



Impôt fédéral direct

Berne, le 30 novembre 2017

Circulaire n° 42

Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles

Table des matières

1	Base légale et objet de la circulaire.....	2
2	Système éducatif suisse	2
3	Grandes lignes en matière de déductibilité (tableau récapitulatif).....	4
4	Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles	5
4.1	Généralités	5
4.2	Déduction générale	6
4.3	Plafond de la déduction	6
4.4	Formation et formation continue à des fins professionnelles après l'obtention d'un diplôme de degré secondaire II	7
4.5	Formation et formation continue à des fins non professionnelles	7
4.5.1	Prestations de conseil, orientation professionnelle, orientation scolaire, conseil en gestion de carrière, coaching, training (entraînement)	7
4.5.2	Événements relevant du divertissement, de l'acquisition d'expérience, du social, du sport et des loisirs.....	8
4.6	Déductions possibles pour les employeurs et les indépendants	8
4.7	Frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles acquittés par l'employeur.....	9
4.7.1	Paiements au titre de la formation ou de la formation continue à des fins professionnelles versés par l'employeur à l'employé ou directement à l'institut de formation	9
4.7.2	Remboursement par l'employé de frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés initialement par l'employeur	9
4.7.3	Paiement par l'employeur de frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés initialement par l'employé	9
4.8	Montants que le nouvel employeur rembourse à l'employé lors de son engagement pour les frais déjà acquittés de formation et de formation continue à des fins professionnelles	11
4.9	Paiements du Secrétariat d'Etat à la formation, à la recherche et à l'innovation (SEFRI) en relation avec le financement de cours préparatoires aux examens fédéraux	11
5	Personnes imposées à la source	11

1 Base légale et objet de la circulaire

La loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement¹ à des fins professionnelles contient de nouvelles dispositions en matière de déduction des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles (cf. Recueil officiel du droit fédéral [RO], 2014, p. 1105 ss, ainsi que Feuille fédérale [FF], 2011, p. 2429 ss). En vertu de ces dispositions, tous les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles sont déductibles du revenu imposable dès lors que le contribuable est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II. S'il n'est pas titulaire d'un tel diplôme, tous les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles sont également déductibles du revenu, pour autant que le contribuable ait atteint l'âge de 20 ans révolus et que les frais de formation ne visent pas à l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II.

La déduction en vertu de l'art. 33, al. 1, let. j de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) est plafonnée à 12 000 francs par personne et par période fiscale.

Ne sont pas déductibles les frais de formation et de formation continue à des fins non professionnelles (loisirs, hobby).

Le Conseil fédéral a fixé l'entrée en vigueur la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles au 1^{er} janvier 2016 (cf. RO 2014 1107). L'art. 17, al. 1^{bis}, l'art. 27, al. 2, let. e, l'art. 33, al. 1, let. j, et l'art. 59, al. 1, let. e, LIFD sont donc applicables depuis lors. L'art. 26, al. 1, let. c, LIFD, a été modifié, tandis que l'art. 26, al. 1, let. d, l'art. 34, let. b, LIFD, et l'art. 8 de l'ordonnance sur les frais professionnels ont été abrogés.

La présente circulaire présente les nouvelles dispositions légales et règle certaines questions précises.

En outre, elle rend caduc le ch. 3 de la 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.

2 Système éducatif suisse

Fondée sur le système éducatif suisse, la nouvelle déduction en reprend en particulier la terminologie. Le système éducatif suisse comprend notamment les niveaux (ou degrés) suivants (cf. description fournie par l'Institut suisse des médias pour la formation et la culture à la demande du Secrétariat d'État à la formation, à la recherche et à l'innovation et de la Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique):

– Degré primaire: Le degré primaire – qui inclut deux années d'école enfantine ou les deux premières années de cycle élémentaire – dure huit ans. Les cantons et les communes portent la responsabilité en matière d'organisation et de financement du degré primaire. Les écoles relèvent de la responsabilité des communes. L'enseignement est obligatoire et gratuit pour tous les enfants. Les enfants commencent en général leur scolarité à l'âge de quatre ou cinq ans.

– Degré secondaire I: Le degré secondaire I fait suite au degré primaire et dure en général trois ans (neuvième à onzième année scolaire). Le degré secondaire I dispense une formation générale fondamentale et prépare les élèves à suivre une formation professionnelle initiale ou une formation dans une école de formation générale du degré secondaire II. Les cantons et les communes portent la responsabilité en matière d'organisation et de financement du degré secondaire I. Les écoles relèvent de la responsabilité des communes et, en partie, des cantons. L'enseignement est obligatoire et gratuit pour tous les jeunes. Les élèves du degré secondaire I

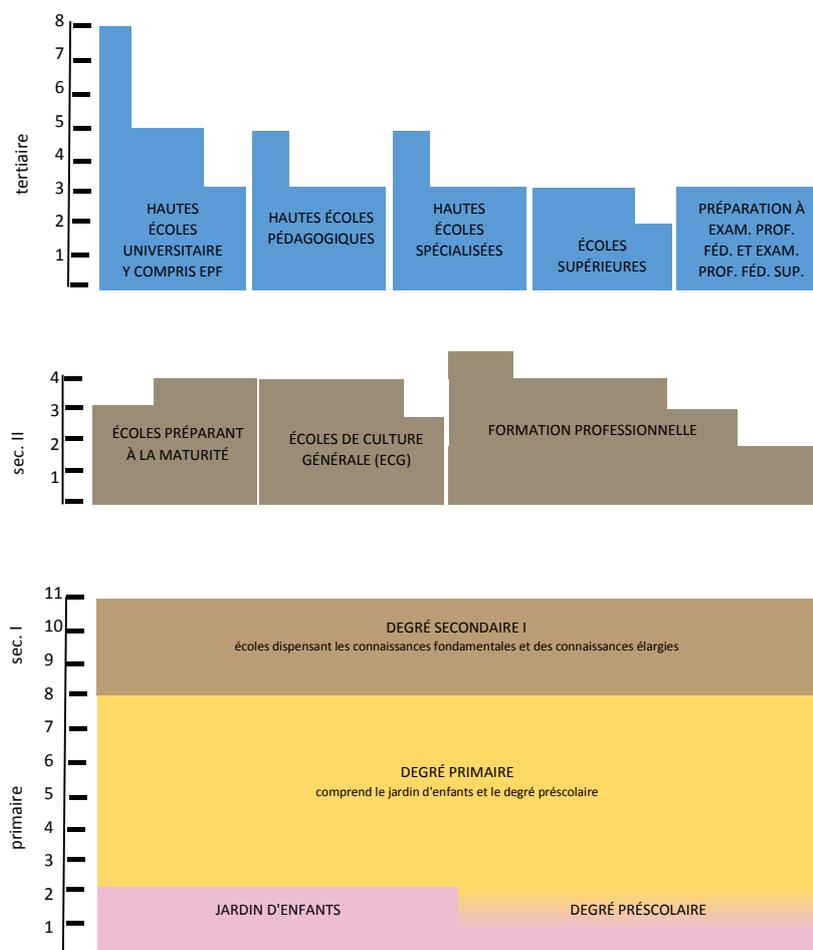
¹ Suite à l'introduction de la loi fédérale du 20 juin 2014 sur la formation continue (RS 419.1), le terme « perfectionnement » a été remplacé par « formation continue » en date du 1^{er} janvier 2017.

ont en général entre 12 à 15 ans.

– Degré secondaire II: Après l'école obligatoire, les jeunes entrent au degré secondaire II. Le degré secondaire II est structuré en voies de formation générale et de formation professionnelle. La formation générale est dispensée par les écoles de maturité gymnasiale (lycées ou gymnases) et par les écoles de culture générale (ECG). Quant à la formation professionnelle initiale, elle s'effectue la plupart du temps dans une entreprise formatrice avec un enseignement scolaire complémentaire (école professionnelle et cours interentreprises). Elle peut également se dérouler sous la forme d'un enseignement scolaire à plein temps (école des métiers ou école professionnelle à temps plein). Plusieurs filières de formation professionnelle initiale sont possibles: la formation professionnelle initiale de deux ans aboutissant à une attestation fédérale de formation professionnelle (anciennement: formation élémentaire), la formation professionnelle initiale de trois ou quatre ans aboutissant à un certificat fédéral de capacité (CFC), la formation en maturité professionnelle qui complète les trois ou quatre années de formation professionnelle initiale. Dans le graphique ci-dessous, la formation professionnelle initiale est désignée par le terme de «formation professionnelle».

– Degré tertiaire: Le degré tertiaire comprend les formations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle supérieure et des hautes écoles. La formation professionnelle supérieure comprend les examens professionnels fédéraux, les examens professionnels fédéraux supérieurs ainsi que les écoles supérieures (ES). Les hautes écoles englobent les hautes écoles universitaires (universités cantonales et écoles polytechniques fédérales [EPF]), les hautes écoles spécialisées (HES), y compris les écoles d'art et les écoles de musique, ainsi que les hautes écoles pédagogiques (HEP).

Aperçu du système éducatif suisse (voir Institut suisse des médias pour la formation et la culture ; <http://systemeeducatif.educa.ch/fr>):



3 Grandes lignes en matière de déductibilité (tableau récapitulatif)

	Déductibilité en vertu de l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD				
	jusqu'au 31 décembre 2015:	depuis le 1 ^{er} janvier 2016:			
		plus de 20 ans, titulaire d'un 1 ^{er} diplôme du degré sec. II	plus de 20 ans, sans 1 ^{er} diplôme du degré sec. II	moins de 20 ans, titulaire d'un 1 ^{er} diplôme du degré sec. II	moins de 20 ans, sans 1 ^{er} diplôme du degré sec. II
Formation jusqu'à l'obtention d'un 1 ^{er} diplôme du degré sec. II	non		non		non
Formation pour l'obtention d'un autre diplôme du degré secondaire II	non	oui		oui	
Formation à compter du degré tertiaire	non	oui		oui	
Formation continue (par ex. afin de mieux exercer son métier, pour s'adapter à de nouvelles exigences)	oui	oui	oui	oui	non
Reconversion pour occuper un poste plus élevé ou exercer un nouveau métier	non	oui	oui, à l'exception des frais de formation en vue de l'obtention d'un 1 ^{er} diplôme du degré sec. II	oui	non
Réinsertion professionnelle	oui	oui	oui, à l'exception des frais de formation en	oui	non

			vue de l'obtention d'un 1 ^{er} diplôme du degré sec. II		
Loisirs, hobby	non	non	non	non	non

Champs grisés = cas inexistants

4 Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles

4.1 Généralités

L'art. 33, al. 1, let. j, de la LIFD est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Sa teneur est la suivante:

« Sont déduits du revenu:

- j. les frais de formation et de formation continue² à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12 000 francs pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes:*
- 1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II,*
 - 2. 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. »*

D'après cette disposition, une déduction générale peut être accordée au contribuable titulaire d'un diplôme du degré secondaire II pour tous ses frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles. Cette déduction concerne les frais de formation continue dans le cadre du métier exercé, les frais de reconversion professionnelle, les frais inhérents à la réinsertion professionnelle et à l'accès au marché du travail.

Lorsqu'ils ont 20 ans révolus, les contribuables qui ne sont pas titulaires d'un diplôme du degré secondaire II ont également le droit de porter en déduction leurs frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, pour autant que ces frais ne concernent pas l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II.

La délimitation schématique instaurée par l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD, permet de porter en déduction tous les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, qu'ils soient liés à des formations du degré secondaire II (après l'obtention d'un premier diplôme de ce niveau) ou tertiaire, ou qu'ils soient liés à des formations en dehors du système éducatif formel. Par éducation formelle, on comprend généralement la formation et formation continue institutionnalisée, dans des institutions de formation étatiques (telles l'école, l'université, les institutions de formation professionnelles). Il s'agit d'un processus structuré, organisé hiérarchiquement et caractérisé par des objectifs d'enseignement clairs, des programmes d'enseignement, des cadres d'enseignement ainsi que par des certifications.

En ce qui concerne les personnes retraitées, la déduction n'est possible que dans la mesure où elles rendent vraisemblable qu'elles exercent effectivement (ou vont exercer) une activité lucrative.

Les frais liés à l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II sont considérés comme faisant partie du coût de la vie et ne sont à ce titre pas déductibles. De même, l'ensemble des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles payés avant l'âge de 20 ans

² Suite à l'introduction de la loi fédérale du 20 juin 2014 sur la formation continue (RS 419.1), le terme « perfectionnement » a été remplacé par « formation continue » en date du 1^{er} janvier 2017.

révolus ne sont pas déductibles dans la mesure où le contribuable n'est pas titulaire d'un diplôme de degré secondaire II.

Exemples:

- *Un mécanicien sur automobiles sans diplôme âgé de plus de 20 ans a le droit de déduire de ses revenus imposables, jusqu'à concurrence de 12 000 francs par période fiscale, les frais qu'il paye pour suivre des cours approfondis en matière de réparation de véhicules d'une certaine marque. Par contre, s'il décidait, à l'âge de 30 ans, de rattraper son apprentissage, il n'aurait pas le droit de porter en déduction les frais liés à cette formation.*
- *Une étudiante exerce une activité lucrative à temps partiel pour financer ses études universitaires. Elle assume personnellement les taxes d'inscription semestrielles et paye elle-même les livres pour ses études. Ses parents la soutiennent en lui versant mensuellement un montant couvrant ses frais d'entretien. Cette étudiante a le droit de déduire de ses revenus, jusqu'à concurrence du montant maximal, les dépenses liées à ses études (par ex. les taxes d'inscription semestrielles et les coûts d'acquisition des livres) à titre de frais de formation et de formation continue. Les parents n'ont quant à eux pas le droit de porter en déduction les frais de formation et de formation continue de leur fille. En revanche, ils peuvent demander la déduction pour enfant ou pour personne à charge.*
- *Une personne âgée de 16 ans qui poursuit un apprentissage de commerce (dont la durée est généralement de trois ans) au sein d'une banque internationale n'a pas le droit de porter en déduction les frais liés à un séjour linguistique en Angleterre qu'elle a effectué durant ses vacances d'été entre la deuxième et la troisième année d'apprentissage. Cependant, si elle fait le même séjour linguistique à l'issue de son apprentissage, elle a le droit de déduire les frais de ce séjour – dans la mesure où il s'agit d'un séjour à des fins professionnelles – et ce, même si elle n'a pas atteint l'âge de 20 ans.*

4.2 Déduction générale

La déduction des frais de formation et de formation continue au sens de l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD, constitue une déduction générale permettant de prendre en compte, jusqu'à concurrence de 12 000 francs, les frais que le contribuable a effectivement payés. Il ne s'agit pas d'une déduction forfaitaire. En ce qui concerne les époux vivant en ménage commun et les partenaires enregistrés, cette déduction est accordée pour chacun des deux époux ou pour chacun des deux partenaires enregistrés. Conformément à cette conception légale, il est possible de faire valoir la déduction indépendamment de l'existence de revenus d'une activité lucrative. En d'autres termes, la déduction peut aussi être prise en compte si aucun revenu provenant d'une activité lucrative n'a été réalisé durant la période fiscale concernée. En outre, il convient de signaler que 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 ; ordonnance sur les frais professionnels) n'est pas directement applicable dans ce contexte. De même, lorsque la durée de l'assujettissement est inférieure à une année, les frais de formation et de formation continue effectifs peuvent également être portés en déduction jusqu'à concurrence de 12 000 francs. Les frais effectifs ne sont pas à annualiser pour la détermination du revenu déterminant pour le taux de l'impôt.

Le contribuable n'a toutefois le droit de porter en déduction que les frais qu'il doit lui-même supporter pour suivre sa formation ou sa formation continue à des fins professionnelles.

4.3 Plafond de la déduction

Le montant de la déduction est limité à 12 000 francs par période fiscale (cf. art. 33, al. 1, let. j, LIFD).

Chaque contribuable a le droit de porter en déduction, jusqu'à concurrence du montant maximal,

les frais de formation et de formation continue qu'il supporte lui-même durant la période fiscale concernée. Chacun des deux époux ou chacun des deux partenaires enregistrés a le droit de faire valoir cette déduction individuellement jusqu'à concurrence du plafond de 12 000 francs. La limitation des frais déductibles ne concerne pas les frais relatifs à une formation précise, mais l'ensemble des frais de formation et de formation continue payés durant la période fiscale.

Les éventuels autres frais qui concernent directement ou indirectement la formation (notamment les frais liés aux trajets entre le domicile ou le lieu de travail et le lieu de la formation continue) ne peuvent être portés en déduction que dans la limite du plafond annuel de la déduction, dans la mesure où ces coûts s'avèrent effectivement nécessaires. Les frais «non nécessaires» s'apparentent à des frais de maintien du train de vie privée et ne donnent donc pas droit à la déduction. Le cas échéant, il sera procédé à une répartition des frais dont la déduction a été demandée.

4.4 Formation et formation continue à des fins professionnelles après l'obtention d'un diplôme de degré secondaire II

La formation et la formation continue à des fins professionnelles visent, par un apprentissage organisé, à mettre à jour, à approfondir ou à compléter des compétences professionnelles, ou à acquérir de nouvelles compétences professionnelles et ainsi à encourager la flexibilité professionnelle. Le fait que le contribuable suive la formation ou la formation continue à des fins professionnelles dans l'intention d'exercer une activité lucrative indépendante ou dans l'intention d'exercer une activité lucrative dépendante n'est pas déterminant. N'est pas non plus déterminant le fait de savoir si la formation ou la formation continue à des fins professionnelles est en lien direct avec la réalisation du revenu actuel de l'activité lucrative. Cependant, pour que le critère de la finalité professionnelle exigé par la LIFD soit réalisé, le cours de formation ou de formation continue doit répondre à un certain niveau de qualité en matière pédagogique et méthodologique.

Il n'est pas nécessaire que le cours de formation soit achevé pour que les frais de formation ou de formation continue à des fins professionnelles donnent droit à la déduction. Lorsque les conditions pour admettre la finalité professionnelle sont réunies, il suffit que le contribuable ait supporté des frais.

Sont notamment considérés comme des formations ou des formations continues à des fins professionnelles les cours, séminaires, congrès et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique qui ont un rapport direct avec la profession actuelle exercée ou qui sont suivis dans l'intention d'exercer une certaine profession à l'avenir.

4.5 Formation et formation continue à des fins non professionnelles

On considère qu'une formation ou une formation continue ont une finalité professionnelle lorsque leur objectif principal est la transmission de connaissances professionnelles au sens du ch. 4.4. Il s'agit donc de faire une distinction entre les formations et les formations continues à des fins professionnelles, d'un côté, et les formations dont le but principal n'est pas la transmission de connaissances professionnelles, de l'autre.

4.5.1 Prestations de conseil, orientation professionnelle, orientation scolaire, conseil en gestion de carrière, coaching, training (entraînement)

Contrairement à la formation et à la formation continue à des fins professionnelles, la prestation de conseil ne se limite pas à chercher à transmettre du savoir. L'objectif principal est plutôt de trouver une solution à un problème concret. Souvent, la prestation de conseil se compose tout à la fois d'éléments de formation et d'éléments de conseil. Pour déterminer si l'on a affaire à une prestation de formation ou de conseil, on se fonde sur le contrat. Si le caractère de conseil prédomine, les coûts de la prestation ne peuvent pas être considérés comme des frais de formation ou de formation continue à des fins professionnelles au sens de l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD.

On a notamment affaire à une prestation de conseil ne revêtant pas les caractéristiques d'une formation ou d'une formation continue à des fins professionnelles lorsque l'énoncé du contrat se réfère spécifiquement au mandant, se fonde sur une analyse préalable de la situation du mandant et consiste à élaborer (voire à mettre en œuvre) des solutions concrètes.

C'est pourquoi l'orientation professionnelle, l'orientation scolaire, le conseil en gestion de carrière, le coaching et le training (l'entraînement) ne constituent pas, en général, des activités de formation ou de formation continue à des fins professionnelles.

4.5.2 Événements relevant du divertissement, de l'acquisition d'expérience, du social, du sport et des loisirs

Même s'ils contiennent certains éléments (mineurs) de formation, les événements relevant du divertissement, du récréatif, du loisir, du social ou de la détente, ainsi que l'exercice en commun d'une activité, le sport etc. ne constituent pas des activités de formation ou de formation continue à des fins professionnelles au sens de l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD.

À titre d'exemples, on peut citer:

Les cours, exposés, conférences, séminaires, symposiums, congrès, ateliers et autres événements qui relèvent essentiellement du loisir, comme les cours de travaux manuels, de jardinage, d'artisanat, d'astrologie, de Feng-Shui, de dégustation de vin, de rafting, les vacances actives (peinture, équitation, randonnée, etc.), les tours guidés en montagne, à ski ou à vélo, les activités destinées à renforcer l'esprit d'équipe, les cours de saut en parachute, de plongée, de sport (tennis, karaté, équitation, plongée, etc.), les baptêmes de l'air, les cours de gymnastique, d'aérobic, de *body pump*, de (*nordic*) *walking*, de yoga, de bodybuilding, de musculation, etc., mais aussi les cours de conduite, de premiers secours, de sauveteur ou de réanimation, etc., ainsi que tous les cours de sport ne servant pas en premier lieu à la formation, mais surtout à la santé, à l'entraînement, à la dépense physique, à se mettre en mouvement et, enfin, les cours d'instruction ciblés sur les loisirs, etc.

4.6 Déductions possibles pour les employeurs et les indépendants

En vertu des art. 27, al. 2, let. e, et 59, al. 1, let. e, LIFD, les employeurs peuvent déduire les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles qu'ils ont acquittés pour leur personnel. Les employeurs qui supportent les frais de formation et de formation continue internes pour leur propre personnel, peuvent aussi faire valoir ceux-ci sur le plan fiscal conformément à la réglementation ordinaire. Il en va de même en principe des prestations que le nouvel employeur effectue, au moment de l'engagement, pour les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles du contribuable, lesquelles sont déjà terminées. Si les frais d'une formation ou formation continue ne sont pas qualifiés de frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles pour le contribuable, ils peuvent néanmoins constituer des dépenses justifiées par l'usage commercial pour l'employeur. La qualification et le redressement des avantages appréciables en argent octroyés à des proches demeurent réservés.

Les employeurs qui supportent les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles de leur propre personnel, doivent – lorsque la facture est libellée au nom de l'employé – attester les coûts pris en charge dans le certificat de salaire sous chiffre 13.3. Si la facture est libellée au nom de l'employeur, les frais pris en charges n'ont pas à être attestés dans le certificat de salaire. Les employeurs qui réalisent et financent les formations et formations continues internes pour leur propre personnel, n'ont pas à attester les dépenses encourues en question dans l'attestation de salaire.

Conformément à l'art. 27, al. 1, LIFD, les contribuables indépendants peuvent également déduire leurs propres frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles – dans la mesure où ces frais sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel – pour l'année concernée.

En vertu de l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD, les contribuables indépendants peuvent en outre déduire les autres frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles qu'ils ont pris en charge.

4.7 Frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles acquittés par l'employeur

En principe, les prestations appréciables en argent que l'employeur fournit à son employé constituent, en vertu de l'art. 17, al. 1, LIFD, des revenus imposables:

«Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports 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, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.»

Il existe cependant une exception pour les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles supportés par l'employeur, qui ne constituent pas, en vertu de l'art. 17, al. 1^{bis}, LIFD, des revenus imposables pour l'employé:

«Quel que soit leur montant, les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés par l'employeur, frais de reconversion compris, ne constituent pas des avantages appréciables en argent au sens de l'al. 1.»

4.7.1 Paiements au titre de la formation ou de la formation continue à des fins professionnelles versés par l'employeur à l'employé ou directement à l'institut de formation

En vertu de l'art. 17, al. 1^{bis}, LIFD, les prestations versées par l'employeur ne constituent pas des revenus imposables lorsque leur rapport avec une formation ou une formation continue de l'employé à des fins professionnelles est clairement démontré. Tel est le cas indépendamment du fait que l'employeur verse la prestation à son employé ou à l'institut de formation.

Si la facture est établie au nom de l'employé, l'employeur doit le mentionner dans le certificat de salaire, au ch. 13.3 (cf. ch. 4.6).

4.7.2 Remboursement par l'employé de frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés initialement par l'employeur

Lorsqu'un employé doit rembourser l'ensemble ou une partie des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés initialement par son employeur (par ex. en application de la clause de remboursement prévue dans l'accord sur la formation dans le cas où l'employé change de poste avant l'échéance prévue par l'accord), il a le droit de faire valoir la déduction prévue par l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD au moment du remboursement. Si l'employeur a assumé les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles durant plusieurs années civiles, l'employé a le droit de faire valoir la déduction susmentionnée selon l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD dans l'année de remboursement et à concurrence de 12 000 francs au plus par année civile dans laquelle lesdits frais se sont produits.

4.7.3 Paiement par l'employeur de frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés initialement par l'employé

En vertu de l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD, l'employé a le droit de porter en déduction, au moment du

paiement, les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles qu'il a lui-même assumés.

Lorsque l'employeur rembourse, dans le courant d'une période fiscale ultérieure, l'ensemble ou une partie des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles que l'employé a initialement assumés et déjà portés en déduction, l'employé n'aura finalement pas assumé les frais correspondants de sa formation. En vertu de l'art. 17, al. 1^{bis}, LIFD, en relation avec l'art. 33, al. 1, let. j, LIFD, les frais de formation et de formation continue à titre professionnel que l'employé a portés en déduction lors d'une année fiscale antérieure et que l'employeur lui a remboursés ultérieurement doivent être ajoutés au revenu imposable de l'employé pour l'année au cours de laquelle le remboursement a eu lieu, conformément aux dispositions de l'art. 16, al. 1, LIFD (exemple 1). Les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles qui n'ont pas pu être déduits en raison du plafond de 12 000 francs durant la (ou les) période(s) fiscale(s) antérieure(s), peuvent être pris en compte (exemple 2).

Si l'employé se voit rembourser une somme inférieure aux frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles qu'il a portés en déduction lors de la période fiscale précédente ou lors de plusieurs périodes fiscales antérieures, seul un montant correspondant à celui du remboursement est ajouté à son revenu imposable (exemple 3).

L'employeur doit mentionner les remboursements dans le certificat de salaire, au ch. 13.3 (contributions à la formation continue), au titre de contributions de l'employeur aux frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles.

Exemples:

Exemple 1	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	
Employé					
Frais supportés	12 000	10 000	8 000		
Déduction	12 000	10 000	8 000		30 000 * imposable art. 16, al. 1, LIFD
Employeur				paiement 30 000	

* L'employé doit ajouter 30 000 francs à son revenu imposable au sens de l'art. 16, al. 1, LIFD, car il n'assume pas (plus) lui-même les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles à concurrence de ce montant.

Exemple 2	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	
Employé					
Frais supportés	20 000	10 000	8 000		
Déduction	12 000 (8 000)	10 000	8 000		19 000 * (27 000 - 8 000) imposable art. 16, al. 1, LIFD
Employeur				paiement 27 000	

* L'employé doit ajouter 19 000 francs (27 000 fr. que l'employé n'assume plus lui-même, moins 8000 fr. assumés par lui-même mais qu'il n'a pas encore portés en déduction) à son revenu imposable au sens de l'art. 16, al. 1, LIFD, car il n'assume pas (plus) lui-même les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles à concurrence de ce montant.

Exemple 3	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	
Employé					
Frais supportés	12 000	10 000	8 000		
Déduction	12 000	10 000	8 000		20 000 * imposable art. 16, al. 1, LIFD
Employeur				paiement 20 000	

* L'employé doit ajouter 20 000 francs (30 000 fr. de frais assumés par l'employé lui-même, moins les 10 000 fr. que l'employeur ne lui rembourse pas) à son revenu imposable au sens de l'art. 16, al. 1, LIFD, car il n'assume pas (plus) lui-même les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles à concurrence de ce montant.

4.8 Montants que le nouvel employeur rembourse à l'employé lors de son engagement pour les frais déjà acquittés de formation et de formation continue à des fins professionnelles

Les montants que le nouvel employeur rembourse à l'employé, au moment de son entrée en service, pour les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles déjà terminées, constituent en principe des revenus imposables au sens de l'art. 17, al. 1, LIFD. Cette règle s'applique indépendamment du fait que le nouvel employeur rembourse des frais que l'employé a lui-même assumés ou qu'il compense des frais que l'employé a dû rembourser en application d'une obligation découlant d'une clause contractuelle relative à la formation. Les explications du chiffre 4.7.3 s'appliquent par analogie aux prestations du nouvel employeur pour les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles encore en cours.

4.9 Paiements du Secrétariat d'Etat à la formation, à la recherche et à l'innovation (SEFRI) en relation avec le financement de cours préparatoires aux examens fédéraux

Après le 1^{er} janvier 2018, la Confédération peut contribuer aux frais des diplômées et diplômés qui préparent les examens professionnels fédéraux ou les examens professionnels fédéraux supérieurs pour autant que les conditions requises soient remplies. Les paiements en question du SEFRI constituent pour le participant au cours un revenu imposable en vertu de l'art. 16 al. 1 LIFD. Le SEFRI informe les autorités fiscales cantonales du montant des contributions octroyées.

5 Personnes imposées à la source

Les personnes imposées à la source peuvent faire valoir la déduction pour les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles en demandant une rectification de l'impôt à la source (dans la mesure où les conditions correspondantes sont réalisées).

La demande de rectification doit être déposée auprès de l'autorité fiscale cantonale compétente jusqu'au 31 mars de l'année suivante (cf. art. 137, LIFD).