

VD_OMNI FI.2007.0140 vom 30. Juni 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-06-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0140

FR: VD_OMNI FI.2007.0140 du 30 juin 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0140 del 30 giugno 2008

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déductions des charges extraordinaires; distinction entre les frais de perfectionnement et les frais de formation. Les frais d'acquisition, par une juriste titulaire du brevet d'avocat, d'un titre de Master of Laws (LL.M), ne sont pas déductibles.

Erwägungen

E. 1

Selon l'art. 4 al. 1 de la loi cantonale sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA), dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal est compétente pour connaître du présent recours, cette Cour reprenant en cette matière les attributions de l'ancien Tribunal administratif.

E. 2

a) La contestation porte sur des charges extraordinaires supportées pendant les années 2001 et 2002, dont la requérante demande la déduction (cf. art. 275 al. 1 LI, en relation avec l'art. 218 LIFD). Selon l'art. 275 al. 2 let. c LI, sont considérés comme des charges extraordinaires les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels, dans la mesure où ils dépassent les frais déjà pris en compte. L'art. 218 al. 5 let. c LIFD a la même teneur. Ces dispositions s'appliquent à une période fiscale particulière (modification de l'imposition dans le temps, passage à la taxation annuelle - cf. notamment art. 41 et 218 LIFD, art. 271 ss LI). Toutefois, la possibilité de déduire du revenu provenant d'une activité lucrative dépendante les "frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée" est une règle générale, exprimée en droit fédéral à l'art. 26 al. 1 let. d LIFD (l'art. 26 LIFD concerne les frais professionnels déductibles). L'art. 30 al. 1 let. d LI a une teneur identique à celle de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD. L'art. 34 let. b LIFD précise que les "frais de formation professionnelle" ne peuvent pas être déduits des revenus imposables. L'art. 38 let. b LI a la même teneur. L'art. 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) définit les "dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu" qui sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables, en précisant qu'en font partie les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. Cette définition s'impose aux cantons (cf. ATF 133 II 287 consid. 2.2 p. 290). Il s'ensuit qu'en l'espèce, les dispositions du droit fédéral et du droit cantonal ont non seulement la même formulation, mais elles ont une portée identique. b) La distinction entre frais de perfectionnement ("Weiterbildungskosten"), d'une part, et frais de formation ("Ausbildungskosten"), d'autre part, est délicate. Ces notions coexistaient déjà dans l'ancienne réglementation de l'impôt pour la défense nationale et la doctrine relevait les difficultés d'interprétation (cf. notamment Jean-Marc Barilier, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers,

thèse Lausanne 1970 p. 99). La jurisprudence et une circulaire de l'Administration fédérale des contributions (circulaire AFC n° 26 du 22 septembre 1995) apportent les précisions suivantes: Selon la circulaire AFC n° 26 (ch. 3.1 et 3.2), les frais de formation sont ceux 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. Font en revanche partie des frais de perfectionnement ceux qui permettent 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 aussi partie les frais 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.). Sont également déductibles les dépenses permettant de s'adapter à l'évolution de la profession apprise et exercée (p. ex. employé de commerce devenant comptable ou expert-comptable diplômé, peintre en bâtiment obtenant la maîtrise fédérale). 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. Jean-Blaise Eckert, Commentaire romand/Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 46 ad art. 26). La jurisprudence, au niveau fédéral, a traité plusieurs cas de frais liés à l'obtention d'un diplôme post-grade. La doctrine note que le Tribunal fédéral a opté pour une interprétation restrictive de la notion de frais de perfectionnement (cf. Yves Noël, Commentaire romand/Impôt fédéral direct, n. 9 ad art. 34). Ont été ainsi jugés non déductibles les frais de spécialisation post-grade en psychiatrie d'un médecin (frais d'ascension professionnelle, pour une formation à part entière en vue de l'obtention d'un titre de portée autonome ; arrêt 2A.182/2005 du 17 octobre 2005 publié in Revue fiscale 2006 p. 41 [trad. RDAF 2006 II p. 133], cité par Eckert et Noël , op. cit.); les frais d'une formation post-grade en gestion (Master of Business Administration, MBA) pour des juristes, des mathématiciens ou des informaticiens (arrêt 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 publié in Revue fiscale 2004 p. 451, cité par Eckert et Noël , op. cit.); les frais d'obtention d'un MBA supportés par un employé de commerce avec un diplôme supplémentaire en économie d'entreprise (arrêt 2A.623/2004 du 6 juillet 2005 publié in StE 2006 B 22.3 n° 86); les frais d'obtention d'un MBA en "wealth management" supportés par un employé de banque avec un diplôme d'économiste d'entreprise (arrêt 2A.424/2005 du 28 avril 2006, publié in RtiD 2006 II p. 524. Le Tribunal administratif s'est référé à la jurisprudence fédérale dans une affaire récemment jugée (arrêt FI.1997.0152 du 25 août 2006). Il a considéré qu'un contribuable, docteur en droit et titulaire du brevet d'avocat, qui avait complété sa formation professionnelle par une année d'études à l'Université du Michigan aux Etats-Unis en vue d'obtenir un diplôme de Master of Laws (en abrégé: LL.M.), ne pouvait pas déduire de son revenu les frais de cette formation post-grade. Vu le caractère restrictif de la pratique administrative et de la jurisprudence, il a été proposé, au niveau parlementaire, d'étudier une modification de la LIFD et de la LHID pour permettre la déduction des frais de formation continue; cette proposition est en cours d'examen (motion du député au Conseil des Etats Eugen David déposée le 23 octobre 2003, transmise sous forme de postulat [objet

parlementaire n° 03.3565]; cf. également à ce sujet le commentaire de Michael Beusch concernant l'arrêt précité 2A.277/2003, in AJP/PJA 2005 p. 224 s.).

E. 3

a) Dans le cas particulier, la recourante fait valoir qu'elle exerçait auparavant une activité de juriste d'entreprise depuis de nombreuses années. Constatant qu'elle avait besoin de rafraîchir et d'approfondir ses connaissances de droit international privé et de droit européen utilisées journalièrement dans son travail, elle a suivi une année et demi de cours, le vendredi après-midi et samedi matin, tout en conservant son emploi. Ces deux matières, en particulier le droit européen, font actuellement partie d'une formation juridique de base, ce qui n'était pas le cas à l'époque où elle était devenue avocate. Elle considère qu'elle a ainsi pu se "mettre à niveau", par rapport aux gradués actuels des universités. Les cours dispensés dans la cadre du LL.M. s'inscrivent parfaitement dans les tâches de son poste actuel de travail, puisqu'elle s'occupe principalement de la conclusion de contrats internationaux et de l'émission de directives en droit européen internes à l'entreprise. Elle qualifie l'enseignement suivi à Zurich de cours de perfectionnement professionnel, qui concerne directement son activité actuelle, objectivement et temporellement. Elle n'a jamais cessé de travaillé dans le poste qu'elle occupe, son employeur a pris en charge une partie des frais de cette formation et, ensuite, elle n'a pas bénéficié d'une évolution salariale importante. Dans sa réponse, l'autorité intimée fait valoir que la formation, qui a duré deux ans et dont le coût total (non seulement la part supportée par la contribuable) est de 24'800 fr., ne consiste pas en un rafraîchissement des connaissances mais en une formation complémentaire poussée, permettant une spécialisation en droit des contrats et en arbitrage international. Le titre Master of Laws (LL.M.) a une certaine valeur sur le marché, ce que l'employeur reconnaît puisqu'il a demandé le remboursement de la part des frais de formation qu'il a lui-même prise en charge, dans l'hypothèse où la contribuable quitterait l'entreprise dans les deux ans suivant l'achèvement de la formation, ou encore si elle n'obtenait pas le diplôme; de ce point de vue, l'absence d'augmentation de salaire ou de promotion professionnelle ne serait pas un élément déterminant. L'ACI relève qu'elle a une pratique différente pour les LL.M. et les MBA, d'une part, et pour les diplômes d'expert fiscal ou d'expert comptable, d'autre part. Elle admet la déduction des frais dans le second cas, en se fondant sur une jurisprudence ancienne et en tenant compte du fait que l'enseignement dispensé est davantage axé sur la pratique et a un lien plus fort avec l'exercice de la profession de fiscaliste ou de comptable que d'autres enseignements à caractère plus académique. b) Dans le cas particulier, le titre Master of Laws ou LL.M. atteste de l'achèvement d'une véritable formation universitaire de troisième cycle (il ne s'agit pas d'un master qui, dans le système de Bologne, sanctionne la fin de l'enseignement universitaire de deuxième cycle, après le bachelor). Les effets d'une telle formation doivent être évalués de manière objective et à moyen ou long terme: même si, pour la recourante, l'obtention du LL.M. n'a pas débouché directement sur une promotion significative au sein de son entreprise, ce titre, ajouté à celui d'avocate, est propre à améliorer ses perspectives de carrière. Une telle formation post-grade n'est à l'évidence pas dispensée, par l'Université de Zurich, uniquement afin de permettre une "mise à niveau" en droit européen pour des juristes ayant obtenu leur licence à une époque où ce droit avait moins d'importance dans l'enseignement de deuxième cycle; au contraire, le titre LL.M., obtenu après deux ans de cours, démontre l'acquisition de connaissances nouvelles dans des domaines spécialisés du droit. Il s'ensuit que les principes dégagés par la jurisprudence fédérale et cantonale à propos des frais consentis pour l'obtention d'un titre MBA ou LL.M. (cf. supra, consid. 2b) sont pleinement applicables en

l'espèce. Les frais de formation supportés par la recourante ne peuvent donc pas être déduits de ses revenus imposables, conformément aux art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI. L'ACI, dans la décision attaquée, n'a donc pas violé les règles pertinentes du droit fiscal fédéral et cantonal.

E. 4

La recourante se plaint encore d'une inégalité de traitement, en se référant à la pratique applicable aux frais d'obtention des diplômes d'expert fiscal ou d'expert comptable (cf. supra, consid. 3a in fine). Cette pratique, qui selon l'ACI découle d'une ancienne jurisprudence, est mentionnée par la doctrine, avec la référence à un arrêt du Tribunal fédéral non publié (cf. Eckert, Commentaire romand, n. 52 ad art. 26). L'égalité de traitement, garantie à l'art. 8 Cst., ne s'oppose pas, en droit fiscal, à ce que le législateur et l'administration choisissent des solutions schématiques, si elles tiennent compte de différences objectives entre les situations à apprécier (cf. ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243). De ce point de vue, la solution consistant à appliquer le régime des frais de formation, et non pas celui des frais de perfectionnement, aux frais engagés pour l'obtention d'un MBA ou d'un LL.M. est empreinte d'un certain schématisme. Si une autre solution est appliquée pour l'obtention de diplômes différents, n'ayant pas les caractéristiques d'une formation post-grade de type universitaire, cela ne viole pas en soi l'égalité de traitement. Il faut aussi, de ce point de vue, considérer l'égalité entre tous les contribuables qui supportent des frais de formation continue, sans pouvoir les déduire de leurs revenus imposables; ne pas appliquer la solution restrictive, dans la présente espèce, pourrait être vu comme un avantage concédé à la recourante, par rapport aux autres contribuables qui paient des frais de formation en vue d'améliorer leurs perspectives professionnelles. C'est au législateur, et non pas au juge cantonal, qu'il appartient le cas échéant de revoir les critères de distinction entre frais déductibles et non déductibles; or un réexamen de la situation juridique est précisément en cours au niveau fédéral (cf. supra, consid. 2b in fine). En l'état du droit fédéral, la solution appliquée par l'ACI est non seulement conforme à la loi et à la jurisprudence; mais elle ne viole pas le principe d'égalité.

E. 5

Il s'ensuit que le recours, doit être rejeté. La recourante, qui succombe, doit supporter l'émolument judiciaire (art. 38 al. 1 et art. 55 al. 1 LJPA).

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