

# VD\_OMNI FI.2015.0128 vom 13. April 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-04-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0128](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0128)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0128 du 13 avril 2016

IT: VD\_OMNI FI.2015.0128 del 13 aprile 2016

## Regeste

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus d'admettre la déductibilité des frais d'obtention d'un LL.M. in Law, Science & Technology pour un avocat, collaborateur d'une étude. Celui-ci n'a pu pleinement pratiquer la profession d'avocat dans ses domaines de spécialité, soit le droit de la propriété intellectuelle international, le droit de la communication et le droit de l'informatique, que durant une relativement courte période d'une année et demi. Lorsqu'il s'est inscrit au programme de LL.M., il disposait donc d'une expérience professionnelle plutôt brève. En outre, les dépenses consenties pour suivre le programme de LL.M. doivent être qualifiées de frais d'ascension professionnelle. Enfin, il est douteux qu'un contribuable de condition indépendante puisse activer des frais d'écolage de l'ordre de 60'000 voire 80'000 fr.; dès lors, le principe d'égalité ne commande pas que de telles dépenses puissent être déduites par un contribuable salarié.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

a) Le litige a exclusivement trait à la déductibilité du revenu du recourant du montant de 20'581 fr. au titre de frais de perfectionnement professionnel, ce qu'a nié l'autorité intimée dans la décision attaquée. b) La matière est régie par la LIFD, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.1), ainsi que la LI. A l'instar de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal de céans tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511; arrêt du TF 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ).

### E. 3

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). a) Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD), respectivement aux articles 30 à 37 (art. 29 LI). En règle générale, le revenu imposable, pour qu'il reflète la capacité contributive, est un revenu net; le contribuable est ainsi autorisé à faire valoir un certain nombre de déductions, à savoir, d'une part, toutes les dépenses auxquelles il est exposé et qui sont en relation avec l'acquisition du revenu, d'autre part, certaines dépenses effectives d'entretien (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> édition, Lausanne 1998, pp. 303 et ss; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> édition, Berne 2002, p. 187 et ss). b) La doctrine distingue classiquement les déductions organiques de celles dites anorganiques. Les premières, définies également à l'art. 9 al. 1 LHID, sont liées à l'acquisition du revenu imposable et recouvrent notamment les frais d'acquisition du revenu, les amortissements, les pertes commerciales et les contributions aux institutions de prévoyance; les revenus concernés ne pourraient être réalisés sans l'engagement des frais correspondants (cf. Yves Noël, in : *Commentaire romand, Yersin/Noël* [éds], Bâle 2008, ad 25 LIFD, n° 5). Ces dépenses sont donc en lien de causalité directe avec l'acquisition du revenu concerné; pour que ce rapport soit établi, il suffit que, d'après l'expérience, ces dépenses apparaissent comme favorables à l'acquisition du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (ibid., nos 10 et 11, références citées; cf. en outre ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32). Ainsi, un enseignant devant disposer de solides connaissances dans les domaines du hardware et software a été admis à déduire les frais relatifs à l'acquisition d'un ordinateur personnel (v. arrêt du Tribunal fédéral du 27 mai 1999, in : StE 2000 B 22.3 n° 70 consid. 3d). De telles déductions ne sauraient en principe être écartées par un législateur soucieux de fixer le revenu imposable de manière conforme au principe de l'imposition selon la capacité économique garantie par l'art. 127 al. 2 Cst., qui exige que la capacité contributive soit établie de manière objective (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, Zurich 2002, 6<sup>ème</sup> éd., p. 248 s.). Les secondes, en revanche, ne sont pas liées directement à l'acquisition du revenu, mais à la détermination de la capacité contributive subjective, qui est encore en droit suisse largement laissée à l'appréciation du législateur. Elles sont accordées en général pour des motifs extra-fiscaux et, comme le précise la doctrine, jusqu'à un montant déterminé. Les dépenses pour lesquelles elles sont accordées constituent d'ailleurs une utilisation du revenu (Blumenstein/Locher, op. cit., p. 249 et p. 262 ss). c) Au surplus, on rappelle qu'en procédure de taxation, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (arrêts du TF 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C\_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1, in : RF 2013 p. 722).

#### **E. 4**

a) Dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, donc applicable à la période de taxation concernée par la présente procédure, les articles 26 al. 1 LIFD et 30 al. 1 LI prévoient, à leur lettre d, que les frais professionnels pouvant être déduits sont notamment

les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. Ne sont en revanche pas déductibles les frais de formation proprement dits (art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015). L'art. 8 de l'ordonnance du 10 février 1993 du Département fédéral des finances (DFF) sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral (RS 642.118.1) reprend cette réglementation. Avec l'adoption de la loi fédérale du 27 sept. 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (RO 2014 1105), ces dispositions ont été modifiées, comme on le verra plus loin. b) Selon la jurisprudence, sont déductibles tous les frais de perfectionnement qui sont objectivement en rapport avec la profession et qui permettent au contribuable de maintenir ses chances, de rester à la page et de conserver son poste en satisfaisant aux exigences nouvelles de sa profession, même s'ils n'apparaissent pas absolument indispensables (ATF 124 II 29 consid. 3a-d p. 32 ss; 113 Ib 114 consid. 2c-e p. 118 s.; arrêts du TF 2C\_666/2014 du 16 février 2015, in : StE 2015 B27.6 no 19, consid. 2.1.1; 2C\_1073/2013 du 25 juin 2014, consid. 2.2.1; 2C\_1001/2012 du 1 er mai 2013 consid. 2.1.1, in : StE 2013 B27.6 no 18; 2A.623/2004 du 6 juillet 2007 consid. 2.1, in : StE 2006 B 22.3 n° 86). Les frais de perfectionnement professionnels comprennent toutes les activités qui sont directement et objectivement en rapport avec la profession exercée, par opposition aux frais de formation engagés pour une première activité professionnelle, pour une activité nouvelle ou encore supplémentaire (cf. Jean-Blaise Eckert, in : Commentaire romand, op. cit., ad art. 26 LIFD n° 46) . Si le contribuable exerçant une activité professionnelle estime qu'un perfectionnement de la formation est indiqué pour le maintien de ses chances professionnelles, il doit 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. Tel est le cas des frais engagés pour l'amélioration des connaissances. Ainsi, ce que le contribuable doit faire pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles nécessaires à l'exercice de sa profession constitue des frais d'acquisition du revenu (v. ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32; arrêt du TF 2A.182/2005 du 17 octobre 2005 consid. 2.3.1, in : RDAF 2006 II 133). Il n'est pas nécessaire que le contribuable ne puisse pas conserver son poste s'il ne consent pas à de telles dépenses; il suffit qu'il les estime adéquates pour maintenir ses chances sur le plan professionnel et que le perfectionnement s'avère utile tout en restant dans le cadre usuel et généralement admis de l'amélioration des connaissances servant à l'exercice de la même profession (arrêts du TF 2C\_1073/2013 du 25 juin 2014 consid. 2.2.1; 2C\_750/2009 du 26 mai 2010 consid. 2.2.2). Le lien de cause à effet immédiat avec la profession actuelle doit être interprété de façon large (arrêt du TF 2A.130/2002 du 8 août 2002, consid. 4.1). Ce rapport existe ainsi si le perfectionnement se rapporte à des connaissances utiles à l'exercice de la profession. Concernant la nécessité d'un lien de causalité temporel, le Tribunal fédéral a admis qu'un contribuable qui interrompt son activité professionnelle pour suivre un cours de perfectionnement puisse déduire du revenu réalisé durant la période de calcul les frais du cours supportés pendant la même période. En effet, rien ne justifie de distinguer un cours de perfectionnement suivi en marge de l'activité professionnelle (cours du soir ou de week-end) de celui pour lequel le contribuable prend un congé non payé ou qu'il suit entre deux emplois dans la même profession. Le Tribunal fédéral, selon ses explications, s'est conformé à la volonté du législateur qui, en introduisant l'article 22 bis AIFD, remplacé depuis par l'art. 26 LIFD, a voulu égaliser les possibilités de déduction entre personnes exerçant une activité lucrative dépendante et personnes indépendantes à l'égard desquelles

une pratique plus large en ce qui concerne les frais d'acquisition du revenu existait depuis toujours (ATF 113 Ib 114, RDAF 1990 p. 113). En substance, la déduction doit être admise lorsque le perfectionnement englobe les efforts pour maintenir une formation déjà acquise et surtout l'obtention de meilleures connaissances dans l'exercice d'une même profession (arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud FI.1997.0152 du 25 août 2006, s'agissant d'un avocat qui avait obtenu un LL.M. aux Etats-Unis, formation qualifiée de spécialisation en droit des affaires). 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; elle n'est pas remplie en revanche lorsqu'il ne vise qu'un enrichissement personnel ou culturel (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 16 décembre 2005, in : RDAF 2006 II 475, consid. 3c p. 482, références citées). c) Seuls des frais de perfectionnement engagés dans le cadre d'une profession déjà acquise et exercée peuvent être déduits comme dépenses professionnelles, mais non les frais de formation professionnelle en vue d'exercer une profession distincte dans le futur qui, de ce fait, n'a pas de relation avec l'activité actuelle du contribuable (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 4 avril 1997, in : StE 1997 B 27.6 Nr. 13). Les frais de formation proprement dits au sens de l'art. 34 let. b LIFD, non déductibles, ne sauraient être pris en compte à titre de déduction des frais d'acquisition du revenu (arrêt du TF 2A.182/2005 du 17 octobre 2005, déjà cité, consid. 2.3.1 et 2.3.2). Ainsi, les frais engagés pour l'obtention d'un diplôme postgrade, de même que ceux relatifs aux thèses de doctorat sont réputés frais de formation et ne sont dès lors pas admis en déduction (cf. not. Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 118 et références). En principe, les frais d'une formation universitaire spécialisée débouchant sur la délivrance d'une maîtrise (master) constituant la suite logique d'une première formation universitaire ne sont pas déductibles. S'agissant en particulier des frais engagés pour l'obtention d'un «Master of Business Administration» (MBA), leur non-déductibilité est liée au fait que ce titre accroît les chances d'ascension professionnelle, et cela quand bien même il peut être acquis en cours de formation et seulement après une relativement longue activité professionnelle (arrêt 2C\_1001/2012, précité, consid. 2.3.3 et les références citées). C'est ainsi qu'a été refusée la déduction des frais pour une formation en cours d'emploi d'un contribuable qui, après avoir interrompu ses études d'économie, avait obtenu d'abord un «Bachelor of Business Administration», puis un MBA, parce qu'il s'agissait en l'espèce d'une formation de base destinée à combler les lacunes laissées par la formation dite «sur le tas» ("learning by doing on the job"), qui avait en outre conduit l'intéressé à un changement d'emploi (arrêt du TF 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 consid. 2.3 et 2.4, in : StE 2004 B 22.3 no 77; cf. également arrêt de la CDAP FI.2007.0155 du 27 février 2009). De même, a été refusée la déduction des frais d'obtention d'un MBA en cours d'emploi à un économiste d'entreprise ESCEA (Ecole supérieure de cadres pour l'économie et l'administration), car il s'agissait d'un titre qui attestait d'une formation professionnelle propre, était reconnu et honoré sur le marché du travail et améliorerait de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur, même si ce dernier disposait déjà d'une formation dans le domaine de l'économie (arrêt 2A.623/2004, précité, consid. 3.2; cf. également, s'agissant d'un "Executive MBA" obtenu en cours d'emploi par un économiste d'entreprise ESCEA, arrêt du TF 2A.424/2005 du 28 avril 2006, in : RtiD 2006 II p. 524; arrêt de la CDAP FI.2013.0029 du 15 octobre 2013). A été refusée la déduction des frais liés à l'obtention d'un «Master of Advanced Studies» (MaS) dans le domaine du "Financial Consulting", s'agissant d'une formation en emploi

répartie sur deux ans et organisée par modules, lorsque cela a conduit à l'acquisition de connaissances nouvelles, à l'amélioration de la position sur le marché du travail et à l'élévation dans la hiérarchie professionnelle (arrêt 2C\_666/2014, précité; cf. également, s'agissant d'un employé de banque ayant obtenu un MBA dans le domaine de la finance internationale, arrêt 2C\_1001/2012, précité). Le Tribunal cantonal a, pour sa part, jugé que les frais consentis pour l'obtention d'un LL.M. ne pouvaient être déduits par une avocate au titre de perfectionnement, ce titre démontrant l'acquisition de connaissances nouvelles dans des domaines spécialisés du droit (arrêt FI.2007.0140 du 30 juin 2008). Dans le cas d'un LL.M. obtenu aux Etats-Unis, le Tribunal fédéral a considéré que ce type de formation postgrade est moins lié à l'activité professionnelle déjà exercée qu'un MBA. En particulier un cursus LL.M. aux Etats-Unis constitue une formation juridique propre, qui peut être suivie à la suite de la formation juridique de base. Un tel cursus procure des connaissances essentiellement différentes de celles qui sont acquises dans une formation universitaire ou un stage d'avocat en Suisse, puisque l'enseignement porte sur le droit américain. A cela s'ajoute l'apprentissage ou l'approfondissement de la terminologie anglaise (ou américaine). La participation à un programme de LL.M. constitue fréquemment le prolongement de la formation juridique de base des juristes suisses et a lieu généralement plus ou moins directement après les études en Suisse. Dans ce cas, il s'agit d'une formation et non d'un perfectionnement. Lorsqu'en revanche l'intéressé suit un tel cursus après avoir déjà exercé une certaine activité professionnelle, il convient de comparer les circonstances de cette activité professionnelle avec le contenu de l'enseignement sanctionné par le titre postgrade. S'il y a une correspondance au niveau des matières, la participation au programme LL.M. doit être considérée comme un perfectionnement. Si, en revanche, ce programme permet d'acquérir de nouvelles connaissances spécialisées et par là d'accroître les chances sur le plan professionnel, il s'agit d'une formation complémentaire dont les coûts ne sont pas déductibles fiscalement. Dans le cas particulier, le Tribunal fédéral a opté pour cette seconde qualification, au vu notamment du coût de la formation (plus de 70'000 fr.) et cela quand bien même il existait certains recoupements entre les domaines dans lesquels les nouvelles connaissances spécialisées avaient été acquises et l'activité professionnelle antérieure (arrêt 2C\_28/2011 du 15 novembre 2011 consid. 4.3 et 4.4). En revanche, le Tribunal fédéral a admis la déduction des frais liés à l'obtention d'un "Master of Advanced Studies (MaS) in International Taxation", s'agissant d'un juriste ayant acquis ce titre après dix ans de pratique, au vu du niveau d'expérience atteint et reconnu par le dernier employeur, du contenu de la formation et de l'absence de promotion professionnelle concomitante à l'obtention du diplôme (arrêt 2C\_1073/2013, précité, consid. 2.3). d) Les dépenses ne visant pas à obtenir un revenu déterminé mais qui sont encourues afin d'obtenir ou de maintenir la capacité de gain ne sont pas déductibles. Ainsi, les frais d'investissement, c'est-à-dire les dépenses pour l'acquisition, l'extension ou l'amélioration d'une source de revenu, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu; en font notamment partie les dépenses engagées en vue d'obtenir à l'avenir une meilleure situation professionnelle ou de pouvoir exercer une autre profession (v. ATF 124 II 29, RDAF 1999 II 113 consid. 3d, cf. ég. arrêt du TF 2A.182/2005, consid. 3.1.2, in : RDAF 2005 II 514). Ne sont dès lors pas déductibles les frais d'une formation continue consentis afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se distingue clairement de la profession actuelle ("frais d'ascension professionnelle") ou d'accéder à une autre profession. Il s'ensuit que les dépenses visant à acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice d'une profession (apprentissage, école de commerce, maturité, hautes études notamment

universitaires et postgrade, soit les "frais de formation initiale") sont des dépenses préparatoires (art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI) qui ne sont pas déductibles (ATF 124 II 29 consid. 3a-d p. 32 ss; 113 Ib 114 consid. 2c-e p. 118 s.; arrêts 2C\_1073/2013, déjà cité, consid. 2.2.1; 2C\_70/2010 du 26 août 2010, consid. 3.2; 2C\_750/2009, déjà cité, consid. 2.2.2; 2A.623/2004 du 6 juillet 2007, consid. 2.2, in : StE 2006 B 22.3 n° 86 et les références citées; 2A.424/2005 du 28 avril 2006, consid. 3.2 et 3.3, in : RtiD 2006 II 524; cf. également Circulaire n°26 de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 22 septembre 1995 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, in : Archives 64 p. 701 ss). Ainsi, a été refusée la déduction des frais de participation à un "PED" auprès de l'IMD pour une mathématicienne de formation ayant développé des compétences dans le domaine de la technologie de l'information; ce programme avait été suivi en vue d'obtenir un MBA par la suite et il ne s'agissait pas seulement pour cette contribuable de conforter sa position fraîchement acquise, mais aussi d'accroître sa capacité à s'élever dans les échelons supérieurs de l'entreprise (arrêt de la CDAP FI.2014.0146 du 10 juin 2015, confirmé par arrêt du TF 2C\_588/2015 du 1er février 2016). Dans sa jurisprudence la plus récente, le Tribunal fédéral a relevé, s'agissant des MBA, que la déduction des frais pour une telle formation est en principe refusée, au motif que le MBA permet avant tout d'accroître les chances d'obtenir une promotion, alors même que la formation est généralement entreprise en cours d'emploi et que le titre est obtenu après avoir acquis une solide expérience professionnelle (arrêt 2C\_588/2015, précité, consid. 4.3.1 et réf.; voir aussi arrêt 2C\_1073/2013, précité, consid. 2.3, où, en dérogation à ce principe, les frais d'une telle formation ont été admis en déduction compte tenu des particularités du cas d'espèce). e) La qualification de frais de perfectionnement déductibles dépend notamment de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable, de sa formation initiale, de l'état de ses connaissances actuelles, de son parcours professionnel, de son activité professionnelle actuelle, du contenu de la formation en cause, ainsi que de la position professionnelle postérieure à la formation (arrêts 2C\_1073/2013, déjà cité, consid. 2.2.2; 2C\_750/2009, déjà cité, consid. 2.2.3). En définitive, pour déterminer si les frais supportés sont des frais de perfectionnement déductibles, il faut examiner s'ils sont en rapport direct et objectif avec la profession exercée. On peut, dans ce cadre, faire la distinction entre les frais destinés à une promotion professionnelle, déductibles pour autant qu'ils permettent au contribuable de mieux exercer sa profession actuelle ou de mieux répondre aux exigences de celle-ci, et les frais "d'ascension professionnelle", non déductibles, car, consentis en définitive en vue d'une nouvelle formation, ils sont engagés afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie de la profession actuelle. Les critères de distinction ne sont cependant pas aisés à manier (cf. Eckert, op. cit., n° 46 et ss ad art. 26 LIFD). Certes, la pratique admet la déductibilité des frais pour la poursuite de la formation ( «Fortsetzungsausbildungskosten» ), à savoir les coûts engagés pour améliorer la connaissance d'une profession déjà apprise et exercée (cf. Circulaire de l'AFC n°26, in : Archives 64 p. 694). Afin d'éviter un traitement discriminatoire, ces dépenses doivent cependant être admises de façon restrictive à la déduction (cf. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Bâle 2001, n° 54 des remarques préliminaires et n° 64 ad art. 26 LIFD; v. en outre arrêt 2A.424/2005, déjà cité, consid. 4.4). f) Ces dépenses professionnelles sont déductibles pour autant que l'employeur ne les ait pas prises à sa charge. En outre, lorsque le contribuable perçoit de son employeur une indemnité destinée à couvrir ses dépenses professionnelles, il ne peut prétendre à la fois

à la non-imposition de cette indemnité et à la déductibilité de ses frais (cf. Directives concernant les certificats de salaire, valables dès la période fiscale 1987-1988, in : RF 1986 p. 586 ss; v. au surplus, arrêts FI.2006.0036 du 16 août 2006; FI.2001.0007 du 15 mai 2001). g) Il est à relever enfin qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'art. 26 al. 1 LIFD prescrit que les frais professionnels pouvant être déduits sont, notamment, les autres frais indispensables à l'exercice de la profession; l'art. 33, al. 1, let. j, est réservé (let. c). Aux termes de cette dernière disposition, les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, sont déduits du revenu jusqu'à concurrence de 12'000 fr., pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes: il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II (ch. 1) ou il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II (ch. 2). Ces deux dernières dispositions ont été reprises, dans la législation cantonale, aux art. 30 al. 1 let. c et 37 al. 1 let. 1 LI, dans leur teneur en vigueur également depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016. Elles introduisent une nouvelle déduction générale qui englobe sous le même titre les frais de formation et les frais de perfectionnement (Message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, du 4 mars 2011, in : FF 2011 2429 et ss not. 2445). Cette solution supprime les difficultés de délimitation entre frais de formation et frais de perfectionnement à des fins professionnelles et simplifie la taxation. Les frais de perfectionnement qui étaient auparavant entièrement déductibles ne le sont plus que jusqu'à concurrence du plafond fixé (ibid.). La nouvelle déduction se limite aux frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, qui comprennent aussi les frais de reconversion à des fins professionnelles (Message, p. 2446). Sont dorénavant déductibles à hauteur de 12'000 fr. tous les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, engagés après l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II ou après 20 ans révolus, pour autant qu'il ne s'agisse pas de frais engagés en vue d'obtenir un tel (premier) diplôme (Message, p. 2455). Il est à relever que le champ d'application de ces nouvelles dispositions, plus vaste que celui des précédentes, s'étend également aux frais engagés en vue d'une reconversion («Umschulung»), soit l'exercice d'une profession différente de celle pratiquée jusqu'alors. Sont dès lors visés: les frais de formation continue, les frais d'un recyclage professionnel librement consenti ou dus à des circonstances extérieures, les frais de poursuite d'une formation déjà précédemment acquise, de même que les frais d'ascension professionnelle (v. Felix Richner, Von den Aus- und Weiterbildungskosten zu den berufsorientierten Bildungskosten, in : ZStP 2015 p. 167 et ss, not. 181/182). Ces nouvelles dispositions ne sont toutefois applicables que dès et y compris la période fiscale 2016. En l'absence de dispositions transitoires contraires, elles ne s'appliquent pas en l'espèce.

## **E. 5**

Dans le cas particulier, l'autorité intimée a refusé la déduction des coûts du LL.M. in Law, Science & Technology obtenu à l'Université de E. \_\_\_\_\_ pour plusieurs motifs. Elle a considéré qu'en suivant cette formation, le recourant n'avait pas seulement actualisé et approfondi les connaissances dont il disposait, mais qu'il en avait acquises de nouvelles. En effet, il disposait d'une expérience professionnelle "très restreinte", soit d'une année et demie, avant d'entreprendre cette formation. L'objet de sa thèse de doctorat ne se recoupait qu'en "faible partie" avec les matières enseignées à E. \_\_\_\_\_ (à savoir en particulier le droit américain [introduction], le droit de la propriété intellectuelle international, le droit de la communication, le droit de l'informatique, ainsi que d'autres matières dans le domaine de

la science et de la technologie). Par ailleurs, le titre obtenu était reconnu sur le marché du travail et de nature à améliorer considérablement, à moyen ou long terme, ses perspectives professionnelles. Finalement, le coût de la formation, dépassant les 60'000 fr., sortait du cadre de ce qui pouvait être admis comme frais d'acquisition du revenu et devait être considéré comme un investissement. Le recourant fait valoir que le titre spécialisé obtenu à l'Université de E.\_\_\_\_\_ s'inscrit "dans la droite ligne de son parcours". Obtenu neuf ans après la licence en droit, ce titre devrait être qualifié de perfectionnement. L'obtention du LL.M. n'aurait pas amélioré sa situation professionnelle, ni en termes de salaire, ni en termes de position hiérarchique. En fait, en obtenant ce titre, le recourant n'aurait fait que répondre aux exigences de son employeur, dans le milieu très compétitif des études d'avocats d'affaires. Par ailleurs, son cas serait très similaire à celui du titulaire d'un MAS de 3<sup>ème</sup> cycle dans le domaine du droit fiscal international de l'entreprise, dont les coûts ont été admis en déduction par le Tribunal fédéral (arrêt 2C\_1073/2013 précité).

## **E. 6**

a) aa) Le recourant fait valoir que l'objet de sa thèse "se situe à la croisée du droit de la concurrence et du droit de la propriété intellectuelle", de sorte qu'il devait disposer d'excellentes connaissances de ces deux domaines pour mener à bien son travail de recherche. Il devait en outre avoir une compréhension poussée des contrats de licence et de distribution, ainsi que d'autres types de contrat de collaboration entre entreprises plus complexes. Durant son stage d'avocat, ayant rejoint le groupe de droit de la concurrence, il a essentiellement travaillé dans les domaines de droit de la concurrence et de la propriété intellectuelle. Le recourant évoque à cet égard plusieurs dossiers complexes. Après l'obtention de son brevet d'avocat et son réengagement par l'étude D.\_\_\_\_\_ comme collaborateur, l'activité du recourant a essentiellement consisté dans du conseil en droit de la concurrence et en propriété intellectuelle. Le recourant a également une activité d'enseignement et publie, notamment dans des ouvrages collectifs (commentaires), dans ces deux domaines. Dans ces conditions, l'autorité intimée aurait sous-estimé son expérience en retenant que celle-ci était d'une année et demi seulement. Elle aurait par ailleurs considéré à tort qu'il n'avait pas de compétences dans les matières enseignées dans le cadre du programme de LL.M. in Law, Science & Technology qu'elle évoque, à savoir le droit de la propriété intellectuelle international, le droit de la communication et le droit de l'informatique. Quant aux autres matières du programme, passées sous silence par l'autorité intimée, soit le droit des brevets, le droit d'auteur, le droit des marques et de la concurrence déloyale, l'intersection entre le droit de la concurrence et la propriété intellectuelle, les transferts de technologie et la rédaction de contrats de transfert de technologie, il s'agirait de domaines d'expertise du recourant. En ce qui concerne par ailleurs ses connaissances de l'anglais, le recourant a pratiqué dans cette langue, depuis le début de son stage d'avocat, à raison de 50% de son activité. Par conséquent, à cet égard aussi, sa participation au programme de LL.M. serait un perfectionnement et non une formation. bb) Dans le cadre de son activité de recherche en vue de l'obtention du doctorat, le recourant a incontestablement acquis des connaissances théoriques de spécialiste du droit de la concurrence et de la propriété intellectuelle. Comme cela ressort du titre de la thèse, ces connaissances étaient focalisées sur le droit européen. En qualité d'assistant auprès du Département de droit administratif et fiscal, comme collaborateur du Professeur B. Y.\_\_\_\_\_, le recourant a également acquis des connaissances (théoriques) en droit suisse et européen de la concurrence. Durant son stage d'avocat, le recourant a certes travaillé "dans une large mesure" dans son domaine de spécialisation, soit l'interaction entre le droit de la

concurrence, la propriété intellectuelle et l'innovation (cf. courrier de son maître de stage du 16 octobre 2015, pièce no

## **E. 11**

du bordereau du recourant). Il n'en demeure pas moins que, dans la perspective de se préparer aux examens, il a dû élargir son spectre d'activités et acquérir des connaissances, en droit de procédure et en droit de fond, dans l'ensemble des matières examinées et n'a pu ainsi se limiter à ses domaines de spécialisation. Après avoir obtenu son brevet d'avocat, le recourant a ensuite été réengagé par l'étude D. \_\_\_\_\_ où il a travaillé durant environ une année et demi, jusqu'à ce qu'il commence le programme de LL.M. à l'Université de E. \_\_\_\_\_, en juillet 2013. Il découle de ce qui précède que le recourant n'a pu pleinement pratiquer la profession d'avocat dans ses domaines de spécialité que durant cette relativement courte période d'une année et demi. Lorsqu'il s'est inscrit au programme de LL.M., il disposait donc d'une expérience professionnelle (pratique) plutôt brève. A cet égard, sa situation se distingue de celle dont la Haute Cour a eu à connaître dans l'arrêt 2C\_1073/2013, précité, où l'intéressé avait pratiqué durant dix ans avant d'entreprendre la formation postgrade en droit fiscal international sanctionnée par le "Master of Advanced Studies (MaS) in International Taxation". Le recourant se trouve ainsi dans le cas le plus fréquent (cf. arrêt du TF 2C\_28/2011, précité, consid. 4.3) où un cursus de LL.M. est suivi relativement peu de temps après l'achèvement de la formation juridique de base en Suisse, dans le prolongement de celle-ci. S'agissant par ailleurs des matières, le cursus choisi s'inscrit certes dans la ligne des domaines de spécialité du recourant. Enseignées dans une université américaine, ces matières étaient toutefois abordées sous l'angle du droit américain – ce dont le recourant convient lui-même, lorsqu'il évoque ce droit comme "trame de fond" (réplique, p. 3) –, alors que le recourant était spécialisé dans les droits suisse et européen de la concurrence et de la propriété intellectuelle. D'ailleurs, certains des cours suivis (cf. pièce 20 du bordereau du recourant) portaient sur des thèmes tellement particuliers que l'on peine à croire, au vu de l'expérience encore relativement brève du recourant, que cet enseignement n'ait constitué qu'une mise à jour ou un approfondissement de savoirs ou de compétences dont il disposait déjà, sans apport de connaissances véritablement nouvelles. Au demeurant, le fait que l'enseignement était dispensé exclusivement en anglais et qu'il se déroulait dans un contexte et une perspective internationale constituait également une "plus-value" pour le recourant (cf. dans le même sens arrêt du TF 2C\_1001/2012, précité, consid. 3.2.3) et par là une formation plutôt qu'un perfectionnement. b) En ce qui concerne les perspectives professionnelles liées à l'obtention du LL.M., il est vrai que celle-ci n'a pas débouché en l'état sur une promotion significative au sein de l'étude D. \_\_\_\_\_. En effet, depuis lors, son salaire n'a varié que dans une mesure relativement faible (tout de même environ 1'000 fr. par mois) et son statut est resté le même. Il n'en demeure pas moins que ce titre, ajouté à ceux d'avocat et de docteur en droit, est propre à améliorer ses perspectives de carrière (cf., s'agissant d'un LL.M. obtenu aux Etats-Unis, arrêt FI.1997.0152, précité, consid. 3). Comme le relève l'autorité intimée, l'obtention d'un tel titre, si elle n'est pas nécessaire pour pratiquer le barreau, est néanmoins fortement recommandée pour améliorer les perspectives professionnelles d'un avocat au sein d'une grande étude d'affaires, qui s'adresse à une clientèle globale et pratique largement le droit international. De fait, il peut s'agir d'une condition pour rester au sein d'une telle étude, étant rappelé que si l'obtention du titre amène l'employeur à se montrer bienveillant pour garder l'employé à son service, il y a déjà amélioration des perspectives de carrière (cf. arrêt du TF 2C\_1001/2012, précité, consid. 3.2.4). En outre, le fait d'être

titulaire d'un tel diplôme peut être une condition, certes parmi d'autres, pour devenir associé au sein d'une telle étude. Les dépenses consenties par le recourant pour suivre le programme de LL.M. doivent dès lors être qualifiées de frais d'ascension professionnelle. c) Quoi qu'en dise le recourant, le montant des frais d'écolage constitue également un critère de distinction entre un perfectionnement et une formation. Le Tribunal fédéral l'a rappelé sans équivoque dans sa jurisprudence la plus récente, selon laquelle un coût total de plus de 54'000 fr. sur deux ans constitue "un montant très élevé, en comparaison avec les coûts de formation usuels et correspond[...] ainsi à un investissement important" (arrêt 2C\_588/2015, précité, consid. 4.4 et réf.). Dans ce contexte, il faut d'ailleurs relever que la jurisprudence – dont se prévaut le recourant –, selon laquelle il suffit, pour que les dépenses soient déductibles, que le contribuable les estime adéquates pour maintenir ses chances sur le plan professionnel et que le perfectionnement s'avère utile tout en restant dans le cadre usuel et généralement admis de l'amélioration des connaissances servant à l'exercice de la même profession, procède de la volonté de traiter les contribuables de condition dépendante de la même manière que les indépendants (cf. arrêt du TF 2C\_1073/2013, précité, consid. 2.2.1, avec renvoi aux ATF 124 II 29 consid. 3a-3d et 113 Ib 114 consid. 2c-2e). Or, il est douteux qu'un contribuable de condition indépendante puisse activer des frais d'écolage de l'ordre de 60'000 voire 80'000 fr. (cf. Danielle Axelroud Buchmann, Frais de perfectionnement, in: RF 2008 p. 853 ss, 862). Dès lors, le principe d'égalité ne commande pas que de telles dépenses puissent être déduites par un contribuable salarié. Le nouveau droit autorise d'ailleurs la déduction aussi bien des frais de formation que de ceux de perfectionnement, mais la plafonne à 12'000 fr. par période fiscale (cf. consid. 4g ci-dessus). En l'occurrence, le coût de la formation en cause dépasse 60'000 fr., ce qui paraît excessif au regard des dépenses qu'un contribuable est à même de consentir pour mettre à jour des connaissances déjà acquises. Il s'agit bien plutôt de frais d'investissement. d) Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que la déduction à titre de perfectionnement professionnel des frais litigieux, soit 20'581 fr. pour la période 2013, a été refusée, en vertu des art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI (dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015). 7. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Vu le sort du recours, le recourant supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.