

FR_GERICHTE 607 2014 29 vom 5. August 2015

FR Kantonsgericht, 2015-08-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2014_29

FR: FR_GERICHTE 607 2014 29 du 5 août 2015

IT: FR_GERICHTE 607 2014 29 del 5 agosto 2015

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Déposé le 18 octobre 2014 contre une décision sur réclamation du 18 septembre 2014, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

E. 2

a) Peuvent être déduits du revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante notamment les « autres frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Selon l'art. 26 al.1 let. d LIFD, sont également déductibles les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 34 let. b LIFD). L'ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (RS 642.118.1) reprend les mêmes règles à son art. 8. La circulaire no 26 du 22 septembre 1995 de l'Administration fédérale des contributions concernant la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (Archives 64 p. 701ss) énonce quant à elle que les frais de perfectionnement professionnel sont 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). b) 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 (ZEHNDER, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 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 (RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., 1998, p. 378; KNÜSEL in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2e éd., 2008, art. 26 n. 8 s.; LOCHER, in Kommentar zum DBG, 2001, ad art. 26 n. 60 ss ainsi que 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. Ne sont pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, entre autres dépenses, les frais d'obtention d'un diplôme de troisième cycle tel un MBA ou tout autre diplôme postgrade (ECKERT in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 26 n. 45 et 53).

Toutefois, une partie de la doctrine est d'avis qu'un même cursus dans des branches professionnelles identiques – et notamment dans le cas de cours suivis en vue de l'obtention d'un LL.M ou d'un MBA – peut représenter 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 (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). c) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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 cela 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. En revanche, ne sont 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) qui ne sont pas déductibles (arrêts TF 2A.130/2002 du 8 août 2002 consid. 4.1, 2A.623/2004 du 6 juillet 2007 consid. 2.2, 2C.1073/2013 du 25 juin 2014 consid. 2.2.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral a examiné à plusieurs reprises le sort des frais engagés pour l'obtention d'un Master of

Business Administration (MBA). Dans un arrêt du 18 décembre 2003, il a refusé la déduction des frais pour une formation en cours d'emploi d'un contribuable qui,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 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 "sur le tas" ("learning by doing on the job"), qui avait en outre conduit l'intéressé à un changement d'emploi (arrêt TF 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 consid. 2.3 et 2.4 in StE 2004 B 22.3 n° 77). Dans un arrêt du 6 juillet 2005, le Tribunal fédéral a aussi refusé la déduction des frais d'obtention d'un MBA en cours d'emploi à un économiste d'entreprise ESCEA issu d'une école supérieure de cadres pour l'économie et l'administration, considérant qu'il s'agissait d'un titre qui attestait d'une formation professionnelle propre, était reconnu et honoré sur le marché du travail et améliorait 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 TF 2A.623/2004 du 6 juillet 2005 consid. 3.2 in StE 2006 B 22.3 n° 86). Dans un arrêt du 28 avril 2006, la déduction des frais d'obtention d'un Executive MBA en cours d'emploi a été refusée à un économiste d'entreprise ESCEA (arrêt TF 2A.424/2005 du 28 avril 2006 in RtiD 2006 II p. 524). Par la suite, dans son arrêt 2C_750/2009 du 26 mai 2010, le Tribunal fédéral s'en est tenu à cette pratique, en précisant que seule la nature de la formation était déterminante, la simple dénomination MBA ne suffisant pas encore pour exclure la déduction de ces frais. Dans dans la ligne des principes susmentionnés, par arrêt 2C_1073/2013 du 25 juin 2014, le Tribunal fédéral a ensuite considéré qu'un juriste au bénéfice d'une licence universitaire et d'une expérience professionnelle de plusieurs années dans le domaine de la fiscalité, en particulier en droit fiscal international, pouvait déduire au titre de frais de perfectionnement professionnel les coûts liés à une formation postgrade universitaire de troisième cycle aboutissant à la délivrance d'un « Master of Advanced Studies (MAS) », portant précisément sur les matières utilisées et pratiquées quotidiennement dans le cadre professionnel. Tout en rappelant le principe selon lequel les frais d'une formation spécialisée débouchant sur la délivrance d'un master constituant la suite logique d'une première formation universitaire ne sont pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, il a confirmé la nécessité de prendre en compte dans chaque cas la situation personnelle du contribuable, sa formation initiale, l'état de ses connaissances actuelles, son cursus professionnel, son activité professionnelle actuelle, le contenu de la formation en cause ainsi que la position professionnelle postérieure à la formation. Enfin, dans d'autres arrêts, parmi lesquels celui rendu le 16 février 2015, dans la cause 2C_666/2014 concernant un conseiller en prévoyance qui travaillait dans une compagnie d'assurance et qui suivait des études menant à un MAS in Financial Consulting, le Tribunal fédéral a une fois de plus confirmé le principe selon lequel les frais liés à une deuxième formation ou à une formation complémentaire ne sont pas déductibles, même si cette formation est suivie en cours d'emploi. Le fait qu'il s'agisse d'une formation orientée sur la pratique, par exemple dans une haute école spécialisée, n'y change rien. d) La Cour fiscale s'est fondée sur la jurisprudence fédérale pour se prononcer sur le cas d'un ingénieur en électricité employé auprès d'une société de télécommunications dont elle a refusé la déduction des frais de cours pour l'obtention d'un MBA (arrêt TA FR 04 135/136 du 16 décembre 2006), de même que dans une affaire concernant un ingénieur qui suivait une formation EMBA / HES en cours d'emploi (arrêt TC FR 604 2008 153/154 du 27 mars 2009). Elle a rejeté le recours d'un travailleur social qui suivait une formation en cours d'emploi en vue de l'obtention d'un

MPA (Master of Advanced Studies in Public Administration) de l'IDHEAP (Institut des hautes Ecoles en Administration Publique) (arrêt TC FR 607 2008 32/33 du 30 mars 2009). Elle a également rejeté le recours d'un ingénieur qui suivait une formation EMBA en cours d'emploi dont les frais n'ont pas été admis en

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 déduction (arrêt TC FR 604 2008 142/143 du 8 mai 2009). Par la suite, elle a encore confirmé le refus de déduction des frais de cours en management intégré suivis par l'épouse d'un exploitant agricole en vue de l'obtention d'un MBA auprès de la "Berner Fachhochschule" (arrêt TA FR 604 2008 87/88 du 26 juin 2009). Récemment, la Cour fiscale a confirmé sa jurisprudence dans le cas d'un électricien agent technico-commercial qui a terminé un diplôme d'économie d'entreprise HF à la HSO Wirtschaftsschule Schweiz (arrêt TC 604 2014 64 du 5 mai 2015). Elle a jugé dans cette affaire que cette filière conduisait à une meilleure position professionnelle et augmentait considérablement la valeur du recourant sur le marché par rapport à sa formation précédente. En effet, cette formation ne sert pas seulement à renforcer la position au sein de la profession acquise (électricien et agent technico-commercial), mais elle promet une véritable ascension professionnelle. Selon la jurisprudence constante, les dépenses de frais de perfectionnement qui servent à une ascension explicite par rapport à l'ancien travail ne sont pas des frais de perfectionnement et ils ne sont donc pas déductibles. Enfin, dans un arrêt 604 2012 129 du 8 juillet 2013, tout en relevant qu'il s'agissait d'un cas limite, la Cour fiscale a considéré que les frais liés à un CAS de Business Engineer et à un EMBA en management et leadership accompli en 2011/2012 par une cadre d'entreprise alors qu'elle exerçait la fonction de consumer service manager constituaient des frais de perfectionnement déductibles. Elle a en particulier fondé sa position sur le constat que ces formations postgrades avaient été accomplies alors que l'intéressée occupait depuis plusieurs années des positions de cadre avec des salaires conséquents, que le contenu des formations était en lien direct avec l'activité exercée depuis plusieurs années, que ce contenu correspondait à un approfondissement et un élargissement des connaissances déjà acquises dans la profession et que la formation n'a pas conduit à une augmentation importante de sa rémunération. e) A plusieurs occasions, la Cour fiscale a par ailleurs relevé que la délimitation entre frais de formation et de perfectionnement n'est pas toujours aisée, que la qualification de ces frais semble bien donner lieu à des pratiques divergentes entre les cantons et 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. Elle a toutefois considéré que le juge est lié par la législation en vigueur telle qu'elle est interprétée par le Tribunal fédéral et qu'il ne lui appartient pas de faire de la politique fiscale au-delà d'une marge d'interprétation ou d'appréciation laissée ouverte par les dispositions applicables. Ce principe demeure toujours valable pour la période concernée par la présente procédure et n'est en particulier pas remis en question par l'entrée en vigueur prochaine, le 1er janvier 2016, des dispositions plus favorables prévues par la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (voir arrêts TC FR 604 2008 142/143 du 8 mai 2009, 604 2010 131 du

E. 7

a) En droit cantonal également, peuvent être déduits du revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante notamment les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (art. 27 al. 1 let. d LICD et 9

al. 1 2ème phr. de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID, RS 642.14). Ne sont pas déductibles en revanche les frais de formation proprement dits (art. 35 let. b LICD). L'art. 7 de l'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2001 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (RSF 631.411) reprend cette réglementation en précisant que les frais de perfectionnement déductibles comprennent les dépenses qui servent à consolider une situation acquise dans le cadre de la profession (p. ex. examen de maîtrise, examen professionnel supérieur) et également celles qui servent à conserver et à élargir des connaissances professionnelles non spécifiques (p. ex. cours de langues), à condition qu'elles aient un rapport avec la profession et qu'elles ne servent pas uniquement des intérêts personnels. Entrent également en considération les frais de cours, livres, matériel et frais de transport, à l'exclusion des frais de nourriture et de logement. Les frais de pure formation professionnelle ne sont par contre pas déductibles. b) Les règles de droit cantonal applicables en l'espèce ont un contenu similaire aux règles de droit fédéral présentées ci-dessus et doivent être interprétées dans le même sens. Il en résulte que, pour le calcul de l'impôt cantonal également, les dépenses engagées par le recourant pour l'obtention d'un EMBA doivent être considérées comme des frais de formation non déductibles. Le recours sera dès lors rejeté sur ce point. c) Quant au grief de violation du principe d'égalité de traitement, le raisonnement développé pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 4) peut être repris pour l'impôt cantonal, ce qui entraîne le rejet du recours sous cet angle également.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10

E. 8

a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2014 29)

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