

607 2008-29  
607 2008-30

## Arrêt du 30 mars 2009

### PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE

COMPOSITION      Président : Hugo Casanova

PARTIES            **X., recourante,**

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 11 juillet 2008 contre la décision sur réclamation du 19 juin 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. est au bénéfice d'une formation d'employée de commerce. Actuellement, elle occupe le poste d'assistante marketing auprès de la société C. SA. Le taux d'activité s'élève entre 50 % (contrat de base) et 70 % (remplacements durant les périodes de vacances). Parallèlement, X. suit, pour une durée de 4 ans, une formation à la Haute Ecole de Gestion (HEG) en vue de l'obtention d'un Bachelor of Science en économie d'entreprise.

Pour la période fiscale 2007, X. a déclaré des revenus de 36'258 francs pour son activité salariée. En relation avec l'obtention de ce revenu, elle a - au-delà des frais de transports (code 2.11: 7'017 francs) et des frais de repas (code 2.12: 1'470 francs) liés à son activité professionnelle - notamment revendiqué la déduction de 7'255 francs sous le code 2.13 de sa déclaration d'impôt au titre d'autres frais professionnels et de frais de perfectionnement. Selon les annexes jointes, ce dernier montant comprend une déduction forfaitaire de 1'900 francs, les frais pour un cours d'italien (279 francs), les taxes semestrielles pour la HEG (1'140 francs), des frais pour l'achat de livres (710 francs), des frais (supplémentaires) de transports et de parking (2'716 francs) ainsi que des frais de repas (510 francs). Sous la rubrique "Observations" de la formule de déclaration d'impôt, elle a précisé: "Les frais relatifs à la Haute Ecole de Gestion (frais de perfectionnement) sont déductibles selon M. Y.. Selon mon entretien téléphonique avec M. Z. du 25 janvier 2008, sont déductibles: les frais relatifs au transport + parking, aux repas, aux livres et aux taxes semestrielles."

Par taxation du 26 mai 2008, le Service cantonal des contributions a admis des frais de transport pour un montant total de 7'092 francs, des frais de repas à concurrence de 735 francs, une déduction forfaitaire de 1'900 francs pour les autres frais professionnels ainsi qu'une déduction de 279 francs pour le cours d'italien. Le refus de la déduction des autres frais revendiqués a été justifié avec la remarque: "Les dépenses pour la Haute école de gestion constituent des frais de formation non déductibles." Au vu des autres éléments déterminants, l'impôt fédéral direct dû par X. a été fixé à 35.40 francs sur la base d'un revenu imposable de 18'292 francs et son impôt cantonal sur le revenu à 692.35 francs pour un revenu imposable de 16'639 francs.

B. Le 17 juin 2008, X. a formé réclamation en concluant à la déduction des "frais de perfectionnement de la Haute Ecole de Gestion" pour un montant 4'834 francs. Elle a indiqué, d'une part, que ce perfectionnement constituait un réel besoin dans sa fonction comme assistante marketing (à 60 %) chez C. SA et que ce fut également un élément déterminant pour l'obtention de ce poste. D'autre part, elle a invoqué une inégalité de traitement dans la mesure où ses collègues de la HEG (également domiciliés dans le Canton de Fribourg) avaient obtenu la déduction de ces frais tant pour l'année 2006 que 2007.

Par décision du 19 juin 2008, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Après avoir rappelé la notion de frais de perfectionnement, il a retenu qu'en l'espèce, la contribuable est inscrite en qualité d'étudiante en emploi auprès de la HEG et qu'elle exerce une activité lucrative à temps partiel en qualité d'employée de commerce. A son avis, le salaire réalisé actuellement démontre qu'elle pourra, à la fin de ses études,

accéder à une situation professionnelle nettement distincte de l'activité actuelle. Dès lors, les frais engagés pour la formation dispensée par cet établissement doivent être considérés comme des frais de pure formation professionnelle non déductibles à l'impôt.

C. Par mémoire déposé le 11 juillet 2008, X. a interjeté recours en concluant à la déduction de frais de perfectionnement pour un montant nouvellement fixé à 5'102 francs. Elle conteste l'affirmation de l'autorité intimée selon laquelle la formation suivie lui permettrait d'accéder à une situation professionnelle nettement distincte de son activité actuelle. A cette fin, elle se prévaut du cahier des charges de son poste, nouvellement créé, en indiquant qu'elle accomplit les tâches suivantes (cf. aussi l'attestation de son employeur du 8 juillet 2008, jointe au recours):

*"- Responsable marketing pour les ... C. en Suisse-Romande en ce qui concerne les diverses activités marketing, à savoir : la communication, la publicité, la planification, la gestion, la mise en place et le contrôle des événements organisés durant l'année, respect du budget, évaluation et contrôle des statistiques pour les activités marketing organisées, préparation de campagnes publicitaires en collaboration avec diverses agences de publicités et graphistes*

*- Personne de contact pour les ... romandes*

*- Responsable et gestion de projets*

*- Responsable site internet C.*

*- Collaboration lors d'ouvertures, de l'intégration de nouvelles ... au sein de la chaîne et des inaugurations"*

La recourante admet qu'elle pourra, à la fin de ses études et grâce aux connaissances acquises, certainement accéder à un poste supérieur, à savoir cheffe d'un département marketing, avec un salaire adapté en fonction. Mais à son avis, une telle évolution est parfaitement comparable avec la situation d'un homme de métier qui passe à celle de contremaître ou de chef d'un petit nombre de collègues ou auxiliaires grâce à une formation en cours d'emploi pour laquelle la déduction des frais est fiscalement admise. Dès lors, la notion de "situation professionnelle nettement distincte" ne saurait être appliquée à son cas. Aussi, le rapport objectif des études entamées avec l'activité actuelle était clairement établi. Enfin, la recourante réitère son grief d'une violation du droit à l'égalité de traitement, ses collègues de classe (domiciliés dans les autres districts) ayant bénéficié sans autre de la déduction de la totalité de leurs frais relatifs à la HEG.

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 16 juillet 2008 a été payée dans le délai imparti.

Par courrier du 18 juillet 2008, la recourante a encore produit un document "attestant que la Haute Ecole de Gestion (HEG) est une filière en emploi où il est obligatoire d'exercer en parallèle un activité professionnelle à 50 % au minimum". Dans sa lettre d'accompagnement, elle ajoute notamment que "M. A., professeur de fiscalité à la HEG,

nous a informés avoir reçu une confirmation de M. Y. (Service cantonal des contributions) certifiant que les personnes suivant la filière en emploi bénéficiaient de la déduction des frais relatifs aux cours".

Dans ses observations datées du 19 et déposées le 28 août 2008, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il précise que, "contrairement à ce que prétend l'intéressée dans son recours, il ne suffit pas de suivre la filière en emploi auprès de la Haute Ecole de Gestion (HEG) afin de bénéficier automatiquement de la déduction des frais relatifs aux cours. En effet, les dépenses pourraient être déductibles à l'impôt à titre de frais de perfectionnement uniquement s'il existe un rapport étroit entre l'activité exercée et la formation suivie à la HEG. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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. La contribuable devrait dès lors être contrainte à suivre cette formation afin d'acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice de sa profession. Dans le cas particulier, aucun élément du dossier ne révèle que la recourante n'exerce pas son activité auprès de la C. AG uniquement dans le but de financer ses études. Dès lors, tout laisse supposer qu'à la fin de sa formation, elle pourra accéder à une situation professionnelle nettement distincte de l'activité actuelle."

Invitée à déposer des observations par lettre du 24 juillet 2008, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Le 5 septembre 2008, la recourante a fait part de ses contre-observations. Elle maintient ses conclusions en soulignant pour l'essentiel que son activité professionnelle requiert bel et bien les connaissances acquises à la HEG, ce d'autant plus que ces études avaient été une condition d'engagement.

Par lettre du 15 septembre 2008, le Président de la Cour fiscale a expressément exigé de l'autorité intimée quelle se prononce sur les allégations relatives aux éventuelles assurances données au sujet de la déductibilité des frais de cours litigieux.

Dans ses ultimes remarques datées du 25 septembre 2008 et transmises le lendemain, le Service cantonal des contributions indique "qu'à l'époque, M. Y. a exclu une déduction pour la formation HEG à plein temps. De plus, il a affirmé qu'il n'y avait pas de déduction automatique pour la formation en cours d'emploi. Seule l'analyse de l'ensemble des circonstances du cas permet dans certaines situations bien spécifiques d'envisager une déduction. En particulier, le 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.) jouent un rôle important dans l'appréciation du cas. M. Z. a quant à lui communiqué à l'intéressée, lors d'un entretien téléphonique et sans entrer dans le détail, que lorsque des dépenses constituent des frais de perfectionnement déductibles à l'impôt, les taxes semestrielles, livres, repas ainsi que frais de transport et non les frais de parking peuvent être demandés en déduction." Sur la base de ce qui précède, l'autorité intimée maintient sa position.

Dans sa lettre du 23 octobre 2008, la recourante se réfère à l'attestation établie par son employeur en date du 11 juillet 2008 pour réaffirmer le lien étroit entre son cahier des

charges et les cours suivis à la HEG. De plus, une enquête effectuée par son professeur de droit fiscal, Monsieur A., aurait confirmé que tous les élèves effectuant la formation en cours d'emploi avaient bénéficié de la déduction des frais litigieux.

## e n d r o i t

### **I. Procédure applicable et jonction des causes, compétence du juge unique**

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 (607 08 29) et le recours concernant l'impôt cantonal (607 08 30). 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.

c) En application l'art. 186 LICD en relation avec l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, le Président de la Cour fiscale est compétent pour statuer sur le sort du présent recours

dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

## **II. Impôt fédéral direct (607 2008-29)**

2. Le recours, déposé le 11 juillet 2008 contre une décision du 19 juin 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<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; 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<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 378; B. KNÜSEL *in* Zweifel / Athanas [édit.], *Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 2<sup>ème</sup> 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 2007<sup>1</sup>). 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. Auparavant, dans un arrêt non publié 4F 04 135/136 du 16 décembre 2005 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 LLM 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). 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). Enfin, le 27 mars 2009 (ATA 604 08 153/154 en la cause P. F. c. SCC, à publier), elle a une nouvelle fois confirmé la non-déductibilité des frais de cours pour l'obtention d'un MBA dans un cas concernant un ingénieur qui suit une formation EMBA / HES en cours d'emploi.

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

---

<sup>1</sup> Sur Internet à l'adresse suivante: [http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2007/ac\\_4f\\_06\\_125.pdf](http://admin.fr.ch/shared/data/pdf/tc/admin/2007/ac_4f_06_125.pdf)

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 qu'il existe deux choix d'études en vue d'obtenir le titre de Bachelor en économie d'entreprise de la Haute Ecole de Gestion (HEG). Les études à plein temps durent 3 ans (avec 25 à 31 unités de cours par semaine), tandis que la formation en cours d'emploi s'étend en principe sur 4 ans (avec 15 à 18 unités de cours par semaine). L'accès aux études est ouvert aux détenteurs d'une maturité professionnelle commerciale, d'une maturité E ou maturité avec option économie et droit (après une année de pratique), d'une autre maturité (selon dispositions particulières et après une année de pratique) ainsi que d'un CFC d'employé(e) de commerce ou d'un diplôme d'école supérieure de commerce (après une année de pratique et en fonction d'un examen d'admission). D'une manière générale, la pratique professionnelle doit avoir été exercée dans un domaine d'activité ayant trait à l'économie ou à l'administration. La formation dispensée par la HEG correspond aux standards suisse et européen en la matière. L'école veut "préparer les futurs cadres des entreprises et de l'administration aux responsabilités dirigeantes dans les domaines de la gestion, des ressources humaines, des finances et du marketing".

La recourante a opté pour le système des études en cours d'emploi. Au vu de son cahier des charges (cf. ci-dessus lettre C de l'état de fait), il est faux de prétendre qu'elle exerce son activité auprès de la C. AG "uniquement dans le but de financer ses études". Il est d'ailleurs notoire que la Haute école de gestion exige pour une telle formation en cours d'emploi une activité ayant trait à l'économie ou à l'administration. Ainsi, on ne saurait nier, contrairement à l'avis de l'autorité intimée, la relation étroite entre l'activité professionnelle que la recourante exerce à temps partiel et la formation suivie dans le domaine de l'économie d'entreprise. Cela ne suffit cependant pas encore pour admettre la déduction des coûts litigieux à titre de frais de perfectionnement. En effet, acquérir une formation dont la durée s'étend sur 3 ans à plein temps ou au minimum 4 ans en parallèle à une activité professionnelle exercée à 50 % ne saurait, déjà au vu de son ampleur, être considéré sans autre comme un simple perfectionnement. Passer d'une maturité ou d'un CFC d'employé(e) de commerce au titre d'un Bachelor en économie d'entreprise HES, constitue - notamment pour des jeunes étudiant(e)s avec peu d'expérience professionnelle - en principe une, voire la première, formation. Compte tenu de la nature et de l'ampleur des études, le caractère autonome du titre acquis à leur terme ne saurait directement dépendre de la question de savoir si la formation est suivie à plein temps ou en cours d'emploi. En effet, formation continue à temps partiel ne signifie pas nécessairement simple perfectionnement. L'amélioration sensible des débouchés professionnels, grâce aux études entamées, est confirmée en l'espèce par le fait que l'employeur actuel de la recourante (qui, à l'époque, disposait encore de peu d'expérience professionnelle) a fait de leur achèvement une condition d'engagement. Force est ainsi de constater qu'il s'agit d'un effort de formation certes très louable et utile pour la carrière de la recourante, mais pas d'un perfectionnement au sens de la définition donnée par le Tribunal fédéral. D'ailleurs ce cas de figure est pratiquement comparable à celui qui a été jugé par le Tribunal fédéral dans son arrêt précité du 9 avril 2008. En dépit de ses autres réserves à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, BEUSCH (PJA 2005, 226 et Steuerrecht 2006, Best of zsis, p. 70 s.) partage le même point de vue; à son avis, qualifier les frais pour des études en économie d'entreprise HES de frais de perfectionnement déductibles aboutirait à une inégalité de traitement par rapport à

celles et ceux qui font des études universitaires dans le même domaine. Dès lors, si la déduction de tels frais peut, le cas échéant, paraître souhaitable, il appartient en premier lieu au législateur d'opérer ce choix qui relève de la politique fiscale.

Il n'en demeure pas moins que les pratiques des cantons à ce sujet ne sont pas uniformes (cf. notamment BENZ, ZSIS 30. Mai 2008, Best Case N. 5 ch. 3 et DENNENMOSER, p. 82 ss) 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 qui 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).

Sous cet angle, le recours se relève donc mal fondé.

5. Invoquant des informations données par des collaborateurs du fisc, la recourante se prévaut implicitement d'une assurance reçue.

Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant également en droit fiscal, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement ("ohne weiteres") de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 s.; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 et les références citées; arrêts du Tribunal fédéral du 10 octobre 2006, SJ 2007 I, 224 consid. 4.1 et du 26 février 2007, StE 2008 B 27.1 Nr. 40 cons. 3.3).

En l'espèce, l'autorité intimée conteste avoir donné une telle assurance générale. La question peut toutefois demeurer indécise, puisque la recourante n'a en aucune manière démontré quelles dispositions elle aurait prises et auxquelles elle ne saurait renoncer sans subir de préjudice. En effet, il apparaît évident qu'elle a entamé la formation d'économiste d'entreprise bien avant les entretiens invoqués et indépendamment de la question de savoir si les frais y relatifs seraient déduits ou non du revenu imposable. Par conséquent, la recourante ne saurait se prévaloir d'une prétendue assurance obtenue des autorités fiscales.

6. a) Enfin, la recourante réitère son grief d'une violation du droit à l'égalité de traitement, ses collègues de classe (domiciliés dans les autres districts) ayant bénéficié sans autre de la déduction de la totalité de leurs frais relatifs aux cours suivis à la HEG. Une enquête effectuée par son professeur de droit fiscal, Monsieur A., aurait confirmé que tous les élèves effectuant la formation en cours d'emploi avaient bénéficié de la déduction des frais litigieux. Tel qu'allégué, ce grief recouvre également le moyen d'une violation de l'interdiction d'arbitraire.

Dans sa décision sur réclamation, l'autorité intimé n'a pas jugé utile de répondre à ce grief. Elle ne s'est non plus prononcée à ce sujet dans le cadre de la présente procédure de recours. Dès lors, les allégations de fait de la recourante peuvent être considérées comme non contestées, ce d'autant plus que le professeur de droit fiscal, Me A., a confirmé le résultat de l'enquête évoquée par la recourante.

b) Le principe d'égalité, inscrit à l'art. 8 Cst., est violé si ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique ou si ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (cf. ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 et les arrêts cités). Par ailleurs, le principe de la légalité (cf. art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité; en conséquence, le justiciable ne peut généralement pas prétendre à l'égalité dans l'illégalité, à moins qu'il y ait lieu de prévoir que l'administration persévérera, à l'avenir, dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 126 V 390 consid. 6a p. 392; 125 II 152 consid. 5 p. 166; 122 II 446 consid. 4a p. 451/452 et les références citées).

Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9, 173 consid. 3.1 p. 178; 128 I 273 consid. 2.1 p. 275 et les arrêts cités).

c) Certes, il n'y a en principe pas d'égalité dans l'illégalité dans la mesure où l'on ignore quelle sera la pratique future de l'autorité intimée. Force est cependant de constater en l'espèce que l'on ne se trouve pas simplement en présence de cas isolés d'erreurs de taxation, mais au contraire de pratiques différentes entre les secteurs d'une même administration. Sur la base des éléments de faits non contestés, il s'avère qu'une majorité écrasante de contribuables dont la situation est, semble-t-il, en tout point identique à celle de la recourante (les élèves en cours d'emploi de la même école), a bénéficié d'une pratique plus favorable que celle considérée aujourd'hui par l'autorité intimée comme contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Dans ces conditions, la recourante est en droit d'obtenir un traitement égal pour la période litigieuse, l'autorité intimée étant libre de revoir - dans le respect des marges d'appréciation données et de l'égalité de traitement - sa pratique pour les périodes fiscales à venir. Adopter une autre solution conduirait à un résultat insoutenable, contraire à l'interdiction de l'arbitraire.

Dans ce sens, il y a lieu d'admettre partiellement le recours. L'autorité intimée ne s'étant jamais prononcée sur les différents postes de frais invoqués par la recourante, le dossier lui est renvoyé pour fixation du montant de la déduction à laquelle la recourante a droit pour la période fiscale 2007 en vertu du principe de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire.

7. a) Conformément à l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe (al. 1).

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). A l'inverse, il ne se justifie non plus de mettre des frais à charge de la recourante.

## **II. Impôt cantonal (607 2008-30)**

8. Le recours, déposé le 11 juillet 2008 contre une décision du 19 juin 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.

9. 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. 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<sup>ème</sup> 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 de bachelor doivent en principe être considérées comme des frais de formation non déductibles du revenu de l'activité dépendante exercée par la recourante, en application de l'art. 35 let. b LICD (cf. ci-dessus consid. 4). Le recours formé en droit cantonal se révèle ainsi également mal fondé quant au principe de la qualification des frais litigieux.

Par contre, les principes constitutionnels du droit à l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire valant aussi en matière d'impôts cantonaux, il y a lieu d'admettre partiellement le recours pour la période fiscale 2007, conformément aux motifs exposés ci-dessus au consid. 6.

10. a) Selon l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Lorsque le recours est partiellement admis, ils sont réduits proportionnellement. Toutefois, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause (art. 133 CPJA).

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de cette disposition (RFJ 1992 p. 199). ). A l'inverse, il ne se justifie non plus de mettre des frais à charge de la recourante.

**l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :**

**I. Impôt fédéral direct (607 2008-29)**

1. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision attaquée annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants.

2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

**II. Impôt cantonal (607 2008-30)**

3. Le recours est partiellement admis.

Partant, la décision attaquée annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants.

4. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais versée est restituée à la recourante.

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 (avec des conclusions et des griefs propres à chaque impôt concerné).