

VD_OMNI FI.2008.0046 vom 4. August 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-08-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0046

FR: VD_OMNI FI.2008.0046 du 4 août 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0046 del 4 agosto 2008

Regeste

X. _____, Y. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant, titulaire d'un certificat fédéral de capacité d'employé de commerce et travaillant pour le compte d'une société d'audit, a entrepris une formation d'expert à l'Institut de lutte contre la criminalité économique en vue d'obtenir le diplôme d'études post-grades HES en lutte contre la criminalité économique ainsi que le titre d'"Executive Master of Economic Crime Investigation". Dans la mesure où il s'agit d'un véritable programme de troisième cycle propre à favoriser la progression professionnelle du recourant, les frais relatifs à cette formation ne peuvent être déduits des revenus imposables. Le fait que les frais relatifs à la formation d'expert-comptable soient pour leur part déductibles ne viole pas le principe de l'égalité de traitement. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

a) En matière d'impôt fédéral direct, les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits (art. 26 al. 1 let. d de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11). En revanche, les frais de formation professionnelle ne peuvent être déduits (art. 34 let. b LIFD). En matière d'impôts cantonaux directs les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits (art. 30 al. 1 let. d de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; RSVD 642.11). Les dispositions du droit fédéral et du droit cantonal ont non seulement la même formulation mais elles ont une portée identique (arrêts FI.2007.0140 du 30 juin 2008; FI.1997.0152 du 25 août 2006). 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 (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 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 (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 deux arrêts récents (arrêts FI.2007.0140 du 30 juin 2008 et FI.2007.0143 du 10 juillet 2008), le Tribunal cantonal a confirmé cette jurisprudence en reprenant les arguments et avis précités à propos des frais consentis pour l'obtention des titres LL.M. et "Executive Master of Marketing". 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.). b) En l'espèce, les recourants allèguent que la formation suivie par AX._____ lui a permis de "légitimer les années d'expérience acquises dans son secteur d'activité professionnelle tout en maintenant à jour ses connaissances". Ils estiment que la profession exercée par AX._____ exige une formation continue permanente pour pouvoir assurer correctement sa mission. Les recourants comparent la formation entreprise par AX._____ avec celle suivie par un

employé de commerce en vue d'obtenir un diplôme fédéral d'expert-comptable, dont les frais sont déductibles. Ils invoquent dès lors une inégalité de traitement. Il ressort du dossier que la formation entreprise par AX._____ vise à obtenir un diplôme d'études post-grades HES en lutte contre la criminalité économique ainsi qu'un titre d' "Executive Master of Economic Crime Investigation". Elle s'adresse en premier lieu à des praticiens porteurs d'un titre délivré par une haute école. Il s'agit donc d'un véritable programme de troisième cycle dispensé par des professeurs et chargés de cours hautement qualifiés. Cette formation, dont le coût avoisine les 20'000 fr., ne peut dès lors pas être qualifiée de simple 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. Ceci est confirmé en l'espèce par le fait que AX._____ a pu accéder à un poste à l'Office de la sécurité informatique cantonale de l'Etat de Vaud, ce qui n'aurait pas été possible sans la formation en question. L'autorité fiscale s'est dès lors 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. 1b), ces différentes situations étant effectivement comparables, sous l'angle des impôts. Les frais de formation supportés par AX._____ ne peuvent donc pas être déduits de ses revenus imposables. La décision de l'autorité intimée est dès lors bien fondée.

E. 2

Les recourants font encore grief à l'autorité intimée d'avoir violé le principe de l'égalité de traitement en se référant à la pratique applicable aux frais relatifs à la formation d'expert-comptable. L'égalité de traitement, garantie à l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), 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 aux recourants, 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, 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. En l'état du droit fédéral, la solution appliquée par l'ACI est conforme à la loi et à la jurisprudence; elle ne viole pas le principe d'égalité.

E. 3

Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté aux frais du recourant qui n'a pas droit à des dépens (art. 55 de la loi vaudoise du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives - LJPA; RSVD 173.36).

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