

604 2008-153
604 2008-154

Arrêt du 27 mars 2009

COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Assesseurs : Michael Hank, Geneviève Jenny, Berthold Buchs,
 Albert Nussbaumer

PARTIES **X., recourant,**

 contre

 SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case
 postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée,**

OBJET Impôt sur le revenu des personnes physiques; frais de perfectionnement

 Recours du 28 novembre 2008 contre la décision sur réclamation du
 30 octobre 2008 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la
 période fiscale 2007

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X., ingénieur de formation, a travaillé du 1^{er} mai 2003 au 31 mars 2008 auprès de la société Z. SA. Après avoir été, durant quelques mois, assistant pour la qualification des équipements industriels au sein du département "Technical Support" de cette entreprise, il a été promu cadre et a accédé, dès le 1^{er} janvier 2006, à la fonction de "qualification and metrology project leader". En 2007, il a commencé à suivre des cours en vue de l'obtention d'un "Executive Master of Business Administration" (EMBA) auprès de la "Haute école spécialisée de Suisse occidentale" (HES-SO). Les coûts de cette formation ont été répartis par moitié entre l'employeur et l'employé sur la base d'une "convention de formation". X. ayant par la suite résilié son contrat de travail pour occuper un nouveau poste auprès de la société Y. SA, l'ancien employeur a exigé le remboursement des frais pris en charge, conformément aux dispositions de la "convention de formation" conclue.

Pour la période fiscale 2007, X. a déclaré des revenus de 90'255 francs pour son activité salariée. En relation avec l'obtention de ce revenu, il a notamment revendiqué la déduction de 12'280 francs sous le code 2.13 de sa déclaration d'impôt au titre d'autres frais professionnels et des frais de perfectionnement, dont 6'500 francs pour l'écolage, 2'680 francs de frais de transport et 390 francs pour des frais de repas du soir.

Par taxation du 18 septembre 2008, le Service cantonal des contributions a refusé la déduction des frais de perfectionnement précités et s'est limité à accorder la déduction forfaitaire de 2'707 francs pour les autres frais professionnels. L'impôt fédéral direct dû par X. a été fixé à 1'849.35 francs sur la base d'un revenu imposable de 81'252 francs et son impôt cantonal sur le revenu à 8'116 francs pour un revenu imposable de 79'512 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué: "Attendu que vous avez résilié votre contrat de travail avant la fin de votre formation postgrade, les cours suivis à la Haute Ecole sont considérés comme de la formation (et non du perfectionnement) et ne sont dès lors pas déductibles".

B. Le 15 octobre 2008, X. a formé réclamation en concluant à la déduction des frais de perfectionnement revendiqués dans sa déclaration d'impôt. Il a notamment exposé que la notion fiscale du perfectionnement professionnel englobait sans autre les cours suivis et le diplôme envisagé, qui lui permettaient "de rester à la page et de satisfaire à des exigences accrues dans ma profession actuelle, donc directement lié à mon métier". Aussi, le changement d'employeur durant le cours de perfectionnement ne justifiait en aucun cas le refus de la déduction requise.

Par décision du 30 octobre 2008, 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 selon la doctrine et la jurisprudence, les frais engagés pour l'obtention d'un diplôme post-grade (p. ex. en gestion d'entreprise ou pour un "Master of Business Administration") sont réputés frais de formation et ne sont dès lors pas admis en déduction. Or, l'attestation de l'ancien employeur du contribuable confirmait que ces études post-grades avaient été entamées "dans des perspectives d'évolution de carrière et ainsi accéder à une position supérieure à plus hautes responsabilités au sein de Z. SA". Il en ressortait que le contribuable n'avait pas été contraint de suivre cette formation afin d'assurer le maintien de ses chances professionnelles.

C. Le 28 novembre 2008, X. a interjeté recours en concluant à la déduction de frais de perfectionnement à concurrence de 9'570 francs. Il invoque en substance que son cahier de charges chez Z. SA incluait la gestion des projets techniques, qu'il a rapidement pu constater des lacunes dans ses connaissances économiques et managériales, qu'il a dès lors cherché un cours de perfectionnement susceptible de le rendre plus compétent dans sa nouvelle fonction, que le cours choisi est spécialement destiné aux ingénieurs désirant compléter leurs connaissances économiques et managériales, qu'il avait été vivement encouragé par son employeur à entreprendre ce complément de formation et que le nouveau poste occupé auprès de Y. SA était comparable à celui exercé chez Z. SA. Dans ces circonstances, les conditions posées par la jurisprudence étaient remplies, l'obtention d'un EMBA (à ne pas confondre avec le titre de MBA) ne donnant pas accès à une autre profession mais permettant d'exercer mieux sa profession. Peu important à ce sujet les termes utilisés par l'ancien employeur dans son attestation, puisque ce n'était pas à celui-ci de déterminer si un cours relève de la formation ou du perfectionnement professionnel.

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 2 décembre 2008 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations datées du 8 et déposées le 15 janvier 2008, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève en bref que pour toute étude post-grade, que ce soit pour un titre MBA ou EMBA, seule l'analyse de l'ensemble des circonstances du cas permet dans certaines situations bien spécifiques d'envisager une déduction. En particulier, un lien très étroit entre l'activité exercée et la formation suivie ainsi que les exigences et conditions posées par l'employeur (condition ou non du maintien du poste de travail, obligation ou non de suivre la formation, participation financière éventuelle, etc.) jouaient un rôle important dans l'appréciation du cas. Or, l'attestation de l'ancien employeur indiquait clairement la perspective d'une fonction supérieure à plus haute responsabilité. D'ailleurs, les déclarations du recourant quant à ses lacunes en connaissances économiques et managériales confirmaient que l'on est en présence du rattrapage d'une formation de base qui n'avait pas été menée à terme. Même si l'obtention d'un EMBA permettait au recourant de mieux exercer sa profession, ce diplôme doit être considéré comme un titre qui atteste d'une formation professionnelle propre et qui améliore de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur. Dès lors, le Service cantonal des contributions estime qu'il s'agit incontestablement d'un investissement personnel pour l'avenir, non déductible fiscalement.

Invitée à déposer des observations par lettre du 30 décembre 2008, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Le 14 février 2008 (date du sceau postal), le recourant a fait part de ses contre-observations. Il maintient ses conclusions en soulignant pour l'essentiel qu'il ne s'agit pas d'un rattrapage de formation mais bien d'un complément des connaissances déjà acquises dans le cadre d'une formation de base complète. A son avis, le titre de EMBA pour un ingénieur est exactement de même nature que la maîtrise fédérale pour un peintre en bâtiment; or, la déductibilité des frais d'une maîtrise est admise sans autre. Enfin, il insiste sur le fait que la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 de l'Administration fédérale des contributions prévoit explicitement la déductibilité des "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".

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 A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). 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 (604 08 153) et le recours concernant l'impôt cantonal (604 08 154). 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 cantonal. 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 (604 08 153)

2. Le recours, déposé le 28 novembre 2008 contre une décision du 30 octobre 2008, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) 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^{er} 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; version en vigueur pour la période fiscale 2007) confirme à ses art. 7 et 8 la distinction opérée entre les autres frais professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD et les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD. Les premiers concernent en particulier l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements et l'exécution de travaux pénibles (art. 7 de l'ordonnance). Quant aux seconds, ils visent uniquement les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable, à l'exclusion des frais de formation professionnelle (art. 8 de l'ordonnance; art. 34 let. b LIFD). Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD et 8 de l'ordonnance ne sont pas compris dans les différents forfaits prévus en application de l'art. 26 al. 2 LIFD pour les autres frais professionnels au sens des art. 26 al. 1 let. c LIFD et 7 de l'ordonnance (voir notamment P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, Bâle 2001, n° 25 ad art. 26 LIFD; ATA 4F 04 90 en la cause P.E.S. c. SCC du 16 décembre 2005 in RFJ 2006 p. 32 ss ainsi que RDAF 2006 II p. 475 ss).

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) 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^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 378; B. KNÜSEL *in* Zweifel / Athanas [édit.], *Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 2^{ème} éd., Bâle 2008, 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 l'activité exercée sont déductibles du revenu (J.-B. ECKERT *in* Yersin / Noël [édit.], *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, n. 45 ad art. 26). Il se peut toutefois 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 (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 [publication online de la contribution: 30 juin 2004]).

d) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 2A.130/2002 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 (publiée *in* RF 2004 p. 451 ss), et 2A.623/2004 (publiée *in* StE 2006 B 22.3 n° 86) 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 complémentaire 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 et 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 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). Par jugement du 3 novembre 2005 (publié *in* StE 2006 B 22.3 n° 85 et sur Internet), le Tribunal fédéral a refusé à un chef de chantier la déduction des frais pour un diplôme post-grade HES de technicien économique (Wirtschaftstechniker) avec option marketing. 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 fiscal poursuivant, dans une Haute école spécialisée (Fachhochschule), 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 du 9 avril 2008 publié *in* StE 2006 B 22.3 n° 96). Confirmant sa jurisprudence constante, il a considéré que les frais découlant de ces cours constituaient des frais de formation non déductibles. Aussi, le simple fait que l'employeur exige, le cas échéant, une telle formation, ne permet pas de qualifier ces frais de perfectionnement (cf. arrêt 2A.381 et 382/2006 du 29 novembre 2006, publié *in* Pra 2007, p. 450).

e) Le 6 juillet 2007, en application de la jurisprudence fédérale précitée, la Cour fiscale a ainsi admis la déduction des frais de cours suivis par un agent de maintenance en vue de l'obtention d'un diplôme de dirigeant de maintenance (ATA 4F 06 125/126 en la cause B. R. C. SCC du 6 juillet 2007 publié le 31 octobre 2007¹). Elle a examiné à cette occasion si les dépenses demandées en déduction avaient été ou non engagées afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différenciait sans équivoque de la profession exercée pendant la période fiscale en cause, auquel cas elles correspondraient alors à des frais d'ascension professionnelle non déductibles. Elle a considéré notamment que les cours suivis devaient permettre de passer de la situation de l'homme de métier à celle de chef d'un petit nombre de collègues ou d'auxiliaires, qu'ils correspondaient dans ce sens à la définition de la notion de perfectionnement telle qu'elle ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral 2A.130/2002, et entraient également dans la définition de perfectionnement professionnel prévue par la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 citant à titre d'exemple le cas de l'employé de commerce qui devient comptable ou même expert-comptable. La Cour fiscale a relevé à cette occasion que si le recourant disposait désormais d'un titre reconnu de dirigeant de maintenance avec diplôme fédéral, cela ne devait pas être comparé, par exemple, au titre de MBA pour lequel la qualification de perfectionnement n'a pas été admise. Elle a jugé que l'obtention du diplôme de dirigeant de maintenance ne signifiait pas que les perspectives professionnelles du recourant s'étaient considérablement améliorées en particulier sous l'angle salarial.

¹ Sur Internet à l'adresse suivante: http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2007/ac_4f_06_125.pdf

Auparavant, dans un arrêt non publié 4F 04 135/136 du 16 décembre 2006 en la cause G. G. c. SCC, elle avait refusé la déduction des frais de cours pour l'obtention d'un MBA suivis par un ingénieur en électricité employé auprès d'une société de télécommunications.

Tout récemment, la Cour de céans a confirmé que les frais de cours pour l'obtention d'un LL.M par un avocat en vue de l'obtention d'un poste dans une étude spécialisée ne constituent pas des frais de perfectionnement déductibles (ATA 4F 07 202/204 en la cause Y. H. c. SCC du 7 novembre 2008, publié le 5 janvier 2009 sur Internet). Enfin, dans un arrêt non publié du 28 novembre 2008, elle a admis la déduction des frais de cours pour l'obtention d'un brevet fédéral de spécialiste de la nature et de l'environnement consenti par la coordinatrice d'un groupement défendant l'environnement (ATA 4F 07 146/147 en la cause Y. P. c. SCC).

f) La délimitation entre frais de formation et de perfectionnement n'est pas toujours aisée et la pratique relève régulièrement des cas limites, comme le démontre à l'évidence la jurisprudence abondante en la matière. Comme le souligne à juste titre ECKERT (n. 51 ad art. 26 LIFD), elle "relève parfois de la distinction fine, confinante à l'ésotérisme". Aussi, une partie de la doctrine critique-t-elle notamment la jurisprudence susmentionnée du Tribunal fédéral par laquelle la déduction des frais encourus pour l'obtention d'un MBA a été refusée sans nuance. Elle y voit le passage d'une interprétation large (instaurée à juste titre par l'ATF 113 Ib 114) à une définition stricte du perfectionnement professionnel. A son avis, la distinction opérée de façon trop schématique entre 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, doit bel et bien être considérée dans certaines circonstances comme source d'inégalité de traitement et d'arbitraire (D. AXELROUD BUCHMANN, Frais de perfectionnement - Jurisprudence du Tribunal Fédéral et pratique du Tribunal administratif du canton de Vaud, RF 2008, 853 ss; cf. également M. BEUSCH, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für eine MBA-Ausbildung, PJA 2005, 224 ss; H. DENNENMOSER, TG: Abzugsfähigkeit von Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten im Spannungsfeld zwischen Gesetz, Rechtsprechung und Politik, StR 2008, 78 ss; R. BENZ, Wie viel betriebswirtschaftliche Kenntnisse benötigt ein Steuerrevisor? - Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2008 zur steuerrechtlichen Abziehbarkeit von Kosten eines berufsbegleitenden Betriebsökonomiestudiums an einer Fachhochschule, ZSIS 30. Mai 2008, Best Case N. 5).

On ne saurait contester que la différence établie entre, d'une part, les frais pour l'obtention d'une maîtrise fédérale (par exemple peintre en bâtiment ou expert comptable) et, d'autre part, les coûts d'une formation post-grade sanctionnée par un MBA ou un autre diplôme comparable peut - au moins dans certains cas de figure - apparaître comme artificielle et source d'inégalités de traitement. Cela est d'autant plus vrai que la qualification des frais de formation et de perfectionnement semble bien donner lieu à des pratiques divergentes entre les cantons. A ce malaise s'ajoute le fait qu'aujourd'hui, plus que jamais, de sérieux motifs plaident en faveur d'un soutien accru aux efforts de formation complémentaire consentis par les différents acteurs du monde économique. Ce n'est d'ailleurs pas par hasard si depuis quelques années déjà, la revendication d'un traitement fiscal plus généreux des frais de formation continue a fait l'objet de diverses interventions politiques au parlement fédéral (cf. notamment les postulats, motions et initiatives parlementaires mentionnés par BEUSCH, PJA 2005, p. 225 et Steuerrecht 2006, Best of zsis, p. 83 s.; AXELROUD BUCHMANN, p. 863 ainsi que DENNENMOSER, p. 81 s.). Comme le souligne à juste titre DENNENMOSER, 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 sentir. D'ailleurs, le Conseil fédéral vient d'être invité par une commission du Conseil des Etats à proposer une nouvelle réglementation (cf. Jurius, WAK-S: Steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten, *in* Jusletter 8 septembre 2008, ainsi que l'avis de droit du Prof. ST. C. WOLTER qui y est mentionné).

Il n'en demeure pas moins que le juge est lié par la législation en vigueur et qu'il ne lui appartient pas de faire de la politique fiscale au-delà de la marge d'interprétation ou d'appréciation laissée ouverte par les dispositions applicables. D'éventuelles nouvelles options (par exemple favoriser toutes les formations en cours d'emploi) incombent en premier lieu au législateur qui, pour juger de l'opportunité d'un changement législatif, se basera sur l'interprétation donnée aux dispositions actuelles par notre plus Haute Cour. Au vu des débats parlementaires instaurés ces dernières années et des discussions encore en cours, la Cour de céans se doit d'autant plus de respecter strictement la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la notion fiscale des frais de perfectionnement, en attendant la décision prochaine du législateur. Il y va notamment aussi de la sécurité du droit et de l'égalité de traitement.

4. En l'espèce, il ressort des documents produits au dossier que la nouvelle formation "Executive Master of Business Administration" (EMBA) offerte par la HES-SO découle de la transformation des anciennes "Etudes postgrade HES en gestion pour ingénieurs et scientifiques" HEIG-VD et des "Etudes postgrade d'ingénieur de gestion" EPIG. L'objectif principal de la formation est "de fournir ou de renforcer les connaissances relatives à la gestion et à l'économie d'entreprise chez les titulaires de titre "bachelor" initialement orientés vers des savoirs professionnels techniques,...". Cet EMBA "concourt à former des cadres dirigeants, des cadres technico-commerciaux de bon niveau, des chefs de projets susceptibles de déployer une vision à la fois technique et économique, des entrepreneurs, des créateurs d'entreprises potentiels notamment". Les étudiants doivent notamment "posséder une expérience professionnelle leur permettant de se situer sur le marché du travail et avoir le désir de donner une orientation nouvelle ou une impulsion spécifique à leur carrière et ainsi mieux épouser leurs aspirations". Parallèlement, cette offre de formation "s'adresse aux entreprises, organisations, associations qui souhaitent proposer des opportunités de développement ou des trajectoires de carrière à leurs collaborateur-trice-s ou à leurs cadres". L'enseignement se déroule sur une durée de deux ans, soit 6 trimestres. Les modules de formation comprennent notamment les domaines suivants: Management et RH, Comptabilité et Finances, Environnement économique et juridique, Stratégie et Travail, Marketing, Information et Communication, Aspects internationaux et Synthèse. Le travail de master porte sur un thème gestionnel réalisé en entreprise, qui ne doit cependant pas relever de l'activité professionnelle directe de l'étudiant. Il en découle bel et bien que, contrairement à l'avis du recourant, le EMBA en question fait partie des formations MBA pour lesquelles le Tribunal fédéral a nié le caractère de simple perfectionnement. En effet, cette formation permet aux étudiants de passer d'un "bachelor" (ou équivalent) à un "master" qui, de plus, comporte des connaissances certes complémentaires, mais clairement différenciées par rapport à la formation technique de base d'un ingénieur. Le caractère autonome du titre acquis au terme de ces études en cours d'emploi est confirmé en l'espèce par la "convention de formation" conclue entre le recourant et son ancien employeur. Ce dernier a explicitement attesté avoir encouragé le recourant "à participer à cette étude postgrade dans des perspectives d'évolution de carrière et ainsi accéder à une position supérieure à plus hautes responsabilités au sein de

Z. SA". Force est ainsi de constater qu'il s'agit d'un effort de formation certes très louable, mais pas d'un perfectionnement au sens de la définition donnée par le Tribunal fédéral. On peut d'ailleurs relever que chez son premier employeur, le recourant a surtout eu la tâche "d'assurer le suivi, le développement et l'application de la politique de qualification des équipements/installations, des utilitaires et des bâtiments industriels. Il assurait également le suivi de validation des utilitaires et la réalisation de projets liés aux activités précitées..." (certificat du 31 mars 2008). La nouvelle fonction assumée par le recourant auprès de la société Y. est toujours celle d'"Ingénieur CIA", comme cela ressort de la "Job Description" jointe au recours. La mission du recourant y consiste à ce qu'il "participe au démarrage de lignes de production, s'assure de la mise en place des améliorations continues afin d'assurer la mise en œuvre et la montée en puissances de nouvelles installations pour atteindre les objectifs fixés en terme de Sécurité, Qualité et Performance" (cf. également les compétences personnelles et professionnelles exigées selon l'énumération contenue dans ce document). Ce poste correspond donc à la profession initialement apprise et les cours suivis ne sont pas nécessaires pour le maintien de l'activité professionnelle actuelle; par contre, la deuxième formation offrira au recourant, le cas échéant, davantage de débouchés professionnels.

L'on ne peut certes pas ignorer que les pratiques des cantons à ce sujet ne sont pas uniformes (voir notamment BENZ, ZSIS 30. Mai 2008, Best Case N. 5 ch. 3 et DENNENMOSER, p. 82ss) ce qui, comme on l'a déjà vu, crée un sentiment d'inégalité de traitement et d'injustice. Si personne ne semble s'opposer aux pratiques plus généreuses de certains cantons, force est cependant de constater qu'il n'est pas, au moins dans les circonstances données, du pouvoir du juge de les imposer à une administration que se prévaut de la jurisprudence plus restrictive du Tribunal fédéral. En effet, les cantons ne sont pas liés par la pratique des autres cantons (arrêt précité du 9 avril 2008, consid. 4.3).

Dans ces circonstances, le recours se révèle mal fondé.

5. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 (604 08 154)

6. Le recours, déposé le 28 novembre 2008 contre une décision du 30 octobre 2008, 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^{er} 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. 3.a). 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^{ème} éd., Bâle 2002, ad art. 9 n. 11).

b) L'art. 7 de l'ordonnance de la Direction des finances du 14 décembre 2006 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411, ci-après: l'ordonnance cantonale) 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, les frais de transport et les frais de nourriture et de logement. Les frais de pure formation professionnelle ne sont pas déductibles (al. 1).

c) 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 plus avant. Il en résulte que, pour le calcul de l'impôt cantonal également, les dépenses pour l'obtention du diplôme post-grade EMBA doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles du revenu de l'activité dépendante exercée par le recourant durant la période fiscale 2007, en application de l'art. 35 let. b LICD (cf. ci-dessus cons. 4). 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 :

I. Impôt fédéral direct (604 08 153)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument 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 (604 08 154)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument 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 82 ss 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.

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).