



## **c o n s i d é r a n t   e n   f a i t**

A. X. a obtenu son brevet d'avocat en juin 2005. Il est ensuite parti aux USA en juillet 2005 et y a obtenu le titre de LLM en mai 2006. A partir du 17 juillet 2006, il a été engagé comme avocat collaborateur par l'étude Z. à Genève où il avait effectué son stage d'avocat précédemment, en 2003 et 2004.

Pour la période fiscale 2006, il a annoncé des revenus d'activité de 57'631 francs. Il a revendiqué entre autres déductions un montant de 21'900 francs sous le code 2.13 de sa déclaration d'impôt, soit 1'900 francs au titre de déduction forfaitaire globale de 3% du salaire net, et 20'000 francs au titre de frais de perfectionnement à savoir "Frais liés au post-grade effectué à l'étranger, diplôme requis par l'employeur (cf. annexes, écolage 13'500 \$, plus frais)".

Par taxation du 20 septembre 2007, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction figurant sous le code 2.13 à 1'900 francs seulement. L'impôt fédéral direct dû par X. a été fixé à 305.95 francs sur la base d'un revenu imposable de 42'830 francs et son impôt cantonal sur le revenu à 3'087.50 francs pour un revenu imposable de 41'150 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué que les frais de formation ne sont pas déductibles.

B. Le 21 octobre 2007, X. a formé réclamation. Il a fait grief au Service cantonal des contributions d'avoir considéré à tort les 20'000 francs demandés en déduction comme étant des frais de formation, alors qu'ils devaient être qualifiés de frais de perfectionnement et donc déductibles à ce titre. Il a exposé que contrairement à la licence en droit, le LLM lui permettait non pas d'accéder à une profession mais d'acquérir de meilleures connaissances dans certains domaines spécifiques, de perfectionner des connaissances préalables dans le domaine juridique. X. a encore relevé que le perfectionnement en question était en rapport direct avec son activité professionnelle, se rapportait à des connaissances quotidiennement utilisées dans l'exercice de son activité et était d'ailleurs souhaité par son employeur comme cela ressortait du certificat du 11 novembre 2004 établi par ce dernier et produit à l'appui de la réclamation. L'employeur du contribuable s'engageait en effet à le reprendre à son service s'il obtenait un LLM. X. a indiqué que pendant ce cursus LLM, il avait pu approfondir certains domaines juridiques spécifiques et améliorer sa connaissance de la langue anglaise, deux points qu'il était indispensable de perfectionner afin de rester compétitif dans le métier qu'il pratique. Et de signaler que l'obtention de ce diplôme lui avait notamment permis de négocier un salaire plus élevé. Au vu de ces éléments, il a conclu à la déduction, pour 2006, de la moitié des 50'000 dollars obtenu de la BCF sous forme de prêt et consacrés à son cursus qui s'est déroulé de juillet 2005 à juin 2006.

Par décision du 25 octobre 2007, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Après avoir rappelé la notion de frais de perfectionnement au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il a retenu que dans le cas d'espèce, le contribuable n'avait exercé aucune activité lucrative en 2005 et au début de l'année 2006 et que par conséquent, les études post-grades effectuées durant cette période n'avaient aucun rapport avec une activité. Il a considéré que malgré le certificat du 11 novembre 2004 établi par l'employeur du contribuable, les dépenses supportées pour l'obtention du LLM constituaient des frais de pure formation professionnelle non déductibles. Le Service cantonal des

contributions a encore précisé que les frais liés aux études post-grade ayant été acquittés en 2005, ils ne pouvaient d'ailleurs pas être déduits dans la taxation de la période fiscale 2006.

C. Par acte du 23 novembre posté le 26 novembre 2007, X. a interjeté recours en maintenant ses conclusions. Il rappelle que son but, en poursuivant un cursus LLM, était de perfectionner son anglais ainsi que certains domaines spécifiques du droit, en l'occurrence le droit commercial, bancaire et international. Il précise que selon la description figurant à l'adresse Internet <http://www.llm-guide.com>, un LLM est un post-grade en droit reconnu internationalement, un diplôme académique supérieur, comparable à un MBA en business et management, habituellement obtenu après l'accomplissement d'un programme d'une durée d'un an à plein temps. Il s'agit d'un cursus que les étudiants en droit et les professionnels suivent fréquemment en vue d'acquérir des compétences dans un domaine spécialisé du droit, par exemple dans les domaines du droit fiscal et du droit international. De nombreuses études d'avocats choisissent de préférence des employés titulaires d'un LLM dans la mesure où cela démontre l'acquisition d'une formation juridique avancée et spécialisée ainsi que l'aptitude à travailler dans un environnement juridique multinational. Le recourant indique par ailleurs, sur la base de pièces annexées à son mémoire de recours, que les frais d'écolage pouvaient être versés sur les 4 mois que comportait chaque semestre, les étudiants recevant un relevé chaque mois, que les frais d'écolage relatifs au semestre du printemps 2006 (6'750 \$) ont ainsi été payés en plusieurs acomptes entre janvier et mai 2006 et qu'il en est allé de même pour les frais de logement (3'750 \$), de nourriture (1'803 \$), de livres (700 \$), de transport (928 \$), de santé (800 \$) ainsi que les vols aller et retour (700 \$), soit un total de 15'431 dollars ou 20'060 francs. Il relève que bien qu'il n'ait pas gardé une copie des chèques en question et que son compte bancaire américain ait été clôturé à la fin de son séjour, il ne fait aucun doute que les frais précités ont été payés en 2006 de sorte que le Service cantonal des contributions ne peut soutenir que ces frais ont été acquittés en 2005.

Après avoir notamment rappelé que, s'agissant des frais de formation non déductibles, le terme formation est employé pour désigner les mesures éducatives les plus diverses et que le droit fiscal distingue entre la formation initiale et la seconde formation, il indique qu'on parle également de seconde formation lorsque la mesure éducative ne vise qu'à accéder à une fonction supérieure mais que celle-ci est nettement différente du métier appris initialement. Il rappelle également que selon la doctrine, les frais pour les cours de langue et examens peuvent entrer dans la catégorie des frais de perfectionnement déductibles, et se réfère à la jurisprudence du Tribunal fédéral selon qui la notion de frais de perfectionnement en rapport avec l'activité actuelle doit être interprétée largement ainsi qu'à un arrêt de la Cour fiscale du 16 décembre 2005. Il est d'avis que le LLM doit être reconnu comme une mesure de perfectionnement au sens du droit fiscal, ce cursus ne pouvant être accompli que par des personnes disposant d'une formation juridique préalable et ne permettant aucunement d'exercer un métier différent mais simplement de se perfectionner dans certains domaines du droit et d'améliorer ses compétences linguistiques. Il ajoute que les cantons de Berne et Genève autorisent la déduction des frais pour l'obtention d'un LLM. Dans la mesure où la notion de perfectionnement est une notion de droit fédéral, il estime qu'elle ne peut pas être mise en œuvre dans certains cantons de façon plus restrictive que ce qu'a voulu le législateur fédéral, et que ce qu'a précisé le Tribunal fédéral, l'égalité de traitement entre les contribuables des différents cantons devant être impérativement respectée s'agissant de cette notion de droit fédéral.

Le recourant expose en substance qu'actuellement, et surtout à Genève où la concurrence sur le marché du travail se fait particulièrement sentir, il est important pour un avocat qui veut rester compétitif de maîtriser l'anglais juridique et de se perfectionner dans certains domaines du droit, en particulier le droit international. Il soutient que les dépenses liées à

l'obtention de son LLM ont eu un rapport direct avec le revenu qu'il a réalisé cette même année, et qu'il est de notoriété publique qu'un avocat collaborateur au bénéfice d'un LLM gagne en moyenne 1'000 francs de plus par mois que celui ne bénéficiant pas de ce titre. L'interruption d'activité provisoire nécessaire à l'obtention du LLM, donc au perfectionnement lui-même, ne saurait, selon lui, être un facteur empêchant la déduction des frais qui y sont liés, puisque la durée du cursus en question et le fait qu'il n'est pas possible de l'effectuer en cours d'emploi supposent justement une cessation temporaire d'activité.

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 28 novembre 2007 a été payée dans le délai imparti.

Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

Le 28 janvier 2008, le Service cantonal des contributions a fait part de ses observations en concluant au rejet du recours. Il remarque que le contribuable démontre que les frais liés au deuxième semestre de son cursus ont été effectivement acquittés en 2006 même s'il ne peut produire de justificatifs. Il ajoute que les frais litigieux ne peuvent en aucun cas être considérés comme du perfectionnement professionnel déductible puisque celui-ci a commencé son activité lucrative seulement après avoir obtenu ses deux diplômes, et que le certificat du 11 novembre 2004 de son employeur démontre d'ailleurs que ce post-grade en droit faisait partie de la formation exigée pour un engagement.

Le recourant a fait part de ses contre-observations le 9 mars 2008. Il explique pour l'essentiel qu'il aurait très bien pu commencer son activité professionnelle avant le début du cursus, travailler quelques semaines ou quelques mois avant de prendre un congé sabbatique de dix mois pour obtenir le LLM et revenir chez le même employeur avec une rémunération plus élevée. Il estime que le fait d'avoir opté pour un LLM à l'étranger ne doit pas le préteriter par rapport à un avocat qui aurait décidé de suivre un LLM dans une université suisse tout en travaillant comme avocat à temps partiel en parallèle.

Une copie de ce courrier a été transmise au recourant pour information le 11 mars 2008.

## e n d r o i t

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

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2008, 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 cantonal - 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 07 203) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 07 204). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

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

## **II. Impôt fédéral direct (4F 07 203)**

2. Le recours, déposé le 26 novembre contre une décision du 25 octobre 2007, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 209 LIFD). Il a pour objet tous les revenus du contribuable acquis pendant la période fiscale, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 et 210 al. 1 LIFD). A teneur de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33 LIFD.

S'agissant du revenu provenant d'une activité lucrative dépendante, l'art. 26 al. 1 LIFD prévoit que les frais professionnels déductibles sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant de repas pris hors du domicile et du travail par équipe (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 34 let. b LIFD). L'art. 26 al. 2 LIFD précise que les frais professionnels mentionnés au 1<sup>er</sup> alinéa, lettre a à c, sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant néanmoins dans ces cas justifier des frais plus élevés. L'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1) confirme à ses art. 7 et 8 la distinction opérée entre les autres frais professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD. Les premiers concernent en particulier l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des

chaussures et des vêtements et l'exécution de travaux pénibles (art. 7 de l'ordonnance). Quant aux seconds, ils visent uniquement les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable, à l'exclusion des frais de formation professionnelle (art. 8 de l'ordonnance; art. 34 let. b LIFD). Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD et 8 de l'ordonnance ne sont pas compris dans les différents forfaits prévus en application de l'art. 26 al. 2 LIFD pour les autres frais professionnels au sens des art. 26 al. 1 let. c LIFD et 7 de l'ordonnance (voir notamment P. LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 26 LIFD n° 25; ATA 4F 04 90 du 16 décembre 2005 in RFJ 2006 p. 32 ss, également disponible sur internet depuis le 2 février 2006<sup>1</sup>, consid. 3b).*

b) 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, mais également disponible sur Internet<sup>2</sup>) a un contenu conforme à la jurisprudence qui précède. Il en ressort en effet que les frais de perfectionnement professionnels englobent les frais liés à des mesures de perfectionnement, permettant au contribuable de garder un certain niveau de connaissances dans la profession choisie ou de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession. Dans le même sens, la circulaire précise en particulier que cette notion vise les frais engagés pour rafraîchir ou revoir des notions déjà apprises (p. ex. les cours de répétition ou de perfectionnement propres à la branche, les séminaires, congrès, etc.) et les dépenses consacrées au perfectionnement visant une adaptation à l'évolution de la profession apprise et exercée (p. ex. un employé de commerce devient comptable/expert comptable diplômé, un peintre en bâtiment fait sa maîtrise).

c) Selon la doctrine, les frais de perfectionnement sont déductibles s'ils ont un rapport direct avec l'exercice de la profession et si l'on ne peut exiger du contribuable qu'il y renonce - cette seconde condition présupposant l'existence d'un rapport objectif entre le perfectionnement en cause et l'activité professionnelle - (H. ZEHNDER, *Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht*, thèse, Zurich 1985, p. 53 ss, en particulier p. 55 s.). Le contribuable exerçant une activité professionnelle qui estime qu'un perfectionnement de la formation est indiqué pour le maintien de ses chances professionnelles doit ainsi pouvoir déduire les frais qui en résultent, même s'il n'est pas établi que le perfectionnement est absolument indispensable au maintien de sa situation professionnelle actuelle. Ainsi, le perfectionnement englobe tout ce que le contribuable doit faire pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles nécessaires à l'exercice de sa profession; les dépenses qui y sont liées constituent des frais d'acquisition du revenu. Cela lui permet en effet d'assurer sa situation professionnelle (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 378; B. KNÜSEL *in Zweifel / Athanas*, ad art. 26 n. 8 s; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 26 n. 60 ss et art. 34 n. 16 ss et les arrêts cités*).

Contrairement aux dépenses de formation professionnelle, qui notamment visent à acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice d'une profession (dépenses préparatoires liées par exemple à l'accomplissement d'un apprentissage, d'une école de commerce, d'une maturité, de hautes études, notamment universitaires et d'études post-grades), les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec

<sup>1</sup> voir [http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2006/ac\\_4f\\_04\\_90.pdf](http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2006/ac_4f_04_90.pdf)

<sup>2</sup> voir <http://www.estv.admin.ch/f/dbst/dokumentation/kreisschreiben/w95-026f.pdf>

l'activité exercée sont déductibles du revenu. Ne sont pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, entre autres dépenses, les frais d'obtention d'un diplôme de troisième cycle tel un MBA ou tout autre diplôme post-grade (J.-B. ECKERT *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 26 n. 45 et 53).

Il se peut toutefois qu'un même cursus dans des branches professionnelles identiques - et notamment dans le cas de cours suivis en vue de l'obtention d'un LLM - 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 (M. BEUSCH, *Bildungskosten - Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung*, Steuerrecht 2006, Best of zsis, p. 49 ss, 74, 80).

d) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 2A.130/2002<sup>3</sup> du 8 août 2002 traduit *in* RDAF 2004 p. 373 ss consid. 4.1 et également publié *in* StE 2003 B 22.3 n° 73, ainsi que les références aux ATF 113 Ib 114 et 124 II 29), la notion de perfectionnement professionnel en rapport direct avec l'activité actuelle doit être interprétée largement. Elle vise l'ensemble des frais qui présentent un rapport objectif avec l'activité actuelle et que le contribuable considère comme indiqués pour assurer toutes ses chances professionnelles, même lorsque la dépense ne s'avère pas absolument indispensable pour ne pas détériorer la situation professionnelle actuelle. Cela 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. 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.

Dans deux affaires 2A.277/2003 (publié *in* RF 2004 p. 451 ss<sup>4</sup>), et 2A.623/2004<sup>5</sup> jugées respectivement le 18 décembre 2003 et le 6 juillet 2005, le Tribunal fédéral a considéré que les frais de cours pour l'obtention d'un MBA ne constituaient pas des frais de perfectionnement déductibles. Il a considéré que la formation sanctionnée par un MBA constitue en elle-même une formation de base qui mène à une profession spécifique. Le Tribunal fédéral a relevé à cette occasion que la question de la déductibilité des frais de formation complémentaire ne dépend pas seulement de la comparaison entre la formation de base et les connaissances nouvellement acquises mais également de la profession du moment et des effets de la formation complémentaires sur l'activité professionnelle actuelle et future. Ce qui est décisif selon lui, c'est le fait que la formation complémentaire menant au MBA permet l'obtention d'un titre professionnel autonome reconnu et honoré sur le marché du travail ainsi que l'amélioration sensible des débouchés professionnels des personnes titulaires de ce diplôme. Il a notamment précisé que lorsque des juristes, des mathématiciens ou des spécialistes en informatique accomplissent une formation post-grade dans le domaine de la gestion d'entreprise, lorsque des juristes fréquentent des cours d'informatique de gestion ainsi que lorsque des maîtres d'école primaire suivent des cours pour devenir maîtres secondaires, les frais y afférents font également partie de la formation. Il a ajouté que même les frais consentis par des juristes et des avocats confirmés en vue de l'obtention d'un LLM ne seraient pas admis en déduction en tant qu'ils constituent des frais de formation, lorsque le contribuable ne prouve pas dans quelle

<sup>3</sup> [http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=08.08.2002\\_2A.130/2002](http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=08.08.2002_2A.130/2002)

<sup>4</sup> <http://www.steuerrevue.ch/pdf/2004/451.pdf>

<sup>5</sup> [http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=06.07.2005\\_2A.623/2004](http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=06.07.2005_2A.623/2004)

mesure il a pu par l'obtention du diplôme post-grade approfondir des connaissances professionnelles qu'il utilise obligatoirement dans le cadre de son activité au sein d'une étude d'avocats de niveau international (ATF 2A.277/2003 consid. 2.2 in fine). Enfin, tout récemment, le Tribunal fédéral vient de se prononcer une nouvelle fois sur la notion de frais de perfectionnement déductibles dans le cas d'un réviseur bancaire poursuivant des études d'économie d'entreprise en cours d'emploi en vue de l'obtention d'un bachelor of Science in Business Administration (ATF 2C\_589/2007<sup>6</sup> du 9 avril 2008 publié *in* StE 2008 B 22.3 n° 96). Il a considéré que les frais découlant de ces cours constituaient des frais de formation non déductibles. A l'argument du recourant qui y voyait une violation du principe de l'égalité (art. 8 al. 1 Cst. féd.), le Tribunal fédéral a répondu notamment que les autorités fiscales du canton du recourant n'étaient pas liées par la pratique des autres cantons (consid. 3.2 et 4.3).

4. a) En l'espèce, il ressort des explications du recourant que celui-ci a effectué son stage d'avocat auprès de l'étude Z. du 1<sup>er</sup> novembre 2002 au 31 décembre 2004, à la suite de quoi il s'est préparé et a obtenu son brevet en juin 2005. Il a ensuite immédiatement parachevé sa formation d'avocat par des cours en vue du diplôme LLM qu'il a obtenu en mai 2006. Entre le début de son stage et son départ aux USA pour y accomplir son cursus post-grade, il n'a pas exercé d'activité lucrative dépendante en tant qu'avocat. Il y a dès lors lieu d'admettre que dans un tel contexte, l'on ne saurait parler de perfectionnement visant à maintenir son niveau de connaissances ou à satisfaire aux exigences croissantes de sa profession puisqu'il n'était pas encore en exercice lorsqu'il a pris la décision d'accomplir des études post-grades. De même, n'est-il pas possible de considérer qu'il s'agit d'une formation continue puisque le cursus LLM a été accompli dès que le recourant a passé ses examens d'avocat. Ce cursus a parachevé la formation d'avocat. Et c'est d'ailleurs en vue d'obtenir un premier emploi d'avocat collaborateur au sein de l'étude de son ancien maître de stage qu'il a suivi un parcours ayant débuté par le stage et parachevé par l'obtention du LLM. En l'occurrence, compte tenu du fait que le recourant avait pour objectif de remplir les conditions lui permettant d'être engagé dans une première place de travail, les frais litigieux constituent des frais de formation. Certes, les dépenses consenties en vue de l'obtention du LLM lui ont-elles permis d'améliorer le maintien de ses chances professionnelles. Le Tribunal fédéral, dans son arrêt 2A. 130/2002 précité relève qu'un tel but entre dans la notion de perfectionnement professionnel mais encore doit-il s'agir du maintien d'une situation professionnelle. Or, le recourant n'avait pas de situation professionnelle lorsqu'il a entrepris de suivre le cursus LLM. Par ailleurs, l'exigence d'un rapport objectif avec l'activité actuelle ne signifie pas qu'il faille examiner quelle profession le recourant pratiquait au jour déterminant pour la déclaration d'impôt. Si les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable *à la fin de la période fiscale* ou de l'assujettissement, il n'en va pas de même des déductions générales qui, elles, sont défalquées du revenu acquis *pendant la période fiscale*. Il s'agit donc d'examiner durant la période fiscale concernée à quel moment de sa carrière professionnelle, dans quel contexte professionnel les dépenses litigieuses assumées sont intervenues. En 2006, lorsqu'il s'est acquitté des frais revendiqués, le recourant était encore en formation; il n'avait encore aucune activité de sorte que l'on ne saurait examiner s'il existait un rapport avec une quelconque activité actuelle. Contrairement au cas du contribuable visé par la jurisprudence de la Cour de céans du 16 décembre 2005 (ATA 4F 05 47/48 en la cause D. M. P. c. Service cantonal des contributions publié sur Internet à l'adresse <http://admin.fr.ch/tc> le 02.02.2006<sup>7</sup>) qui exerçait une activité salariée de monteur-électricien dans le domaine de

<sup>6</sup> [http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=09.04.2008\\_2C\\_589/2007](http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=09.04.2008_2C_589/2007)

<sup>7</sup> [http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2006/ac\\_4f\\_05\\_47.pdf](http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2006/ac_4f_05_47.pdf)



la télématique lorsqu'il suivait des cours en vue du brevet fédéral de télématicien, le recourant n'occupait encore aucun poste de travail en tant qu'avocat collaborateur et n'en avait pas encore occupé, les deux années de stage ne constituant pas une situation professionnelle mais une période de formation. Que les cantons de Genève et Berne admettent la déduction des frais engagés pour l'obtention d'un LLM ne signifie pas encore que cela serait source d'inégalité de traitement. Tout dépend du contexte dans lequel ce genre de dépenses est consenti et si le contribuable concerné se trouve dans une phase de fin d'études ou s'il se trouve dans le cours de sa carrière professionnelle. Le recourant ne démontre pas que d'autres personnes parachevant comme lui leurs études aient bénéficié de la déduction de leurs frais de diplôme post-grade.

Pour tous les motifs qui précèdent, le recours est rejeté.

5. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 100 francs.

## **II. Impôt cantonal (4F 07 204)**

6. Le recours, déposé le 26 novembre contre une décision du 25 octobre 2007, 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 et 79 ss CPJA. Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) L'impôt cantonal sur le revenu est également fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LHID et 63 al. 1 et 2 LICD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LHID et 64 al. 1 LICD). A l'image du droit fédéral et conformément à l'art. 9 al. 1 phr. 1 LHID, l'art. 25 LICD dispose que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LICD.

S'agissant du revenu provenant d'une activité lucrative dépendante, l'art. 27 al. 1 LICD prévoit que les frais professionnels déductibles sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (let. a), les frais supplémentaires résultant de repas pris hors du domicile et du travail par équipe (let. b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (let. c) et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 35 let. b LICD). L'art. 27 al. 2 LICD précise que les frais professionnels mentionnés au 1<sup>er</sup> alinéa, lettre a à c, sont estimés forfaitairement par la Direction des finances, le contribuable pouvant néanmoins dans ces cas justifier des frais plus élevés. La solution cantonale correspond ainsi en tous points au texte de l'art. 26 LIFD (voir ci-dessus consid. 3a). En tant qu'elle autorise la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée, elle est en outre conforme à l'art. 9 al. 1 phr. 2 LHID lequel 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. Le perfectionnement englobe tout ce que le

contribuable doit faire pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles nécessaires à l'exercice de sa profession; les dépenses qui y sont liées constituent des frais d'acquisition du revenu. Cela lui permet en effet d'assurer sa situation professionnelle (M. REICH *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2002, ad art. 9 n. 11).

b) L'art. 7 de l'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411, ci-après: l'ordonnance cantonale, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006 et donc encore en vigueur pour la période litigieuse) précise que font partie de ces frais, les dépenses qui servent à consolider une situation acquise dans le cadre de la profession (p. ex. examen de maîtrise, examen professionnel supérieur) et également celles qui servent à conserver et à élargir des connaissances professionnelles non spécifiques (p. ex. cours de langues), à condition qu'elles aient un rapport avec la profession et qu'elles ne servent pas uniquement des intérêts personnels. Entrent également en considération les frais de cours, livres, matériel et frais de transport, à l'exclusion des frais de nourriture et de logement. Les frais de pure formation professionnelle ne sont pas déductibles (al. 1). Se distinguant toutefois de l'ordonnance fédérale susmentionnée (voir consid. 3a), l'ordonnance cantonale prévoit à ses art. 6 al. 1 et 7 al. 3 un système incluant les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels à raison de 600 francs dans un forfait englobant l'ensemble des autres frais indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'art. 27 al. 1 let. c LIFD. Dans un arrêt du 16 décembre 2005, consid. 7b, la Cour fiscale du Tribunal administratif a jugé que ce système n'était pas conforme à la loi et devait être écarté.

c) Une fois écartées les dispositions d'exécution précitées qui sont non conformes à la loi, force est de constater que les règles de droit cantonal applicables en l'espèce ont un contenu identique et doivent être interprétées dans le même sens que les règles de droit fédéral présentées auparavant. Il en résulte que, pour le calcul de l'impôt cantonal également, les dépenses pour l'obtention du diplôme post-grade LLM doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles du revenu de l'activité dépendante exercée par le recourant durant la période fiscale 2006, en application de l'art. 35 let. b LICD. Le recours formé en droit cantonal est rejeté également.

8. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

## **I a C o u r a r r ê t e :**

### **Impôt fédéral direct (4F 07 203)**

I. Le recours est rejeté.

II. Un émoulement de 100 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

**II. Impôt cantonal (4F 07 204)**

III. Le recours est rejeté.

IV. Un émoulement de 200 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public (avec des conclusions et des griefs propres à chaque impôt concerné).

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

402.38