictif entraînera en fin de compte une péjoration pour les contribuables. En effet, lorsque le Conseil fédéral prétend⁷⁹ que 85% des contri-

⁶⁴ Rapport d'avril 2010, ch. 6.2.

⁶⁵ Rapport sur les résultats de la procédure de consultation sur la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement, accessible depuis la page <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02259/index.html?lang=fr>

⁶⁶ Projet de Message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, accessible depuis la page <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02260/index.html?lang=fr>.

⁶⁷ Art. 33 al. 1 lit. j AP-LIFD et art. 9 al. 2 lit. n AP-LHID.

⁶⁸ Art. 33 al. 1 lit. j AP-LIFD.

⁶⁹ Projet de Message, ch. 1.1.4; <http://sceneeducative.educa.ch/fr/vision-densemble>.

⁷⁰ Rapport sur les résultats, ch. 3.4.1.

⁷¹ Une erreur législative similaire existe déjà avec les frais de garde pour enfants, avec les critiques que ce procédé soulève.

⁷² Cf. Rapport sur les résultats, ch. 3.4.5.

⁷³ Rapport sur les résultats, ch. 3.4.8.

⁷⁴ Projet de Message, ch. 5.1.

⁷⁵ C'est le montant limite au-delà duquel l'employeur doit déclarer les frais de formation payés pour ses employés.

⁷⁶ Sous réserve des restrictions inhérentes à cette notion et dont nous ne traiterons pas.

⁷⁷ Projet de Message, ch. 1.3.6.3.

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ Projet de Message, ch. 3.1.1.

buables profiteront de la réforme, il perd de vue que la majeure partie de ces contribuables peut déjà déduire les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels, sans plafonnement. Nous doutons fortement de l'amélioration réelle apportée.

Quel est le soutien apporté par cette réforme à notre économie? Nous voyons l'arrivée de nouvelles restrictions bien éloignées des demandes convergentes contenues dans les nombreuses motions, initiatives, postulats et interpellations de ces dernières années et les résultats de la procédure de consultation.

Le perfectionnement professionnel n'est pas seulement une affaire d'argent. C'est surtout un investissement personnel considérable, en

temps et en énergie. Dans la mesure où l'effort financier effectué n'est même pas reconnu fiscalement dans son intégralité, quel mécanisme fiscal restera-t-il pour récompenser l'investissement personnel du contribuable pour maintenir ses revenus ou les accroître (ce qui était un des buts de la réforme en discussion)?
Aucun.

Etant donné la dépendance de notre économie du niveau adéquat de compétences professionnelles, le Conseil fédéral aurait pu présenter un projet ambitieux, véritable signal de soutien de l'Etat envers l'économie, non pas un projet minimaliste nettement plus restrictif que la pratique actuelle et dont le seul avantage réside en la simplification de son système.