

VD_OMNI FI.2007.0155 vom 27. Februar 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-02-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0155

FR: VD_OMNI FI.2007.0155 du 27 février 2009

IT: VD_OMNI FI.2007.0155 del 27 febbraio 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le TF a jugé à plusieurs reprises que les frais engagés pour l'obtention d'un MBA n'étaient pas déductibles. Convierait-il d'examiner de cas en cas si de tels frais sont déductibles et d'éviter d'avoir une approche schématique? La question peut demeurer ouverte, dès lors que la situation du recourant est comparable à celles jugées par le TF. Vu sa durée, son coût et son implication en temps, le programme de MBA de l'IMD ne vise en effet pas uniquement à offrir à des cadres supérieurs une "mise à niveau". En outre, cette formation et le diplôme obtenu sont propres à améliorer les perspectives de carrière du candidat. Enfin, le suivi de cette formation n'était pas une condition au maintien du recourant à son poste.

Erwägungen

E. 1

Formé par acte écrit dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est recevable en la forme.

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si les frais d'écolage du programme MBA que le recourant a suivi à l'IMD sont des frais de perfectionnement déductibles. a) Tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal, les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits à titre de frais d'acquisition du revenu (art. 26 al.1 let. d LIFD; art. 30 al. 1 let. d LI). En revanche, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles (art. 34 let. b LIFD; art. 38 let. b LI). 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 (ci-après: AFC) apportent les précisions suivantes: Selon la circulaire de l'AFC n° 26 du 22 septembre 1995, 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 (curieusement, la circulaire cite ici pour exemples l'employé de commerce devenant comptable ou expert-comptable diplômé, ou encore le 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 vue d'une nouvelle formation entreprise 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 (Jean-Blaise Eckert, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, édité par D. Yersin et Y. Noël, Bâle 2008, ad art. 26 n° 46 ss). La doctrine note cependant que le Tribunal fédéral a opté pour une interprétation restrictive de la notion de frais de perfectionnement (Yves Noël, Commentaire Romand, ad art. 34 n. 9). Pour que des frais de perfectionnement puissent être reconnus comme déductibles, il convient d'examiner si les dépenses sont utiles pour l'obtention du revenu et restent dans le cadre usuel tel qu'il peut être généralement admis. C'est surtout l'amélioration des connaissances pour l'exercice de la même profession qui fait partie de ce cadre. En revanche, les frais d'une formation continue engagés afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie sans équivoque de la profession actuelle, ne constituent pas des frais de perfectionnement déductibles (ATF 124 II 29 consid. 3a et 3d; arrêts 2A.623/2004 et 2A.671/2004 du 6 juillet 2005, consid. 2.2, avec références; ég. Revue fiscale 2004 p. 451 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral a traité de plusieurs cas liés à l'obtention d'un diplôme post-grade. Il a ainsi jugé 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 – ATF 2A.182/2005 du 17 octobre 2005 traduit in RDAF 2006 II p. 133); 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); 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); 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). Se référant à la jurisprudence fédérale, la CDAP, respectivement le Tribunal administratif, a jugé non déductibles les frais d'obtention d'un LL.M (arrêts FI.1997.052 du 25 août 2006 et FI.2007.0140 du 30 juin 2008); les frais d'obtention d'un "Executive Master of Marketing" (arrêt FI.2007.0143 du 10 juillet 2008); les frais d'obtention d'un "Executive Master of Economic Crime Investigation" (arrêt FI.2008.0046 du 4 août 2008); les frais du "Program for Executive Development" dispensé par l'IMD (arrêt FI.2008.0095 du 7 janvier 2009). c) 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

En l'espèce, le recourant revendique la déduction des frais du programme MBA qu'il a suivi à l'IMD au titre de frais de perfectionnement professionnels. Comme on l'a vu, le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises que les frais de formation pour l'obtention d'un MBA n'étaient pas déductibles. Le recourant soutient toutefois qu'il ne faut pas avoir une approche schématique et examiner de cas en cas si les frais de formation pour l'obtention d'un MBA sont déductibles ou non. Cette question peut toutefois demeurer ouverte en l'espèce, dès lors que la situation du recourant est ici comparable à celles jugées par le Tribunal fédéral. La formation suivie par le recourant à l'IMD dure deux ans. Elle comprend deux parties: la première peut se faire en cours d'emploi (deux modules de trois semaines); la seconde en revanche implique un engagement à plein temps. Le coût total de la formation est de 97'000 francs. Compte tenu de sa durée, de son coût et de son implication en temps, le programme de MBA de l'IMD ne vise pas uniquement à offrir à des cadres supérieurs une "mise à niveau". En outre, il ne fait aucun doute que cette formation et le diplôme obtenu sont propres à améliorer les perspectives de carrière du candidat, ce que l'IMD ne manque pas d'ailleurs de mettre en avant. Le témoin l'a relevé également à l'audience, en indiquant: "Aujourd'hui, dans un marché de l'emploi très difficile, un MBA, qui plus est un MBA de l'IMD, constitue un plus qui fait une grande différence" . Le recourant a reconnu lui-même que, grâce à cette formation, il avait pu retrouver facilement et rapidement un emploi. Certes, il bénéficie aujourd'hui d'un poste du niveau de celui qu'il occupait auparavant et ses conditions salariales ne se sont guère modifiées, mais ses perspectives professionnelles se sont sensiblement améliorées. Selon la jurisprudence, 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 (arrêts FI.2007.0140 du 30 juin 2008, FI.2007.0143 du 10 juillet 2008, FI.2008.0046 du 4 août 2008 et FI.2008.0095 du 7 janvier 2009). On relève par ailleurs que la formation suivie par le recourant en 2004, soit la première partie du MBA, a, comme l'a expliqué le témoin, joué un rôle dans la promotion de l'intéressé au poste de "Head of Messaging Services" , promotion qui s'est accompagnée d'une augmentation de salaire. Enfin, le suivi du programme du MBA de l'IMD n'était pas une condition au maintien du recourant à son poste. Le témoin a exposé en effet à l'audience qu'en 2005, la situation au sein de la société était délicate, qu'une réorganisation était en vue et que la pérennité du poste du recourant n'était pas garantie. Il a expliqué cette conjoncture à l'intéressé et l'a encouragé dès lors à effectuer la seconde partie du MBA, afin d'améliorer ses chances sur le marché du travail. Au regard de ces éléments, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que les frais du programme MBA que le recourant a suivi à l'IMD n'étaient pas des frais de perfectionnement déductibles.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision rendue le 6 novembre 2007 par l'ACI, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice, arrêtés globalement au montant de l'avance de frais, soit à 2'000 fr, montant qui comprendra l'émolument de justice proprement dit, ainsi que les frais d'indemnisation du témoin, fixés à 84 francs. Vu l'issue du litige, le recourant n'aura pas droit à l'allocation de dépens.

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