

VD_OMNI FI.2012.0047 vom 15. Oktober 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0047

FR: VD_OMNI FI.2012.0047 du 15 octobre 2013

IT: VD_OMNI FI.2012.0047 del 15 ottobre 2013

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Distinction entre les frais de perfectionnement et les frais de formation. Rappel de la jurisprudence et casuistique. En l'espèce, compte tenu de sa durée, de son coût et de son implication en temps, le "MaS in International Taxation" dispensé par l'Université de Neuchâtel ne saurait être considéré comme une simple mise à niveau ou une actualisation des connaissances. De plus, il ne fait aucun doute qu'il constitue une valeur ajoutée, propre à améliorer les perspectives de carrière. En outre, selon la jurisprudence, un lien étroit entre l'activité professionnelle et la formation suivie ne suffit pas à lui seul pour permettre la déduction des coûts litigieux à titre de frais de perfectionnement. C'est ainsi à juste titre que l'ACI a refusé la déduction des coûts engendré par le "MaS in International Taxation". Recours rejeté. Recours en matière de droit public au TF admis (arrêt 2C_1073/2013 et 2C_1074/2013 du 25 juin 2014). Arrêt cantonal annulé).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 30 al. 1 let. d de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]; voir 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). Quoiqu'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. 3

En l'espèce, le recourant revendique la déduction des coûts de la formation qu'il a suivie à l'Université de Neuchâtel en 2010 et 2011 au titre de frais de perfectionnement professionnel. Cette formation, qui aboutit à la délivrance d'un "Master of Advanced Studies (MaS)", est une formation postgrade universitaire de troisième cycle en droit fiscal international. L'enseignement se déroule sur deux semestres et correspond à 60 crédits ECTS. Il comporte un tronc commun, qui est le cours de base en fiscalité, deux spécialisations alternatives en droit fiscal international de l'entreprise ou en fiscalité internationale du patrimoine, ainsi que la rédaction d'un travail de master. Il est découpé en douze ou treize modules, selon la spécialisation choisie. Les cours ont lieu en blocs de cinq jours par mois. Le nombre d'heures de cours dispensés s'élèvent à 480, auxquelles il faut encore ajouter le temps consacré au travail personnel et à la rédaction du travail de master, soit environ 1'000 heures. Le coût total de la formation est de 20'000 francs. Compte tenu de sa durée, de son coût et de son implication en temps, le "MaS in International Taxation" dispensé par l'Université de Neuchâtel ne saurait à l'évidence être considéré comme une simple mise à niveau ou une actualisation des connaissances. Certes, le recourant pratiquait déjà dans le domaine de la fiscalité avant de débiter la formation litigieuse. En effet, après l'obtention de sa licence en droit, il a travaillé de 2001 à 2003 auprès de Y. _____ comme fiscaliste, puis de 2003 à 2011 auprès de Z. _____ SA, une société genevoise active dans la gestion de fortune, comme responsable du département juridique et fiscal. Toutefois, selon la jurisprudence, un lien étroit entre l'activité professionnelle et la formation suivie ne suffit pas à lui seul pour admettre la déduction des coûts litigieux à titre de frais de perfectionnement (RDAF 2009 597 consid. 4). En outre, il ne fait aucune doute que le "MaS in International Taxation" dispensé par l'Université de Neuchâtel constitue une valeur ajoutée, propre à améliorer les perspectives de carrière. Dans le cas particulier, le recourant s'est mis à son compte une année après l'obtention de son diplôme et a fondé la société C. _____ Sàrl active dans le conseil juridique et fiscal aux particuliers et aux entreprises. Dans le cadre de cette activité, le "MaS in International Taxation" constitue un atout indéniable que l'intéressé peut faire valoir auprès de sa clientèle qui sera encline à s'adresser à un spécialiste du droit fiscal international diplômé dans ce domaine, comme l'a relevé à juste titre l'ACI. Enfin, le recourant se plaint en vain d'une inégalité de traitement par rapport aux experts fiscaux qui peuvent déduire les coûts de leur formation. Dans un arrêt du 30 juin 2008 (cause FI.2007.0140), la CDAP a en effet déjà jugé que la pratique de l'ACI consistant à appliquer un régime différencié pour les LL.M. d'une part et pour les diplômés d'expert fiscal d'autre part ne prêtait pas le flanc à la critique (consid. 4): "L'égalité de traitement, garantie à l'art. 8 Cst., 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 à la recourante, par rapport aux autres contribuables qui paient des frais de formation en vue d'améliorer leurs perspectives professionnelles." Au regard de ces éléments, l'ACI n'a pas violé les règles pertinentes du droit fiscal fédéral et cantonal, en considérant que les frais du "MaS in International Taxation" que le recourant a suivis à l'Université de Neuchâtel n'étaient pas des frais de perfectionnement déductibles.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).

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