

VD_OMNI FI.2014.0144 vom 19. August 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-08-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0144

FR: VD_OMNI FI.2014.0144 du 19 août 2015

IT: VD_OMNI FI.2014.0144 del 19 agosto 2015

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district de la Riviera - Pays-d'Enhaut | Les frais engagés par le détenteur d'un Master en génie civil pour pouvoir obtenir le brevet fédéral d'ingénieur-géomètre ne sont pas déductibles du revenu, dans la mesure où ils font partie de l'investissement auquel le contribuable a dû consentir sur plusieurs années afin de pouvoir exercer cette profession. En outre, celui-ci sera appelé à prendre la direction de l'entreprise paternelle; ces frais de formation peuvent également être considérés comme des dépenses engagées en vue d'obtenir à l'avenir une meilleure situation professionnelle.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige concerne exclusivement les déductions revendiquées par le recourant durant l'année 2012. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 ([AIFD] art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). 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). a) 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*, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, pp. 303 et ss; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 187 et ss). La doctrine distingue classiquement les déductions organiques de celles dites anorganiques. Les premières, définies également à 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), sont liées à l'acquisition du revenu imposable et recouvrent notamment les frais d'acquisition du revenu, les amortissements, les pertes commerciales et les contributions aux institutions de prévoyance; les revenus concernés ne pourraient être réalisés sans l'engagement des frais correspondants (cf. Yves Noël, in : *Commentaire romand, Yersin/Noël [éds] 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*). De telles déductions ne sauraient en principe être écartées par un législateur soucieux de fixer le revenu imposable de manière conforme au principe de l'imposition selon la capacité économique garantie par l'art. 127 al. 2 Cst., qui exige que la capacité contributive soit établie de manière objective (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, Zurich 2002, 6^{ème} éd. p. 248 s.). Les secondes en revanche (cf. art. 9 al. 2 LHID) ne sont pas liées directement à l'acquisition du revenu, mais à la détermination de la capacité contributive subjective, qui est encore en droit suisse largement laissée à l'appréciation du législateur. Elles sont accordées en général pour des motifs extra-fiscaux et, comme le précise la doctrine, jusqu'à un montant déterminé. Les dépenses pour lesquelles elles sont accordées constituent d'ailleurs une utilisation du revenu (Blumenstein/Locher, op. cit., p. 249 et p. 262 ss). Au surplus, on rappelle qu'en procédure de taxation, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (ATF 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1, RF 2013 p. 722). b) Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont notamment les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (art. 26 al. 1 let. d LIFD et 30 al. 1 let. d LI). Ne sont pas déductibles les frais de formation proprement dits (art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI). L'art. 8 de l'ordonnance du 10 février 1993 du Département fédéral

des finances (DFF) sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral (RS 642.118.1) reprend cette réglementation. Selon la jurisprudence, sont déductibles tous les frais de perfectionnement qui sont objectivement en rapport avec la profession et qui permettent au contribuable de maintenir ses chances, de rester à la page et de conserver son poste en satisfaisant aux exigences nouvelles de sa profession, même s'ils n'apparaissent pas absolument indispensables (ATF 2C_666/2014 du 16 février 2015, in : StE 2015 B27.6 Nr. 19, consid. 2.1.1; 2C_1073/2013 du 25 juin 2014, consid. 2.2.1; 2C_1001/2012 du 1^{er} mai 2013 consid. 2.1.1, in : StE 2013 B27.6 Nr. 18 ; 2A.623/2004 du 6 juillet 2007 consid. 2.1 in : StE 2006 B 22.3 n° 86; 124 II 29 consid. 3a-d p. 32 ss; 113 Ib 114 consid. 2c-e p. 118 s.). Les frais de perfectionnement professionnels comprennent toutes les activités qui sont directement et objectivement en rapport avec la profession exercée, par opposition aux frais de formation engagés pour une première activité professionnelle, pour une activité nouvelle ou encore supplémentaire (cf. Jean-Blaise Eckert, in : Commentaire romand, op. cit., 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). Il n'est toutefois pas nécessaire que le contribuable ne puisse pas conserver son poste s'il ne consent pas à de telles dépenses; il suffit qu'il les estime adéquates pour maintenir ses chances sur le plan professionnel et que le perfectionnement s'avère utile tout en restant dans le cadre usuel et généralement admis de l'amélioration des connaissances servant à l'exercice de la même profession (ATF 2C_1073/2013 du 25 juin 2014 consid. 2.2.1; 2C_750/2009 du 26 mai 2010 consid. 2.2.2). 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 AIFD, 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 16 décembre 2005, in : RDAF 2006 II 475, consid. 3c p. 482, références citées). c) 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, Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard 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 : RF 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, in : RDAF 1999 II 113 consid. 3d, cf. ég. ATF 2A.182/2005, consid. 3.1.2, in : RDAF 2005 II 514). Ne sont dès lors pas déductibles les frais d'une formation continue consentis afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se distingue clairement de la profession actuelle ("frais d'ascension professionnelle") ou d'accéder à une autre profession. Il s'ensuit que les dépenses visant à acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice d'une profession (apprentissage, école de commerce, maturité, hautes études notamment universitaires et postgrade, soit les "frais de formation initiale") sont des dépenses préparatoires (art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI) qui ne sont pas déductibles (ATF 2C_1073/2013, déjà cité, consid. 2.2.1; 2C_70/2010 du 26 août 2010 consid. 3.2; 2C_750/2009, déjà cité, consid. 2.2.2; 2A.623/2004 du

E. 6

juillet 2007 consid. 2.2 in : StE 2006 B 22.3 n° 86 et les références citées; 2A.424/2005 du 28 avril 2006 consid. 3.2, 3.3 in : RtiD 2006 II 524; ATF 124 II 29 consid. 3a-d p. 32 ss; 113 Ib 114 consid. 2c-e p. 118 s.; cf. également Circulaire n°26 de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 22 septembre 1995 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, in : Archives 64, p. 692 et ss, not. 701). d) 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_1073/2013, déjà cité, consid. 2.2.2; 2C_750/2009, déjà cité, consid. 2.2.3). 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 n°26, in : Archives 64 p. 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, déjà cité, consid. 4.4). e) 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 : RF 1986 p. 586 ss; v. au surplus, arrêts FI.2006.0036 du 16 août 2006; FI.2001.0007 du 15 mai 2001).

4. Dans le cas d'espèce, le recourant fait valoir que les frais qu'il a engagés pour sa formation l'auraient été dans le cadre d'une profession qu'il avait non seulement acquise, mais par surcroît, exercée et que ceux-ci lui permettraient de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession. Pour l'autorité intimée en revanche, la formation suivie par le recourant tendrait à l'ascension professionnelle de celui-ci; dès lors, elle fait valoir que la déductibilité des frais en lien avec cette formation ne saurait être admise. Les quelques considérations susrappelées permettent au Tribunal de faire plusieurs constatations. a) Il ressort de ses propres explications que le recourant a toujours émis le souhait d'exercer la profession de géomètre et de rejoindre le bureau d'ingénieurs-géomètres dirigé par son père, au sein duquel il avait effectué des stages par le passé. Durant ses études à l'EPFL, il a du reste opté pour une spécialisation géomatique. Une fois obtenu son Master en génie civil, le recourant a été engagé dans l'entreprise paternelle et y a exercé en qualité de géomètre, quelques mois à plein temps. Il précise lui-même que l'obtention du titre de géomètre était l'une des conditions de son engagement, pour pouvoir prétendre diriger ultérieurement l'entreprise. Or, trois conditions doivent être remplies pour qu'un candidat soit admis à se présenter à l'examen d'Etat en vue de l'obtention au brevet d'ingénieur-géomètre: «(...) 1. être titulaire d'un diplôme reconnu d'une haute école; 2. justifier d'une formation théorique suffisante, et 3. disposer d'une expérience professionnelle d'au moins deux ans, en rapport avec le niveau exigé dans les thèmes de l'examen» (source: www.cadastre.ch/internet/cadastre/fr/home/surveyors/licence/condition.html). Il s'avère que le recourant ne remplissait pas toutes ces conditions. Aussi, afin d'être en mesure d'acquiescer un brevet fédéral dans cette profession, il a dû suivre dès 2012 quatre cours théoriques dispensés pour partie à la HES-SO d'Yverdon-les-Bains, pour partie à celle de

Lausanne et ceci, pour une durée de trois ans. Ce sont, pour l'essentiel, les frais inhérents à ces cours dont il a revendiqué en vain la déduction. b) A l'appui de sa revendication, le recourant explique que les cours qu'il a suivis ne sont pas sanctionnés par l'obtention d'un titre quelconque; il considère en outre qu'il s'agit-là de frais de perfectionnement d'une profession de géomètre qu'il avait déjà acquise. Ce point de vue ne saurait être suivi. Comme le recourant l'indique lui-même, il n'a travaillé que quelques mois comme géomètre dans l'entreprise paternelle. Sans en posséder le titre ni les qualifications, le recourant, simple collaborateur de l'entreprise, n'était cependant pas en mesure de travailler dans cette profession, qui comme le fait remarquer à juste titre l'autorité intimée s'exerce sous la forme d'un office public, sous sa propre responsabilité. A cet égard, sa situation peut s'apparenter à celle d'un avocat-stagiaire qui entreprend la formation à l'issue de laquelle il pourra se présenter aux examens de brevet d'avocat ou à celle d'un stagiaire notaire dans des circonstances similaires. En réalité, les frais auxquels le recourant a été exposé pour suivre ces cours théoriques font partie de l'investissement auquel il a dû consentir sur plusieurs années pour pouvoir exercer la profession d'ingénieur-géomètre. Or, ainsi qu'on l'a vu plus haut, les dépenses visant à acquérir les connaissances et capacités nécessaires à l'exercice d'une profession, par conséquent celles consenties pour l'acquisition, l'extension ou l'amélioration d'une source de revenu, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu. C'est par conséquent à juste titre que leur déduction, de même que celle des dépenses en relation avec cette formation, soit les frais de transport pour se rendre à Yverdon-les-Bains et à Lausanne, ainsi que les frais de repas pris sur place durant l'année 2012, ont été refusées au recourant. c) Le recourant perd à cet égard de vue que son engagement dans l'entreprise paternelle a été conditionné à la délivrance ultérieure du titre d'ingénieur-géomètre. Ainsi qu'il l'indique lui-même, le recourant est en effet appelé à prendre à l'avenir la direction de l'entreprise paternelle. Il ne peut dès lors nier le fait qu'au bénéfice de cette formation, sa situation professionnelle va connaître une amélioration certaine puisqu'à l'heure actuelle, le recourant est un simple collaborateur de l'entreprise. Dans ces conditions, ces frais de formation peuvent également être considérés comme des dépenses engagées en vue d'obtenir à l'avenir une meilleure situation professionnelle. Partant, au vu de ce qui a été indiqué au considérant qui précède, leur déductibilité du revenu ne saurait être admise. 5. Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Vu le sort du recours, le recourant en supportera les frais (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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