

VD_OMNI FI.1997.0152 vom 25. August 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0152

FR: VD_OMNI FI.1997.0152 du 25 août 2006

IT: VD_OMNI FI.1997.0152 del 25 agosto 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt de Lausanne-District | Des frais de perfectionnement engagés dans le cadre d'une profession déjà acquise et exercée afin de maintenir les connaissances actuelles peuvent être déduits du revenu imposable. Cela n'est pas le cas des frais de formation entrepris en vue d'obtenir à l'avenir une meilleure situation professionnelle ou de pouvoir exercer une autre profession et qui de ce fait n'ont pas de rapport direct et immédiat avec l'activité actuelle du contribuable. En l'espèce, les frais engagés pour l'obtention d'un Master of Laws, suite à une année d'étude aux Etats-Unis, ne sont pas déductibles du revenu d'un contribuable exerçant comme avocat. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Formé par acte écrit dans le délai de trente jours prévu par l'art. 104 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (aLI), applicable à la présente cause, et par l'art. 140 de loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), les recours des 21 octobre et 20 novembre 1997 sont recevables en la forme.

E. 2

L'objet du litige consiste à déterminer si les recourants peuvent ou non déduire de leurs revenus les frais qu'ils ont engagés pour l'obtention d'un Master of Laws, tant en matière d'impôt cantonal et communal que fédéral. a) En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 23 let. a aLI prévoit que sont déductibles du revenu les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu. En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 26 al. 1 let. d LIFD dispose que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits du revenu. L'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 précise à son art. 8 que seuls sont déductibles les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable. En revanche, les frais de formation proprement dits (art. 34 let. b LIFD) ne sont pas déductibles. La pratique en matière d'impôt communal et cantonal suit la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct. Les deux recours peuvent ainsi être traités par une seule et même argumentation. c) Selon la circulaire n° 26 de l'AFC du 22 septembre 1995, applicable à la période fiscale 1995-1996, sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, les frais de formation qui sont indispensables pour acquérir les capacités et connaissances nécessaires à l'exercice d'une profession, par exemple l'apprentissage, l'école de commerce, la maturité, les études, etc., ne sont pas déductibles. Sont par contre déductibles 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. En font partie les frais pour rafraîchir ou revoir des notions déjà apprises (par exemple, les cours de répétition ou de perfectionnement propres à la branche, les séminaires, congrès, etc.). De plus, les frais pour cours de langues et examens peuvent entrer dans cette catégorie (cf. ATF Archives 57, 645 et 62, 403). Sont également déductibles, comme auparavant, les dépenses consacrées au perfectionnement lorsqu'il s'agit de s'adapter à l'évolution de la profession apprise et exercée; par exemple un employé de commerce devient comptable/expert comptable diplômé, un peintre en bâtiment fait sa maîtrise. Jusqu'en 1987, seuls des arrêts cantonaux avaient été rendus sur la question litigieuse (Arch. 22, p. 386; Arch. 23, p. 31; Arch. 23, p. 164). La Commission du Canton de Genève avait jugé que le coût d'une thèse de doctorat constituait certes un investissement pour créer une source de revenu, mais qu'il ne pouvait être déductible, car il ne s'agissait pas d'une dépense directe en vue d'obtenir un revenu imposable (Arch. 22, p. 386). Selon la Commission de recours du Canton de Lucerne, ne constituent pas des frais déductibles les dépenses consenties pour des cours destinés à donner au contribuable les aptitudes nécessaires à l'obtention d'un poste pour lequel est exigée une formation supérieure à celle que possède le contribuable (Arch. 23, p. 31). En 1987, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer pour la première fois sur cette notion (ATF 113 Ib 114, RDAF 1990, p. 113). Selon les juges fédéraux, la question de savoir quand un perfectionnement de la formation est nécessaire ne saurait être totalement dissociée de la pratique en vigueur pour les personnes qui exercent une activité indépendante. En effet, le législateur avait précisément introduit l'art. 22 bis lettre c AIFD (actuellement l'art. 26 al.1 lettre d LIFD) pour accorder aux travailleurs dépendants un statut analogue à celui des personnes exerçant une activité lucrative indépendante. Or, dans le cadre d'une exploitation, les frais d'acquisition sont nécessaires lorsqu'ils sont autorisés par l'usage commercial, c'est-à-dire lorsque les dépenses sont, du point de vue de l'économie de l'entreprise, en relation immédiate et directe avec le revenu acquis. En revanche, peu importe que l'exploitation ait pu se passer d'une dépense litigieuse dont on pouvait se demander si elle était conforme à une gestion rationnelle et rentable. Cette solution se justifie d'autant plus que le contribuable n'est pas imposé sur le revenu qu'il aurait pu réaliser, mais sur son revenu effectif. Par conséquent, selon les juges fédéraux, la notion de frais de perfectionnement doit être interprétée dans un sens large. Ainsi, tous les frais de perfectionnement qui ont un rapport objectif avec la profession du contribuable et dont on ne peut exiger qu'il y renonce doivent pouvoir être déduits. 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. 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. Le lien de cause à effet immédiat avec la profession actuelle n'existe ainsi que si le perfectionnement se rapporte à des connaissances utiles à l'exercice de la profession. Concernant la nécessité d'un lien de causalité temporel, les juges fédéraux ont 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, aucune base légale ou motif objectif, ne justifient d'opérer une distinction entre un cours de perfectionnement acquis en marge de l'activité professionnelle (cours du soir, cours de week-end) et celui

pour lequel le contribuable prend un congé non payé ou qu'il suit entre deux emplois dans la même profession. Toutefois, les juges fédéraux rappellent que selon une opinion unanime de la doctrine, seuls des frais de perfectionnement faits 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 dans le futur qui, de ce fait, n'a pas de relation avec l'activité actuelle du contribuable (dans le même sens, Tribunal administratif de l'Etat de Fribourg, arrêt du 4 avril 1997 in StE 1997 B 27.6 Nr. 13). Les frais de formations proprement dits au sens de l'art. 34 let. b LIFD ne sauraient être pris en compte à titre de déduction des frais d'acquisition du revenu. 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 (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 118 et références). Le Tribunal fédéral a rendu plusieurs arrêts dans ce sens notamment concernant les frais de formation pour l'obtention d'un MBA (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 6 juillet 2005 in StE 2006 B 22.3; du 3 novembre 2005 in StE 2006 B. 22.3 et arrêts cités). En effet, les dépenses ne visant pas à obtenir un revenu déterminé mais qui sont simplement occasionnées pour obtenir ou 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 (ATF 124 II 29, RDAF 1999 II 113 consid. 3d, cf. ég. ATF du 17 octobre 2005 dans la cause 2A.182/2005 et RDAF 2005 II 514).

E. 3

En l'espèce, le recourant est licencié et docteur en droit de l'Université de Lausanne. Le 2 novembre 1993, il a obtenu son brevet d'avocat dans le canton de Vaud. Après avoir exercé le barreau durant quelques mois, il a expliqué à l'office de taxation que, de août 1994 à juin 1995, il complétait sa formation professionnelle par une année d'études postgraduées à l'Université du Michigan aux Etats-Unis en vue d'obtenir le diplôme de Master of Laws (lettre du recourant du 12 août 1994 adressée à la Commission d'impôt de Lausanne-district). Cette formation effectuée sur une année et ayant abouti à l'obtention d'un diplôme universitaire de 3^{ème} cycle ne peut être considérée comme en rapport direct et immédiat avec la profession actuelle du contribuable au sens de la jurisprudence fédérale précitée. Les arguments du recourant selon lesquels il est indispensable de suivre une formation en droit anglo-saxon pour se spécialiser en droit des affaires et pour maintenir ses chances professionnelles ne sont en l'espèce pas déterminants. Il ne faut pas perdre de vue que 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. Comme le décrit le recourant, il a acquis durant l'année de cours suivis auprès de l'Université du Michigan des connaissances supplémentaires qui lui ont permis de se perfectionner en droit des affaires et d'être à même de conseiller une clientèle étrangère anglophone. Cette formation doit ainsi être considérée comme une formation proprement dite ayant servi à l'acquisition de connaissances supplémentaires et non seulement à actualiser et approfondir les connaissances actuelles. Ceci d'autant plus que grâce à cette formation complémentaire, le recourant a reçu un titre qui est reconnu et honoré sur le marché du travail et qui a pour effet d'améliorer ses perspectives de carrière. Le Master of Laws obtenu par le recourant constitue un investissement pour le futur, qui complète la

formation de base; il ne peut à ce titre pas être considéré comme un perfectionnement dans le cadre d'une profession déjà acquise dans la mesure où, par cette formation, le recourant, qui exerce comme avocat, entend justement se spécialiser. Cette spécialisation en droit des affaires est un complément à la formation de base qui correspond bien à une nouvelle formation. En effet, le recourant pouvait, à l'instar de nombreux autres avocats, exercer sa profession sans avoir obtenu un Master of Laws, comme il l'admet d'ailleurs lui-même. Il n'y a dès lors pas de lien causal immédiat entre la formation suivie et l'activité professionnelle. Au demeurant, le fait que l'obtention du titre ait lieu après une période d'étude d'une année, exigeant ainsi un investissement en temps élevé, conforte le tribunal dans son appréciation. Le recourant qui a voulu se spécialiser en droit des affaires a suivi une formation complémentaire qui n'était pas objectivement liée à la profession apprise et exercée. Le diplôme obtenu n'a ainsi pas visé à assurer le maintien des connaissances actuelles, mais au contraire à lui faire acquérir de manière approfondie des connaissances supplémentaires afin d'être plus compétitif sur le marché de l'emploi, comme le retient à juste titre l'autorité intimée. Les frais invoqués ne peuvent ainsi pas être considérés comme des frais nécessaires à l'acquisition du revenu et ne peuvent pas être déduits du revenu imposable.

E. 4

La critique des recourants qui invoquent une violation de l'égalité de traitement avec les employés dont une telle formation en prises en charge par l'employeur et qui ne sont en général pas imposés comme faisant partie du revenu imposable est également sans fondement. En effet, une telle pratique, ainsi que le rappelle l'ACI, n'a également lieu que pour les frais qui doivent être considérés comme des frais de perfectionnement et non pour les frais de formation. Le fait qu'un contrôle soit difficile à effectuer par l'administration entre ce qui est frais de perfectionnement et frais de formation pour le cas de grandes sociétés n'est pas relevant en l'espèce. Il n'est d'autant plus nullement établi qu'une formation telle que celle suivie par le recourant soit financée par certains employeurs.

E. 5

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et les décisions querellées confirmées. Un émolument est mis solidairement à la charge des recourants qui succombent. Au vu de l'issue du recours, ils n'ont pas droit à l'allocation de dépens.