

VD_OMNI FI.2010.0048 vom 30. November 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-11-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0048

FR: VD_OMNI FI.2010.0048 du 30 novembre 2011

IT: VD_OMNI FI.2010.0048 del 30 novembre 2011

Regeste

A. X. _____, B. X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Formation postgrade en cours d'emploi en archivistique, en bibliothéconomie et en sciences de l'information par une licenciée en lettres. Casuistique sur la distinction entre frais de formation et frais de perfectionnement. Sans expérience d'un poste d'archiviste, la recourante vise une formation qui requiert un important investissement en temps (2 ans) et financier (25'000 fr.), qui aboutit à la délivrance d'un titre (master of advanced studies in archival, library and information science), qui présente une valeur ajoutée: dans les circonstances de l'espèce, il s'agit de frais de formation non déductibles.

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

Les recourants relèvent que la décision entreprise (p. 4, ch. 14) se réfère aux informations publiées sur le site de l'Université de Berne, sans qu'ils aient été au préalable invités à se déterminer sur le programme des cours. Ils invoquent de ce fait une violation du droit d'être entendu. Au nombre des principes constitutionnels applicables en matière fiscale figure en effet le droit du contribuable d'être entendu. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., celui-ci comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277; ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée). On peut douter qu'il y ait une violation du droit d'être entendu à invoquer à l'appui d'une décision une donnée aisément accessible à tout intéressé et de surcroît parfaitement connue de la recourante puisqu'il s'agit de renseignements sur la formation qu'elle suit. Quoi qu'il en soit, à supposer qu'elle doive être retenue, l'informalité a été réparée: les recourants ont eu l'occasion de s'exprimer au cours de la procédure sur tous les éléments de fait pris en compte par l'autorité intimée.

E. 3

Le litige porte pour l'essentiel sur la question de savoir si les frais des cours suivis par la recourante lors de la période fiscale 2008 constituent des frais de perfectionnement déductibles du revenu imposable des époux, en matière d'impôt fédéral direct, comme en matière d'impôt cantonal et communal. 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; cf en outre l'art. 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID; RS 642.14]). 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 (cf. Jean-Blaise Eckert, Commentaire romand/Impôt fédéral direct, édité par D. Yersin et Y. Noël, Bâle 2008, [cité ci-après: CR LIFD], n. 46 ss ad art. 26; 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'AFC, n° 26 du 22 septembre 1995, apporte sur cette distinction les précisions suivantes: "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". c) 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 (cf. ATF 2C_750/2009 du 26 mai 2010, consid. 2.2; ATF 2C_168/2010 du 5 octobre 2010, consid. 3.2, 3.3). La jurisprudence fédérale a traité plusieurs cas de frais liés à l'obtention d'un diplôme post-grade. 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, CR LIFD, n. 50 ad art. 26); 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, CR LIFD, n. 50 art. 26, l'arrêt a fait l'objet d'un commentaire de Michael Beusch, in PJA 2/2005, p. 224 ss); 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). Au regard de cette jurisprudence, la doctrine note que le Tribunal fédéral a opté pour une interprétation restrictive de la notion de frais de perfectionnement (Yves Noël, CR LIFD, n. 9 ad art. 34). Quoi qu'il en soit, ce n'est pas la dénomination du titre visé, tel le MBA, qui est décisive: "la qualification de frais de perfectionnement déductibles dépend notamment de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable, de sa formation initiale, de l'état de ses connaissances actuelles, de son cursus professionnel, de son activité professionnelle actuelle, du contenu de la formation en cause, ainsi que de la position professionnelle postérieure à la formation" (ATF 2C_750/2009 du 26 mai 2010, consid. 2.2.3, publié in RF 2010 p. 675; cf en outre ATF 2C_104/2010 du 23 juin 2010, publié in RF 2010 p. 959). d) Se référant à la jurisprudence fédérale, le Tribunal administratif vaudois, respectivement la CDAP, ont jugé non déductibles les frais d'obtention d'un diplôme de Master of Laws (arrêts FI.1997.0152 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 MBA, ainsi que du "Program for Executive Development" dispensés par l'IMD (arrêts FI.2007.0155 du 27 février 2009; FI.2008.0095 du 7 janvier 2009); les frais du module de base d'un cours organisé par l'Union suisse des professionnels de l'immobilier pour l'obtention du brevet fédéral d'expert en estimations immobilières (arrêt FI. 2010.0022 du 24 novembre 2010). En revanche, la CDAP a admis la déduction des frais de cours de préparation au brevet fédéral de diagnosticien d'automobiles, formation répondant aux exigences de la branche automobile; arrêt FI.2009.0098 du 6 juillet 2010). La doctrine cite au demeurant une multitude d'exemples de cette distinction malaisée: Jean-Blaise Eckert, CR LIFD, n. 52, 53 ad art. 26; Yves Noël, CR LIFD, n. 9 ad art. 34; pour une synthèse critique de la jurisprudence, voir en outre: Frédéric de le Court et Danièle Axelroud Buchmann, Frais de perfectionnement: état des lieux en Suisse romande à l'aube d'une prochaine réforme législative, in RF 2011 p. 292 ss).

E. 4

A l'appui de leurs conclusions, les recourants font valoir que la formation envisagée est une formation postgrade, continue, en cours d'emploi. Il s'agit en outre d'une formation nouvelle, appelée à répondre aux besoins exprimés en particulier par les archivistes au bénéfice d'un titre universitaire. a) L'accroissement considérable de la masse documentaire à gérer et les nouvelles technologies ont amené ces dix dernières années le métier d'archiviste à une profonde évolution et, par là même, soumis cette profession à des exigences nouvelles et toujours plus poussées, liées en particulier au développement de la technique. Cette évolution a requis une adaptation de tous les niveaux de formation (apprentissage et HES en premier lieu), puis d'une redéfinition du cadre des études postgrade, en particulier pour les archivistes qui disposent d'un titre universitaire et se voyaient contraints d'apprendre leur métier "sur le tas" (cf. pièce 8, p. 5). La recourante - licenciée en histoire - expose qu'elle s'est vue précisément placée dans la situation de personnes au bénéfice d'un titre universitaire, mais appelées à s'initier au métier "sur le tas" et par là même exposées par la concurrence qu'exercent des praticiens dépourvus de titre universitaire, mais mieux préparés à suivre l'évolution du métier par un apprentissage ou une formation HES en information documentaire. b) La formation envisagée s'adresse à des étudiants déjà au bénéfice d'un titre universitaire ou équivalent et qui, en principe peuvent se prévaloir d'une expérience professionnelle dans une institution de services d'archives,

une bibliothèque ou un centre de documentation. L'expérience professionnelle doit correspondre au moins à un engagement à plein temps d'une durée de trois mois, mais cette expérience peut aussi être acquise en cours de formation. A lire son curriculum vitae, la recourante n'a guère d'expérience d'un poste d'archiviste avant d'obtenir en novembre 2008 (c'est-à-dire après le début de sa formation) un emploi en cette qualité au département des manuscrits de la bibliothèque de Genève (où elle avait travaillé précédemment comme assistante de recherches). Dès lors, il paraît justifié de considérer (comme l'ont fait les autorités fiscales) qu'aucun des emplois exercés par la recourante jusqu'au début de sa formation - à l'exception d'un bref stage en été 2005 - n'avait un rapport direct avec les études entreprises en octobre 2008. c) Le programme des cours unit la théorie et la pratique à un niveau universitaire, ainsi que le souligne la plaquette de présentation; il aboutit à la délivrance d'un Master, après une formation de base, deux blocs de spécialisation, un stage, un travail de certificat ou un mémoire de maîtrise. Après l'obtention du Master, les lauréats sont suffisamment qualifiés pour occuper des fonctions de cadre dans un service d'archives, une bibliothèque ou dans la gestion de l'information d'une administration ou d'une entreprise. De telles études requièrent par ailleurs un important investissement en temps (elles durent à tout le moins près de deux ans) et présentent un coût élevé: les seuls frais de formation s'élèvent au total à 25'000 fr., sans compter les frais de déplacement et d'hébergement. d) Les éléments rappelés plus haut ne permettent plus de parler d'une mise à niveau ou d'une actualisation des connaissances; la formation aboutit à un Master, un titre qui présente une valeur ajoutée, permet d'escompter une promotion à des fonctions pourvues de plus hautes responsabilités ou d'améliorer les perspectives de carrière. A la suite des autorités fiscales, le tribunal considère ainsi qu'au regard de son peu d'expérience dans la branche, la recourante a cherché à se donner les moyens de devenir une spécialiste dans le domaine de l'archivistique; il s'agit bien d'un investissement visant à accéder à une spécialisation attestée par un titre, permettant une ascension professionnelle et susceptible d'aboutir à un poste de haut niveau de responsabilité. e) Les recourants se prévalent encore d'une pratique différente de l'administration fiscale zurichoise et bernoise (cf. pièces 4, 5 et 6). A raison, ils relèvent le peu de marge d'appréciation laissée aux cantons ensuite de l'harmonisation intercantonale imposée par la LHID (cf. ATF 2C_272/2010 du 15 novembre 2010). Les pièces produites ne suffisent pas à confirmer ces différences de pratique: la jurisprudence fédérale – comme cela a été exposé plus haut – suppose un examen concerté de la situation personnelle du contribuable (en particulier de son cursus). Cet examen pourrait justifier, dans un concours de circonstances différent, une solution retenant que les mêmes frais de formation puissent être tenus pour déductibles. La Cour de céans – à l'instar des autorités fribourgeoises (arrêt du 30 mai 2009 du Président de la Cour fiscale fribourgeoise, in RDAF 2009 II 587, consid. 3f, p. 609) – ne voit pas qu'il y ait lieu de s'écarter ici des critères posés par la jurisprudence fédérale. Au demeurant, à la différence du cas d'espèce de l'arrêt du 30 mai 2009 qui vient d'être cité (RDAF 2009 II 587, consid. 6, p. 612 s.), les recourants n'invoquent pas de différences de traitement pratiquées par l'autorité intimée elle-même.

E. 5

Le litige porte encore sur une déduction de 5'859 fr. requise pour l'achat de "matériel informatique – perfectionnement" de l'épouse. Les recourants ont fourni à l'appui de cette rubrique trois factures, du 23 octobre 2008, des 16 et 18 novembre 2008, s'élevant respectivement à 3'642 fr, 2'178 fr. et 39 francs. Dans leur correspondance à l'administration fiscale, puis dans leurs écritures, ils n'ont pas cherché à justifier la prise en compte de ces

montants. Ils ne prétendent pas qu'il s'agit d'une dépense indispensable à l'exercice de la profession de l'épouse (cf. art. 7 de l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993, RS 642.118.1; ATF 2C_326/2008 du 23 septembre 2008, consid. 4.4; Eckert, CR LIFD, n. 43 ad art. 26). Manifestement, ainsi que cela ressort de l'annexe 4 à la déclaration d'impôt 2008, cet investissement est requis au titre des frais d'études de la recourante, si bien que les développements exposés plus haut s'appliquent à ces dépenses.

E. 6

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu l'issue du litige, un émolument de justice de 1'000 fr. sera mis à la charge des recourants, soit 600 fr. en matière d'impôt cantonal et communal et 400 fr. en matière d'impôt fédéral direct. Il ne sera pas alloué de dépens.

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