

VD_OMNI FI.2008.0095 vom 7. Januar 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-01-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0095

FR: VD_OMNI FI.2008.0095 du 7 janvier 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0095 del 7 gennaio 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les frais investis par la recourante pour suivre la formation "Program for Executive Development" dispensée par l'"International Institute for Management Development" ne sont pas déductibles de son revenu imposable. En effet, il s'agit d'une formation qui ouvre incontestablement des perspectives d'avancement professionnel et qui ne peut être qualifiée de mise à niveau ou de perfectionnement des compétences utiles pour l'exercice de la profession. Par ailleurs, le fait que les travailleurs indépendants soient en droit de déduire de tels frais de leurs revenus imposables ne constitue pas une inégalité de traitement. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

La recourante fait grief à l'autorité intimée de ne pas avoir déduit de son revenu imposable pour la période fiscale 2003 les frais investis pour suivre le programme PED. A l'appui de son recours, elle expose que les cours PED ne sont pas comparables aux cours de MBA dont la durée et les coûts sont largement supérieurs et qui permettent l'obtention d'un titre internationalement reconnu. Elle indique en outre ne pas avoir fait l'objet d'une promotion professionnelle, car sa nouvelle activité relative aux ressources humaines ajoutée à sa fonction de directrice juridique était hiérarchiquement inférieure et n'avait pas fait l'objet d'une compensation financière. De plus, l'augmentation de ses revenus en 2004 découlait de la perception d'un bonus versé à l'ensemble des employés. Par ailleurs, la recourante insiste sur la nécessité de la formation entreprise pour sauvegarder sa place de travail alors que son employeur traversait une situation difficile. 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 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 in Commentaire romand de la loi sur l'Impôt fédéral direct édité par D. Yersin et Y. Noël, Bâle 2008, n° 46 ss ad art. 26). La doctrine note cependant que le Tribunal fédéral a opté pour une interprétation restrictive de la notion de frais de perfectionnement (cf. Yves Noël in Commentaire romand précité, n. 9 ad art. 34). 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. Ainsi, le Tribunal fédéral a 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 RDAF 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). Le Tribunal administratif (depuis le 1^{er} janvier 2008: la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal) 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 trois arrêts récents (arrêts

FI.2007.0140 du 30 juin 2008, FI.2007.0143 du 10 juillet 2008 et FI.2008.0046 du 4 août 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., "Executive Master of Marketing" et "Executive Master of Economic Crime Investigation". 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, la recourante a une formation de juriste et a été engagée en cette qualité au sein de la société qui l'emploie. Elle affirme avoir suivi la formation dont elle réclame la déduction des frais afin de gérer au mieux la crise vécue par son employeur. Cela étant cette formation a pour but de développer les compétences de "management" de personnes qui souhaitent accéder à une activité de gestion emportant des responsabilités plus étendues. Or, la recourante exerçait jusqu'alors une activité de juriste. La formation choisie ne peut dès lors être qualifiée de mise à niveau ou de perfectionnement des compétences utiles pour l'exercice de la même profession. En effet, l'activité de "management" se différencie clairement de celle de juriste. La recourante soutient que le PED n'offre pas de titre internationalement reconnu, ce qui tendrait à démontrer qu'il ne s'agit pas d'une formation offrant une possibilité d'ascension professionnelle. Ce point de vue ne peut être suivi. En effet, quand bien même l'IMD ne délivre qu'un certificat aux étudiants ayant suivi le PED, il ne fait aucun doute que la titularité de ce certificat ouvre des perspectives d'avancement professionnel, ce que l'IMD ne manque d'ailleurs pas de mettre en avant. Le fait que la recourante n'ait en l'occurrence pas bénéficié, comme elle l'affirme, d'un tel avancement au sein de la société qui l'engageait ne modifie pas cet état de fait qui est en outre corroboré par le coût de la formation. Il apparaît en effet difficilement concevable de consentir des frais de formation à hauteur de 55'000 fr. pour une simple remise à niveau ou un perfectionnement des connaissances acquises qui n'ouvrirait pas de perspectives d'avancement professionnel. En tous les cas, ce montant dépasse le cadre qui peut être généralement admis en matière de dépenses utiles pour l'obtention du revenu. Le prix de cette formation rend également irrecevable l'argument selon lequel la recourante s'est inscrite au PED pour gérer à son niveau la crise vécue par la société qui l'employait. L'on ne peut en effet retenir que la recourante ait consenti la somme de 55'000 fr. dans le seul but de venir en aide à son employeur, sans que la formation ne lui apporte des possibilités d'ascension professionnelle. De plus, il convient de rappeler que le PED constitue les deux premiers modules du E-MBA, ce qui tend à démontrer qu'il s'agit d'une véritable formation tendant à favoriser une progression. A cet égard, rappelons que les frais de formation pour l'obtention d'un MBA ne sont pas admis en déduction. Il n'y a pas dès lors lieu d'accepter en déduction les frais relatifs aux deux premiers modules de cette même formation. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de déduire du revenu imposable de la recourante pour la période 2003 la somme de 55'000 fr. relative aux frais du PED.

E. 2

La recourante soutient par ailleurs que la décision attaquée viole le principe de l'égalité de traitement. Elle relève que dans la grande majorité des cas, les coûts du PED sont pris en charge par les employeurs, lesquelles pouvaient, jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau

certificat de salaire, les déduire de leurs revenus imposables. a) Une décision viole le principe de l'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 ; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et la jurisprudence citée). Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 123 I 1 consid. 6a p. 7). En droit fiscal, l'égalité de traitement ne s'oppose pas 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). b) En l'espèce, la recourante estime être victime d'une inégalité de traitement, car les contribuables indépendants étaient, à l'époque de la taxation litigieuse, en droit de déduire les frais de formation de leurs revenus. La taxation des personnes dépendantes et indépendantes ne constitue cependant pas une situation comparable exigeant un traitement similaire. La recourante serait en droit de se prévaloir d'une inégalité de traitement par rapport à d'autres contribuables qui se trouvent dans la même situation qu'elle, à savoir des personnes physiques exerçant une activité d'employé. Même si l'on peut comprendre le sentiment d'injustice ressenti par la recourante qui, si elle avait été indépendante, aurait pu déduire les frais de sa formation de ses revenus, sa situation d'employée ne peut être comparée à celle d'un contribuable indépendant. C'est au législateur qu'il appartient le cas échéant de revoir les règles relatives aux déductions admissibles sur les revenus réalisés par les personnes exerçant une activité dépendante. Or, de lege lata, ces personnes ne sont pas admises à déduire leur frais de formation. En l'état du droit fiscal applicable à la présente espèce, la solution appliquée par l'autorité intimée est dès lors conforme à la loi et à la jurisprudence et ne viole pas le principe de l'égalité de traitement.

E. 3

Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté aux frais de la recourante qui n'a pas droit à des dépens (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA; RSV 173.36).

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