

VD_OMNI FI.2013.0029 vom 15. Oktober 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0029

FR: VD_OMNI FI.2013.0029 du 15 octobre 2013

IT: VD_OMNI FI.2013.0029 del 15 ottobre 2013

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Diplôme d'études avancées (DAS) en "Commodity Trading". Distinction entre les frais de perfectionnement et les frais de formation. Rappel de la jurisprudence et casuistique. Malgré ses 16 ans dans la finance, le recourant n'a jamais travaillé dans le domaine très spécifique du négoce de matières premières. La formation suivie doit ainsi considérée comme une formation permettant à l'intéressé d'accéder à une autre profession ou à une activité supplémentaire. Les frais du diplôme obtenu ne sont donc pas déductibles. Recours rejeté.

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). 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. 3

En l'espèce, le recourant soutient que la formation litigieuse constituait une perfectionnement professionnel, puisqu'elle lui a permis de mieux exercer sa profession actuelle et de mieux répondre aux exigences de celle-ci. Conformément à la jurisprudence citée sous chiffre 2 ci-dessus, ce n'est pas la dénomination de la formation qui est déterminante pour sceller le sort du recours. En d'autres termes, le fait qu'en l'espèce, cette formation soit assimilée à un postgrade de type académique ne conduit pas nécessairement à la qualifier de formation professionnelle – dont les frais ne sont pas déductibles –, par opposition à un perfectionnement – dont les frais sont déductibles. L'examen de la situation du recourant conduit à retenir ce qui suit. Jusqu'à son engagement au sein de la société C._____, le recourant a développé une longue expérience professionnelle dans le domaine financier. Il a ainsi travaillé durant seize ans, de 1994 à 2010, au sein de Z._____ SA, sur d'importantes places financières (5*****, 6*****, 7*****). Son activité portait notamment sur la gestion de portefeuilles clients, de projets opérationnels et dans le domaine du risque. Durant ces années, il a obtenu un Bachelor d'économiste d'entreprise ESCEA, puis un MBA dans le domaine "concentration en management, direction en stratégie et spécialisation en finance". Il n'est pas établi – ni soutenu d'ailleurs – que durant cette période, le recourant aurait eu une activité en relation avec le négoce de matières premières. C'est ainsi fort de ces compétences que le recourant a rejoint la société C._____ à compter du mois de novembre 2010. Il s'agit d'une société d'intermédiation financière qui investit dans la démocratisation de l'accès au capital, par l'octroi de financements à des sociétés de microfinance pour le compte d'investisseurs socialement responsables. Selon l'extrait du Registre du commerce, son but social est la "fourniture de services dans le domaine de l'investissement social, émergent ou durable, incluant en particulier la gestion de placements collectifs de capitaux suisses et étrangers mais également recherche, conseil, structuration et courtage d'investissements ainsi que distribution de produits d'investissement". L'activité déployée par le recourant auprès de son nouvel employeur est ainsi toujours clairement orientée vers la finance, comme c'était le cas auprès de Z._____ SA. Cela est confirmé par l'intéressé, qui a exposé en procédure gérer deux fonds de placement à revenu fixe d'une taille d'actifs de 160 millions de dollars américains placés dans 59 institutions de microfinance dans 32 pays émergents et frontières. En ce qui concerne la formation litigieuse, le recourant l'a débutée en août 2011, soit environ neuf mois après avoir commencé sa nouvelle activité. Ce DAS en Commodity Trading est une formation qui permet de se spécialiser dans le domaine du négoce de matières premières. Cette formation n'est pas réservée aux professionnels de la finance, mais vise aussi notamment les professionnels du droit, des assurances, des fiduciaires, de l'import/export. Elle est composée de toute une série de modules variés qui tournent autour du négoce de matières premières: établissement de contrats, contrôle de la qualité des marchandises, délais de livraison, aspects légaux, instruments de finance banking, risk management, financement des activités de négoce, etc... En ce qui concerne le recourant, il s'agit clairement d'une formation qui lui a permis de se spécialiser dans un domaine qu'il ne paraissait pas avoir pratiqué jusqu'alors. Dans ce sens, on peut parler d'une spécialisation. Il convient d'examiner si celle-ci peut être qualifiée de "perfectionnement" au sens de la

jurisprudence. Le domaine du négoce de matières premières touche indéniablement à la finance. Cela dit, le domaine de la finance est très vaste et le négoce de matières premières n'en est sous certains aspects qu'une branche spécifique parmi de nombreuses autres. Preuve en est que durant ses seize années passées dans la finance au sein de Z. _____ SA, le recourant ne paraît pas avoir développé d'activité dans ce domaine – il ne le soutient en tout cas pas. Il peut être reconnu sur le principe que la formation suivie par le recourant est sur certains aspects en rapport avec sa formation apprise et exercée, savoir la finance. Mais pas uniquement, si l'on considère la variété du public visé par cette formation et les nombreux domaines de formation fixés par les modules du DAS en Commodity Trading. Il faut dès lors admettre que cette formation de négoce de matières premières n'était pas de nature à permettre au recourant, pour reprendre la jurisprudence, "de maintenir ses chances, de rester à la page et de conserver son poste aux exigences nouvelles de sa profession" . Si on ne connaît pas les motifs qui ont conduit le recourant à changer d'employeur, il n'est pas établi – ni soutenu d'ailleurs – que seule une telle spécialisation lui aurait permis de conserver son poste ou de trouver du travail. On peut même en douter tant, comme déjà dit, le domaine de la finance est large. Par ailleurs, le recourant a lui même indiqué en réponse aux déterminations de l'autorité intimée qu'il avait été engagé par l'entreprise C. _____ pour ses connaissances approfondies en finance et non pas parce qu'il aurait pris l'engagement de suivre ce DAS en Commodity Trading, des connaissances en matière de négoce n'ayant alors pas été déterminantes au moment de son engagement. Le recourant a d'ailleurs précisé à ce sujet que l'activité de la société C. _____ n'était pas prioritairement centrée sur le négoce de matières premières. Ceci est confirmé par l'attestation du 3 juillet 2012 de C. _____, selon laquelle la formation suivie par le recourant est en relation "avec certains des domaines dans lesquels nous déployons nos conseils" . On relèvera encore que le recourant n'a pas mentionné dans son curriculum vitae le négoce de matières premières dans ses activités auprès de son employeur actuel. On peut déduire de ce qui précède que la formation acquise n'était pas indispensable au recourant pour lui permettre de conserver son poste ou d'en obtenir un nouveau. En réalité, la formation acquise par le recourant peut être assimilée à une formation lui permettant d'accéder à une autre profession ou à une activité supplémentaire. En effet, le DAS en Commodity Trading est destiné à des personnes qui veulent se spécialiser dans le négoce de matières premières ou qui souhaitent changer de carrière. Or, comme déjà dit, le négoce de matières premières ne se limite pas à des compétences en matière financière, mais englobe tout un panel de domaines variés (droit, environnement, ...). On en veut pour preuve que la formation litigieuse n'est pas réservée aux professionnels de la finance, mais est ouverte à des spécialistes d'autres domaines (du droit, des assurances, des fiduciaires, de l'import/export). Les modules de la formation en témoignent aussi, qui portent pour plus de la moitié sur des domaines qui ne relèvent pas directement de la finance. C'est à ce titre une profession en soi, qui se distingue de celle de conseiller financier et de gestionnaire de fortune ou de risques, jusqu'alors exercée par le recourant durant seize ans. Le fait que le recourant ne mette pas entièrement ses compétences acquises dans le cadre du DAS en Commodity Trading au service de son employeur, dès lors que l'activité de ce dernier ne porte pas principalement sur le négoce de matières premières, n'y change rien, la formation acquise par le recourant étant clairement de nature à améliorer à l'avenir ses possibilités de carrière. Dans ce sens, le diplôme obtenu par le recourant constitue à l'évidence une compétence supplémentaire. 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 DAS en Commodity Trading que le recourant a suivi à

l'Université de Genève 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.