

VD_OMNI FI.2007.0158 vom 11. August 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-08-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0158

FR: VD_OMNI FI.2007.0158 du 11 août 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0158 del 11 agosto 2008

Regeste

X. _____, et Y. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Acquisition de matériel informatique valant plus de Fr. 20'000.-- durant la période de calcul 2001-2002, afin de permettre au contribuable d'effectuer des essais et de procéder à des simulations à son domicile. Une telle dépense n'entre pas dans la catégorie des frais de perfectionnement extraordinaires, déductibles, mais dans celle des autres frais professionnels, non déductibles vu la brèche de calcul résultant du passage à la taxation postnumerando.

Erwägungen

E. 1

Les recourants ont requis la tenue d'une audience afin que AX. _____ puisse expliquer de vive voix la nature de l'activité qu'il exerçait à l'époque durant laquelle la dépense revendiquée à la déduction a été engagée. Dans le prolongement, ils ont proposé qu'une vision locale à leur domicile soit effectuée pour que le Tribunal soit en mesure de se rendre compte par lui-même de la destination et de l'affectation du matériel informatique qu'ils ont acquis. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494; 132 V 368 consid. 3.1 p. 370/371, et les arrêts cités). Le droit d'être entendu s'exerce essentiellement en rapport avec les faits de la cause. Il n'implique pas que les parties se voient réserver la faculté de s'exprimer sur l'appréciation des faits ou sur l'argumentation juridique que l'autorité se propose de retenir à l'appui de la décision à prendre (ATF 132 II 257 consid. 4.2 p. 267, 485 consid. 3.4 p. 495; 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). Il n'est fait exception à cette règle que lorsque l'autorité envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune partie en présence ne s'est prévalue et ne pouvait supputer la pertinence, que la situation juridique a changé ou que l'autorité dispose d'un pouvoir d'appréciation particulièrement étendu (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). En outre, l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Pour le surplus, les parties à la procédure de recours ont le droit de recevoir toutes les écritures déposées et disposent en principe du droit de répliquer aux arguments des parties adverses (ATF 133 I 98, 100; ATF 2C_688/2007 du 11 février 2008). Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 44 al. 1 LJPA). Sans doute, le juge instructeur peut-il

ordonner l'audition des parties (art. 48 al. 1 let. b LJPA); de même, il a la faculté d'ordonner une inspection locale (ibid., let. d). Il lui est toutefois loisible de se dispenser de cette mesure lorsqu'elle n'est pas nécessaire pour résoudre les questions soulevées par le recours. Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 cst./VD n'accordent pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins, à moins que soit en cause l'examen personnel de la partie en cause (ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, le Tribunal peut se dispenser de l'audience réclamée par les recourants et s'en tenir à une procédure exclusivement écrite. Le droit d'être entendu, certes garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (v., notamment, ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429 et la jurisprudence citée). Or, le dossier et les pièces produites renferment tous les éléments permettant à la Cour de rendre son arrêt, de sorte que les réquisitions d'instruction formulées par les recourants n'apporteraient rien à cet égard qui puisse modifier son opinion. En conséquence, le Tribunal s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de l'inspection locale proposée par les recourants.

E. 2

Le principe de périodicité de l'impôt fait que le sort des déductions suit en règle générale celui du revenu auquel elles sont attachées. Ainsi, les frais professionnels doivent, en principe, être rattachés à la période de calcul pendant laquelle le revenu, auquel ils sont liés, est acquis (Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 249). a) L'ancienne loi vaudoise du 28 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, prévoyait l'imposition du revenu et de la fortune selon le système *praenumerando*. L'impôt était ainsi fixé au cours de la période de taxation, laquelle comprend deux années fiscales, sur la base du revenu moyen des deux années de la période de calcul (art. 71 al. 1 aLI). Le revenu de chacune des années fiscales comprises dans la période de taxation était ainsi présumé être de même nature et de même importance que celui de la période de calcul (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 467; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht I*, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 14 Nr. 96, p. 349, § 11 Nr. 15, pp. 258-259; cf. en outre Danielle Yersin, *Les systèmes d'imposition praen- et postnumerando et la perception de l'impôt*, in *Festschrift zum 70. Geburtstag Ferdinand Zuppinger*, Bern 1989, p. 89 et ss). Le canton de Vaud est passé de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* pour les personnes physiques à partir du 1er janvier 2003. Ainsi, la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 2001, a été modifiée le 4 décembre 2001 dans ce but. Dans le système *postnumerando*, l'impôt est calculé après la fin de l'année fiscale sur la base des revenus effectivement réalisés. b) Le passage au système *postnumerando* a entraîné une brèche de calcul dans l'imposition dans la mesure où les revenus et déductions des années 2001-2002 ne sont pas pris en compte à des fins de taxation. Ceci ne pose pas de problème particulier dans la mesure où les revenus et déductions ne fluctuent pas ou peu entre les années précédant et suivant le changement. L'art. 69 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes (ci-après LHID; RS 642.14) dispose en effet que l'impôt se

calcule lors de l'année du changement selon le nouveau droit, c'est-à-dire sur la base des revenus obtenus durant cette même année. Les revenus et déductions relatifs aux deux années précédant le changement ne sont pas pris en considération dans la taxation ordinaire. Ainsi, certains contribuables peuvent se trouver désavantagés par cette brèche: il s'agit des personnes dont les revenus diminuent sensiblement en 2001 ou 2002 puis augmentent à nouveau en 2003. Elles ne paieront jamais leur impôt sur la base des revenus des années 2001/2002 puisqu'elles seront taxées en 2003 sur leur revenu plein de l'année 2003. Il en va de même pour les revenus et déductions extraordinaires, à savoir ceux qui n'ont pas un caractère périodique. La personne qui toucherait un revenu exceptionnellement élevé en 2001 et 2002 serait favorisée, alors que celle qui aurait des déductions particulièrement élevées à faire valoir durant cette même période serait désavantagée. Le dépôt de la déclaration d'impôt 2001-2002bis vaut demande de révision; les taxations déjà entrées en force sont révisées en faveur (ou en défaveur) du contribuable, conformément aux art. 203 et suivants (art. 275 al. 1 LI). Cet article fait partie des dispositions transitoires des art. 271 ss LI relatives au passage au régime de la taxation annuelle postnumerando (en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003). En substance, ces dispositions prévoient le dépôt d'une déclaration spéciale (période 2001-2002bis) ayant pour objet de déterminer les revenus et les charges extraordinaires, intervenus durant la brèche de calcul des années 2001 et 2002 (ces années de calcul n'étant en effet en principe pas prises en considération dans le cadre d'une taxation ordinaire). Dans ce contexte, le contribuable est invité à remplir une déclaration portant spécifiquement sur des charges extraordinaires; au cas où il invoquerait des charges extraordinaires, le dépôt de sa déclaration vaut demande de révision. c) Le droit fédéral a prévu la prise en compte des revenus et des charges extraordinaires intervenues durant les années précédant le changement de système (art. 69 al. 2 à 5 LHID). Afin d'éviter que les revenus extraordinaires obtenus durant les deux années précédant le changement de système n'échappent à l'impôt, l'art. 69 al. 2 LHID prévoit qu'ils feront l'objet d'une imposition distincte; la loi en a dressé une liste exemplative à l'al. 3 : il s'agit des prestations en capital, des revenus non périodiques de fortune, des gains de loterie et des revenus extraordinaires provenant d'une activité indépendante. Dans la mesure où cette énumération n'était pas exhaustive, le législateur vaudois, à l'instar d'autres législateurs cantonaux, en a déduit qu'une certaine marge d'appréciation était laissée à l'autorité cantonale chargée d'appliquer la loi. Ainsi, dans la mesure où le critère déterminant était de savoir si un revenu avait un caractère périodique ou non, seul un revenu non périodique pouvait être qualifié de revenu extraordinaire (v. Exposé des motifs et projet de loi modifiant la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux et Réponse du Conseil d'Etat à l'interpellation Philippe Leuba sur les conséquences de l'imposition annuelle des personnes physiques, BGC 5A Novembre 2001 p. 4889). A cet égard, le Tribunal fédéral a confirmé que la notion de revenu extraordinaire, reprise à l'art. 69 al. 3 LHID, était la même que celle de l'art. 218 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11; v. ATF 2A.439/2002 du 16 septembre 2003, consid. 1.2.1). Il est donc possible de se référer à l'art. 218 LIFD pour interpréter la notion de revenu extraordinaire, la réglementation et le but poursuivi étant identiques dans les deux lois (JAB 2004 25 consid. 4; v. en outre Circulaire n°

E. 6

du 20 août 1999 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC, in Archives 86 p. 400 et ss). d) Sont en principe considérées comme charges ordinaires, les charges revenant chaque année ou tout au moins périodiquement (StE 1994 B 27.1 no 18).

Les charges extraordinaires au contraire sont celles qui ne se produisent ni régulièrement, ni de façon égale d'une période à l'autre, ou qui sont uniques (RDAF 1992 99 consid. 3 p. 102, Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 435). Lorsque les conditions de la taxation intermédiaire sont réunies, les revenus imposables ou les dépenses déductibles qui ont un caractère extraordinaire ou unique ne peuvent être pris en compte que pour la période fiscale suivant celle au cours de laquelle l'assujettissement a pris naissance et non en nouvelle situation (v. Marco Duss/Daniel Schär, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2^{ème} édition, Bâle 2008, ad 44 LIFD, n° 11; cf. en outre Ryser/Rolli, op. cit., p. 355). L'art. 79 al. 2 LI codifie du reste ce qui précède, ce qui revient à dire que les dépenses extraordinaires ne peuvent pas être prises en compte postnumerando (v. arrêt FI.2001.0051 du 9 octobre 2001). Les revenus extraordinaires réalisés durant la période fiscale précédant la modification ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils ont été acquis. Les charges qui sont en rapport immédiat avec l'acquisition des revenus extraordinaires peuvent être déduites (art. 69 al. 2 LHID). Les revenus et les charges extraordinaires font ainsi l'objet d'une taxation séparée (v. Dieter Weber, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2^{ème} édition, Bâle 2002, ad art. 69 LHID n° 12). Conformément à l'art. 275 al. 1 LI, les charges extraordinaires supportées pendant les années 2001 et 2002 sont déduites du revenu imposable afférent à la période fiscale 2001-2002 à condition que le contribuable soit assujéti à l'impôt dans le canton le 1^{er} janvier 2003. Les charges extraordinaires supportées pendant la période fiscale précédant la modification sont en outre déductibles (art. 69 al. 3 LHID); sont considérés comme des charges extraordinaires (art. 69 al. 4 LHID; art. 218 al. 5 LIFD et art. 275 al. 2 LI) : «(;) les frais d'entretien d'immeubles, dans la mesure où ils excèdent chaque année le montant de la déduction forfaitaire; les cotisations de l'assuré versées à des institutions de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années de cotisations; les frais de maladie, d'accident, d'invalidité, de perfectionnement et de reconversion professionnels, dans la mesure où ils dépassent les frais déjà pris en compte. » Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels constituent des charges extraordinaires dans la mesure où ils excèdent les frais de même nature pris en compte dans le cadre de la taxation ordinaire prænnumerando (v. Circulaire AFC n° 6 du 20 août 1999, in Archives 68 p. 407). Au surplus, il importe de se référer, pour leur définition, aux articles 26 al. 1 let. d LIFD et 30 al. 1 let. d LI. 3. En règle générale, le revenu imposable, pour qu'il reflète la capacité contributive, est un revenu net; le contribuable est ainsi autorisé à faire valoir un certain nombre de déductions, à savoir, d'une part, toutes les dépenses auxquelles il est exposé et qui sont en relation avec l'acquisition du revenu, d'autre part, certaines dépenses effectives d'entretien (v. Rivier, pp. 303 et ss; Ryser/Rolli, op. cit., p. 187 et ss). a) La première catégorie de déductions a trait aux frais d'acquisition du revenu, organiquement liés à celui-ci; les revenus concernés ne pourraient être réalisés sans l'engagement des frais correspondants (cf. Yves Noël, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad 25 LIFD, n° 5). Ces dépenses sont donc en lien de causalité directe avec l'acquisition du revenu concerné; pour que ce rapport soit établi, il suffit que, d'après l'expérience, ces dépenses apparaissent comme favorables à l'acquisition du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (ibid., nos 10 et 11, références citées; cf. en outre ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32). Ainsi, un enseignant devant disposer de solides connaissances dans les domaines du hardware et software a été admis à déduire les frais relatifs à l'acquisition d'un ordinateur personnel (v. ATF du 27 mai 1999, in StE 2000 B 22.3 n° 70 consid. 3d). Tant l'art. 26 al. 1

LIFD que l'art. 30 al. 1 LI permettent au contribuable de condition dépendante de déduire de son revenu des frais professionnels suivants: « (i) a. les frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur b. les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes; c. les autres frais indispensables à l'exercice de la profession; d. les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. » Les frais professionnels mentionnés à l'alinéa 1, lettres a à c, sont estimés forfaitairement, sur la base de tarifs établis par le Département des finances (art. 3 de l'Ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct - ci-après: OFP; RS 642.118.1). Sont réputés autres frais professionnels pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, l'exécution de travaux pénibles, etc (art. 7 OFP). Sont réservées la justification de frais plus élevés (art. 4 OFP) et la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels (art.

E. 8

OFP). aa) Les frais de perfectionnement professionnels comprennent toutes les activités qui sont directement et objectivement en rapport avec la profession exercée (cf. Jean-Blaise Eckert, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 26 LIFD n° 46). 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. Font partie de ce cadre les frais engagés pour l'amélioration des connaissances. 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 (v. ATF 2A.182/2005 du 17 octobre 2005 consid. 2.3.1, in RDAF 2006 II 133; ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32). bb) Le lien de cause à effet immédiat avec la profession actuelle doit être interprété de façon large (ATF 2A.130/2002 du 8 août 2002, consid. 4.1). Ce rapport existe ainsi si le perfectionnement se rapporte à des connaissances utiles à l'exercice de la profession. Concernant la nécessité d'un lien de causalité temporel, le Tribunal fédéral a admis qu'un contribuable qui interromp 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, rien ne justifie de distinguer un cours de perfectionnement acquis en marge de l'activité professionnelle (cours du soir ou de week-end) de celui pour lequel le contribuable prend un congé non payé ou qu'il suit entre deux emplois dans la même profession. Le Tribunal fédéral ce faisant, selon ses explications, s'est conformé à la volonté du législateur qui, en introduisant l'article 22 bis de l'Arrêté fédéral instituant un impôt fédéral direct (AIFD), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994 et remplacé depuis par l'art. 26 LIFD, a voulu égaliser les possibilités de déduction entre personnes exerçant une activité lucrative dépendante et personnes indépendantes à l'égard desquelles une pratique plus large en ce qui concerne les frais d'acquisition du revenu existait depuis toujours (ATF 113 Ib 114, RDAF 1990, p. 113). En substance, la déduction doit être admise lorsque 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 (arrêt FI.1997.0152 du 25 août 2006). 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; elle n'est pas remplie en revanche lorsqu'il ne vise qu'un enrichissement personnel ou culturel (arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 16 décembre 2005, in RDAF 2006 II 475, consid. 3c p. 482, références citées). cc) Seuls des frais de perfectionnement engagés 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 distincte dans le futur qui, de ce fait, n'a pas de relation avec l'activité actuelle du contribuable (dans le même sens, Tribunal administratif du canton de Fribourg, arrêt du 4 avril 1997 in StE 1997 B 27.6 Nr. 13). Les frais de formation proprement dits au sens de l'art. 34 let. b LIFD, non déductibles, ne sauraient être pris en compte à titre de déduction des frais d'acquisition du revenu (ATF 2A.182/2005 du 17 octobre 2005, déjà cité, consid. 2.3.1 et 2.3.2). 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 (cf., notamment, 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 (arrêt 2A.623/2004 du 6 juillet 2005 publié in StE 2006 B 22.3 n° 86 ; arrêt 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 publié in Revue fiscale 2004 p. 451 et arrêts cités). Récemment, le Tribunal cantonal a, pour sa part, jugé que les frais consentis pour l'obtention d'un titre LL.M ne pouvaient être revendiqués par une avocate au titre de perfectionnement, ce titre démontrant l'acquisition de connaissances nouvelles dans des domaines spécialisés du droit (arrêt FI.2007.0140 du 30 juin 2008). En outre, 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 (v. ATF 124 II 29, RDAF 1999 II 113 consid. 3d, cf. ég. ATF 2A.182/2005, consid. 3.1.2; RDAF 2005 II 514). dd) 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. Eckert, op. cit., n° 46 et ss ad art. 26). Certes, la pratique admet la déductibilité des frais pour la poursuite de la formation (« Fortsetzungsausbildungskosten »), à savoir les coûts engagés pour améliorer la connaissance d'une profession déjà apprise et exercée (cf. Circulaire de l'AFC de septembre 1995 concernant la déduction des frais professionnels des personnes dépendantes, in Archives 64 p. 692, not. 694). Afin d'éviter un traitement discriminatoire, ces dépenses doivent cependant être admises de façon restrictive à la déduction (cf. Peter Locher, Kommentar zum DGB, I. Teil, Therwil/Basel 2001, n° 54 ad " Vorbemerkungen " et n° 64

ad art. 26 LIFD; v. en outre ATF 2A.424/2005 du 28 avril 2006, consid. 4.4). Vu le caractère restrictif de la pratique administrative et de la jurisprudence en la matière, il a été proposé, au niveau parlementaire, de modifier la LIFD et la LHID pour permettre la déduction des frais de formation continue; cette proposition est en cours d'examen (motion du Conseiller aux 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.). c) Ces dépenses professionnelles sont déductibles pour autant que l'employeur ne les ait pas prises à sa charge. En outre, lorsque le contribuable perçoit de son employeur une indemnité destinée à couvrir ses dépenses professionnelles, il ne peut prétendre à la fois à l'exonération de cette indemnité et à la déductibilité de ses frais (cf. Directives concernant les certificats de salaire, valables dès la période fiscale 1987-1988, in Revue fiscale 1986, p. 586 ss; v. au surplus, arrêts FI.2006.0036 du 16 août 2006; FI.2001.0007 du 15 mai 2001).

4. Les parties sont divisées sur la nature de la déduction revendiquée en l'occurrence. Les recourants revendiquent en effet de pouvoir déduire du revenu extraordinaire de 68'767 francs, réalisé durant la période de calcul 2001-2002 et imposé durant la période de taxation 2001-2002bis, le coût de l'acquisition de matériel informatique pour un montant de 21'195 francs, au titre de frais de perfectionnement extraordinaires. Pour l'autorité intimée toutefois, cette charge ne saurait être qualifiée comme telle mais entrerait, selon elle, dans la catégorie des autres frais professionnels. Il s'agirait donc d'une charge ordinaire que les recourants, compte tenu de la brèche de calcul résultant de l'abandon du système praenumerando, ne peuvent faire valoir en déduction de leur revenu. a) En substance, les recourants justifient l'acquisition de matériel informatique pour un montant de 21'195 francs durant les années 2001-2002 parce qu'il était indispensable pour AX. _____, compte tenu des responsabilités d'5.***** qui lui avaient été confiées en 1998, de se perfectionner sur le plan professionnel. Les recourants font valoir que ce matériel a été spécifiquement acquis et configuré pour obtenir une connaissance approfondie des méthodes de gestion de systèmes informatiques dans de grandes entreprises, la maîtrise des unités de stockage de données électroniques, la configuration et l'administration du système e-mail ainsi que l'utilisation de logiciels permettant de tester la sécurité de systèmes informatiques. AX. _____ n'avait sans doute aucune obligation d'engager cette dépense; du moins, cela n'est pas allégué. Il a estimé néanmoins cette acquisition comme indispensable pour l'exercice de ses fonctions. Comme il n'était pas autorisé à accomplir une partie de son travail à la maison, sur du matériel informatique n'appartenant pas à son employeur, il a aménagé chez lui, au moyen du matériel acquis, une place de travail aux fins d'entreprendre des simulations en relation avec son activité professionnelle, en dehors de celle-ci. Il n'a en revanche pas suivi de formation spécifique à cet effet et ses frais ne lui ont pas été remboursés par son employeur. La question à résoudre consiste donc à savoir si une formation autodidacte peut entrer dans cette catégorie de frais déductibles pour les achats qui lui sont liés. AX. _____ indique à cet effet que ces essais et ces simulations effectués en dehors du système informatique de l'employeur auraient contribué à sa promotion professionnelle ultérieure. b) Cela étant, plusieurs éléments s'opposent à ce que des dépenses du genre de celle engagée en la présente espèce puissent être revendiquées au titre de frais de perfectionnement. En premier lieu, le rapport objectif de la dépense avec la profession exercée à l'époque où celle-ci a été engagée n'est pas établi. AX. _____ a été appelé à la fonction d'5.***** en 1998, qu'il a exercée jusqu'en 2004; or, les frais dont il revendique la déductibilité ont été engagés en 2001 pour l'essentiel. Cela faisait

donc plus de deux ans qu'il était responsable de la coordination de l'audit interne de l'informatique de son employeur lorsqu'il aurait jugé indispensable de mettre ses connaissances à jour en effectuant des simulations à domicile, ce qui paraît douteux. En deuxième lieu, et surtout, à supposer que ce lien eût été démontré, l'activité de AX. _____ à domicile ne saurait de toute façon s'apparenter à un perfectionnement de sa formation professionnelle. Il a acquis ce matériel informatique et a entrepris lui-même d'approfondir ses connaissances à domicile, sans suivre de cours. Sans doute, le champ d'application des dépenses de perfectionnement déductibles n'est pas restreint aux seuls frais de cours, comme paraît le sous-entendre l'autorité intimée, même si la plupart des exemples traités par la jurisprudence ont trait à un enseignement spécifique. Le perfectionnement professionnel entrepris pourrait en théorie résulter d'une formation autodidacte. Pour que le fisc puisse entrer en matière, ces dépenses doivent néanmoins être consenties dans un but didactique et formateur; elles doivent être distinguées d'un investissement personnel dont le but est simplement d'améliorer la source de revenu existante. Or, c'est bien dans cette dernière catégorie que se situe l'activité que AX. _____ a effectuée à son domicile au moyen de ce matériel informatique; elle s'inscrit comme le prolongement et la continuation de son activité sur sa place de travail. A cet égard, elle ne se distingue en rien de celle, pour prendre un exemple, d'un artisan salarié perfectionnant son art à domicile; or, l'investissement réalisé par celui-ci ne serait à l'évidence pas déductible, sauf à étendre de façon contraire à la jurisprudence, le cercle des frais de perfectionnement. c) C'est ainsi à juste titre que la déduction revendiquée par les recourants leur a été refusée, les frais engagés durant la période 2001-2002 ne pouvant être qualifiés de frais extraordinaires de perfectionnement professionnel. Comme l'autorité intimée l'a indiqué à juste titre, cette dépense entre dans la catégorie des autres frais professionnels, partant non déductibles vu la brèche de calcul résultant du passage à la taxation postnumerando. 5. Le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants et l'allocation de dépens n'est pas en ligne de compte.

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