

VD_OMNI FI.2010.0022 vom 24. November 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0022

FR: VD_OMNI FI.2010.0022 du 24 novembre 2010

IT: VD_OMNI FI.2010.0022 del 24 novembre 2010

Regeste

A.X. _____ et B.X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | C'est à juste titre que l'ACI a refusé que soient déduits du revenu du recourant au titre de frais de perfectionnement les frais du module de base d'un cours dispensé par l'Union suisse des professionnels de l'immobilier (USPI). En effet, ce module de base constitue la première partie d'une formation au terme de laquelle le recourant obtiendra un brevet fédéral d'expert en estimations immobilières, profession qui, de par l'élargissement sensible des compétences qu'elle requiert, se distingue clairement de celle de gérant technique d'immeubles que le recourant exerce. Cette formation constitue une ascension professionnelle au niveau des responsabilités confiées, de la position hiérarchique, des perspectives professionnelles et, en conséquence, du salaire.

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

a) Le litige porte sur la question de savoir si les frais des cours que le recourant a suivis à l'USPI constituent des frais de perfectionnement déductibles du revenu des recourants, tant en matière d'impôt cantonal et communal que fédéral. Les frais litigieux sont ceux pris en charge par le recourant lorsqu'il a suivi la formation "Immobase" et le module de connaissances générales dispensés par l'USPI de janvier 2008 à mars 2008 et d'avril 2008 à janvier 2009. Ils s'élèvent à 9'050 francs. b) A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la Cour de céans tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (RDAF 2008 II 522, cons. 1.2; ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559 ; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

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). Une circulaire de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) apporte 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. 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). Appelé à se prononcer sur la qualification d'une formation pour l'obtention du brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité entreprise par un contribuable qui exerçait la profession de comptable, le Tribunal fédéral a, dans un récent arrêt, relevé qu'il convenait d'examiner dans chaque cas particulier la nature de l'activité professionnelle avant la fréquentation de la formation litigieuse et de la comparer avec celle exercée ultérieurement, à moyen terme, après l'obtention du titre de formation visé (arrêt du 26 août 2010, 2C_70/2010, consid. 3.4.2). c) En l'espèce, lorsqu'il a entrepris la formation litigieuse, en janvier 2008, le recourant occupait la fonction de gérant d'immeubles au service technique au sein de la gérance Y._____. Selon le descriptif des professions dans le domaine immobilier publié par l'USPI sur son site internet, le gérant d'immeubles "s'occupe de la vie quotidienne d'un immeuble locatif. Intermédiaire entre le propriétaire et le locataire, le gérant s'efforce de maintenir la rentabilité et la qualité du bien dont il s'est fait confier la gestion. A cet égard, il est en mesure de se charger de tout ou partie des tâches afférentes à la location, la comptabilité, les travaux, la conciergerie ou le contentieux." Dans la fonction de chef de projet, chef de chantier, support rénovation qu'il exerce au sein de la gérance

Z. _____ depuis octobre 2008, le recourant doit, comme il le décrit dans son curriculum-vitae, procéder à l'analyse de l'état des immeubles pour la budgétisation de l'entretien et assurer la réalisation de projets de rénovation d'immeubles et le soutien technique aux gérants. On peut ainsi déjà constater que la fonction que le recourant occupe actuellement, après avoir suivi les cours litigieux, est, du point de vue de la position hiérarchique et des responsabilités confiées, supérieure à celle qu'il occupait avant cette formation puisqu'il exerce maintenant une position de soutien à des gérants, alors qu'il n'était auparavant que simple gérant au service technique. Cependant, ce n'est pas tant cette comparaison qui est déterminante pour résoudre la question litigieuse que la comparaison qu'il convient d'effectuer entre l'activité exercée avant la formation litigieuse et celle que le recourant exercera au terme de l'entier de celle-ci. Car, en effet, si seuls les frais de cours que le recourant a suivis en 2008 sont litigieux en l'espèce (dès lors qu'il s'agit de la période fiscale 2008), ces cours constituent la première partie seulement d'une formation au terme de laquelle le recourant obtiendra un brevet fédéral d'expert en estimations immobilières. Selon le descriptif des professions dans le domaine immobilier publié par l'USPI sur son site internet, l'expert en estimations immobilières "effectue des recherches et des calculs permettant d'établir aussi bien la valeur vénale que la valeur du marché d'un bien immobilier – immeubles, terrains, bâtiments industriels, bureaux, etc. D'une manière générale, il analyse tous les éléments qui influencent la valeur d'un bien en vue d'une vente, d'une donation, d'une succession ou encore d'une réévaluation des biens d'une société. Il peut par exemple être amené à vérifier les taxations et contrôler les indemnités d'expropriation. En élaborant des rapports d'expertises détaillés et sérieux, il apporte une réponse claire aux questions les plus diverses des acteurs concernés." Il est évident que cette profession, de par l'élargissement sensible des compétences qu'elle requiert, se distingue clairement de celle de gérant technique d'immeubles et qu'elle constituera une ascension professionnelle tant au niveau des responsabilités confiées que de la position hiérarchique, des perspectives professionnelles et, en conséquence, du salaire. Les frais de formation engagés afin d'obtenir le brevet fédéral permettant de l'exercer constituent dès lors des frais de formation qui ne peuvent pas être déduits du revenu.

E. 4

Le recours doit dès lors être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants qui succombent, solidairement entre eux.

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