

VD_OMNI FI.2007.0143 vom 10. Juli 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-07-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0143

FR: VD_OMNI FI.2007.0143 du 10 juillet 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0143 del 10 luglio 2008

Regeste

X c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déduction des charges extraordinaires; distinction entre les frais de perfectionnement et les frais de formation. Les frais d'acquisition d'un diplôme post-grade d'"Executive Master of Marketing", ne sont pas déductibles.

Erwägungen

E. 1

a) La contestation porte sur des charges extraordinaires supportées pendant les années 2001 et 2002, dont le recourant 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 [éditeurs D. Yersin et Y. Noël], 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 RF 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 RF 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 jugée en 2006 (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. Enfin, dans un arrêt récent (arrêt FI.2007.0140 du 30 juin 2008), le Tribunal cantonal a confirmé cette jurisprudence en reprenant les arguments et avis précités, également à propos des frais consentis pour l'obtention du titre LL.M.

E. 2

a) Dans le cas particulier, le recourant fait valoir le "rapport évident et objectif entre les cours suivis et la profession exercée", étant donné qu'il a été engagé par la société Z._____ comme "CRM Développement et exploitation" et a exercé les différentes tâches du poste "marketing/communication". La formation dispensée par la Y._____ ne peut être exercée qu'en cours d'emploi; ces cours apportent des connaissances utiles à

l'exercice de la profession. Il s'agirait, d'après le recourant, d'une formation beaucoup plus proche d'une formation professionnelle supérieure de type "expert comptable" ou "expert fiscal" que d'une formation post-grade de type MBA; en d'autres termes, ces cours devraient être assimilés à ceux qui permettent de se préparer aux examens professionnels supérieurs. Il qualifie de cours de perfectionnement professionnel l'enseignement suivi à la Y._____. Dans sa réponse, l'autorité intimée fait valoir que la formation, qui a duré deux ans et dont le coût total est important (68'000 fr. d'après son estimation, compte tenu des frais de cours, des frais de logement et d'autres frais annexes) ne consiste pas en un rafraîchissement des connaissances actuelles mais en une formation complémentaire supérieure. Elle s'adresse, notamment, à des personnes qui ont une solide formation de base en marketing, et il n'est pas contesté que le recourant a de telles connaissances. Même s'il avait déjà un poste à responsabilité au moment d'entreprendre la formation complémentaire, celle-ci est censée augmenter sa valeur sur le marché du travail et permettre une amélioration des conditions salariales ou des responsabilités, en particulier au cas où il changerait d'emploi. L'autorité intimée relève encore que les considérations relatives aux frais d'obtention d'un "Master of Laws" (LL.M) sont valables pour le diplôme "Executive Master of Marketing", l'une et l'autre formation servant à acquérir des connaissances complémentaires ou supplémentaires à une formation de base. Cette autorité retient enfin que le contribuable n'a pas démontré qu'il n'aurait pas pu exercer sa profession sans avoir obtenu ce diplôme. b) Il ressort du dossier que le titre "Executive Master of Marketing" atteste de l'achèvement d'une véritable formation complémentaire supérieure, dispensée par une haute école spécialisée, dans des conditions analogues à celles prévalant dans des programmes de troisième cycle des universités. Il ne s'agit pas de simples cours proposés dans le cadre d'une branche professionnelle, et la Y._____, qui emploie des "enseignants issus des hautes écoles spécialisées et du monde de l'économie" (selon son attestation du 22 juillet 2003), ne vise pas uniquement à offrir à des spécialistes en marketing une "mise à niveau". Les effets d'une telle formation, pour l'évolution de la carrière du contribuable, doivent être évalués de manière objective et à moyen ou long terme; de ce point de vue, on peut admettre que le diplôme obtenu est propre à favoriser une progression. En d'autres termes, l'autorité fiscale s'est référée à juste titre aux 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), ces différentes situations étant effectivement comparables, sous l'angle des impôts. Les frais de formation supportés par le recourant 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. 3

Le recours doit ainsi être rejeté. Le recourant, qui succombe, doit supporter l'émolument judiciaire (art. 38 a. 1 et art. 55 al. 1 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives ; LJPA ; RSV 173.36).

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