

VD_OMNI FI.2012.0017 vom 18. Juli 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-07-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0017

FR: VD_OMNI FI.2012.0017 du 18 juillet 2012

IT: VD_OMNI FI.2012.0017 del 18 luglio 2012

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Pour un éducateur au bénéfice d'un diplôme de travailleur social, au service d'une institution qui accueille des personnes avec une déficience intellectuelle et exploite un établissement médico-social, un Master of Advanced Studies en action et politiques sociales à l'Ecole d'études sociales et pédagogiques ne constitue pas un perfectionnement dans le cadre d'une profession déjà acquise et exercée. Ces frais de formation n'ont pas été consentis uniquement à des fins de promotion professionnelle, mais engagés afin que le contribuable progresse dans une position professionnelle plus élevée et surtout différente de sa profession actuelle. Dès lors, ils ne peuvent être admis en déduction du revenu et c'est à juste titre que celle-ci a été refusée.

Erwägungen

E. 1

Le recours a uniquement trait au refus de l'autorité intimée d'admettre la déduction revendiquée d'un montant de 6'000 fr. au titre de frais de perfectionnement professionnel. Le recourant ne revendique plus en revanche de déduction pour les frais liés à son retour hebdomadaire dans le canton du Tessin.

E. 2

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 19 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD), respectivement aux articles 30 à 37 (art. 29 LI). 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. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, pp. 303 et ss; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4ème édition, Berne 2002, 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: «(...) 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.» Pour sa part, l'art. 9 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) retient que «(...) les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu». Les frais professionnels mentionnés aux art. 26 al. 1 LIFD et 30 al. 1 LI, lettres a à c, sont estimés forfaitairement, sur la base de tarifs établis par le Département des finances (art. 3 de l'Ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct [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. 8 OFP). Le contribuable peut cependant justifier la réalité de dépenses plus élevées (art. 26 al. 2 LIFD et 30 al. 2 LI). Ce principe est issu en fait de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit. On admet généralement que cette disposition est applicable par analogie en matière fiscale, puisque les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 90 al. 2 LI et 42 al. 1 LHID; v. Rivier, op. cit., p. 142; Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, déjà cité, ad art. 42 LHID, n° 2). b) Les articles 26 al. 1 let. d LIFD, 9 al. 1 LHID et 30 al. 1 let. d LI permettent également la défalcation des frais de perfectionnement et de reconversion en rapport avec l'activité exercée (v. art. 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 interrompt 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 (ATF 2A.623/2004 du 6 juillet 2005 publié in StE 2006 B 22.3 n° 86 ; ATF 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 publié in Revue fiscale 2004 p. 451 et arrêts cités). 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 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 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). 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).

E. 3

Intégrer la pratique professionnelle dans une analyse globale du système de protection sociale pour mieux contextualiser l'action sur le terrain et permettre une pratique réflexive.

E. 4

Contribuer, par l'articulation de l'étude théorique et de la réflexion sur la pratique, au développement des capacités d'expertise, par l'acquisition des références conceptuelles et de la culture professionnelle propres au travail social, dans une logique d'interdisciplinarité.

E. 5

Acquérir une fonction d'expertise dans les enjeux d'actualité pour le domaine social, par exemple la réinsertion socio-professionnelle ou les assurances sociales.

E. 6

Acquérir les compétences nécessaires à la conduite d'études et de projets sur le terrain professionnel.

E. 7

Acquérir des savoirs transposables sur le terrain de l'action sociale pour contribuer à l'innovation des pratiques d'intervention sociale.

E. 8

Renforcer l'inter- et la transdisciplinarité en matière de collaborations interprofessionnelles au sein de l'action sociale(...)». b) Le recourant soutient qu'il s'agit-là de frais de perfectionnement engagés dans le cadre d'une profession déjà acquise et exercée. Il explique à cet égard que cette formation lui permet de rafraîchir et d'accroître son niveau de connaissances dans son environnement professionnel et de satisfaire les exigences croissantes de celui-ci. Sans doute, cette formation est en lien avec la profession du recourant; on conçoit mal en effet que celui-ci l'eût embrassée s'il n'avait pas été éducateur social. Cela étant, il est douteux que le recourant entreprenne un master sur trois ans uniquement afin de mettre à jour et d'améliorer ses connaissances professionnelles; dans ce cas, d'autres moyens moins ambitieux, qui font partie des frais d'acquisition du revenu, étaient certainement à sa disposition. Comme le fait observer à juste titre l'autorité intimée, le MAS en action et politiques sociales est une formation académique d'un niveau élevé; celle-ci devrait surtout permettre au recourant d'évoluer dans un spectre beaucoup plus large que celui qui caractérise sa profession actuelle. D'éducateur dont l'activité s'est jusqu'à présent exercé pour l'essentiel au profit de personnes handicapées, le recourant devrait à l'avenir, après l'obtention du MAS, maîtriser les enjeux de la politique sociale et pourrait ainsi devenir un véritable acteur de la politique sociale en Suisse. Il est en revanche certain que son activité ne visera plus spécifiquement les personnes handicapées, comme c'est le cas à l'heure actuelle, mais s'étendra pratiquement à la population dans son ensemble, ceci dans la mesure où elle requiert les prestations de la collectivité. Force est ainsi de constater que la dépense n'a pas été consentie uniquement à des fins de promotion professionnelle, comme le recourant le soutient. Bien plutôt, ces frais ont été engagés afin que celui-ci progresse dans une position professionnelle certes plus élevée, mais dont on voit qu'elle se différencie sensiblement de sa profession actuelle. Dès lors, c'est à juste titre que leur déductibilité a été refusée. 4. Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge et l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 49 al. 1 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36).

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