

# VD\_OMNI FI.2018.0021 vom 15. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0021)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0021 du 15 avril 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0021 del 15 aprile 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours formé par un contribuable et son épouse contre la décision sur réclamation de l'ACI confirmant que le montant de la participation de son employeur à ses frais de formation devait être ajouté au revenu imposable des époux pour la période fiscale concernée (en application du droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, consid. 3a). Les cours suivis et le diplôme obtenu (EMBA) ont permis au contribuable (spécialisé en économie fiscale) d'acquérir de nouvelles connaissances dans le domaine du management; il s'agit ainsi d'une nouvelle formation (et non d'un perfectionnement), dont les frais ne sont pas déductibles, ce qui est conforté notamment par l'importance des coûts de formation (105'000 fr.) ou encore le fait que le titre en cause est à l'évidence propre à améliorer les perspectives de carrière du contribuable (consid. 3). Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; BLV 642.11), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Lorsque le tribunal est appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, il doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque, comme en l'espèce (cf. consid. 3 infra), la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 précité, consid. 1.3.1; CDAP FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2 et les références).

### E. 3

Le litige porte sur la prise en compte, à titre de revenu imposable des recourants pour la période 2014, du montant de 105'000 fr. dont s'est acquitté l'employeur du recourant en lien avec l'EMBA obtenu par ce dernier. a) L'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2016, de la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnels (RO 2014 1105) a entraîné une modification de la réglementation en la matière. Les art. 26 al. 1 let. d et 34 let. b LIFD et les dispositions cantonales correspondantes des art. 30 al. 1 let. d et 38 let. b LI (cf. consid. 3b infra) ont ainsi été abrogés en faveur d'une déduction plafonnée tant des frais de formation que des frais de perfectionnement (cf. FF 2011 2429); la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) a été modifiée en conséquence. En l'absence de disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente, l'ancien droit demeure néanmoins applicable au présent litige qui porte sur la période fiscale 2014 (cf. Tribunal fédéral [TF] 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 du 1<sup>er</sup> février 2016 consid. 4.1 et la référence; CDAP FI.2018.0102 du 23 novembre 2018 consid. 4a, FI.2017.0174 du 22 novembre 2018 consid. 3a). b) Les art. 26 al. 1 let. d LIFD et 30 al. 1 let. d LI, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, prévoient que 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 (cf. ég. art. 9 al. 1 LHID, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015). Les frais de formation proprement dits ne sont en revanche pas déductibles (art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015). 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 124 II 29 consid. 3; 113 Ib 114 consid. 2). Par " frais objectivement en rapport avec la profession ", il faut entendre les frais en lien avec la profession apprise et exercée, par opposition aux frais de formation engagés pour une première activité professionnelle, pour une activité nouvelle ou encore supplémentaire. 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 (TF 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 précité, consid. 4.2 et les références; CDAP FI.2017.0174 précité, consid. 4a). Ne sont en revanche 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. Dans ce sens, les frais d'une formation continue engagée en vue d'une ascension professionnelle ou qui ont permis ou favorisé un élan de ce type sont assimilés à ceux consentis dans le cadre d'une nouvelle formation. Un tel avancement se traduit généralement par l'obtention d'un poste hiérarchique supérieur, comprenant des responsabilités plus étendues et une rémunération plus élevée. Dans ce cas, contrairement au cas de figure évoqué au paragraphe précédent, la formation suivie par l'intéressé ne sert pas de simple mise à niveau ou d'actualisation de connaissances (TF 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 précité, consid. 4.2 et les références; CDAP FI.2017.0174 précité, consid. 4a). c) Ces principes valent en particulier pour les diplômes après études. Le TF a eu l'occasion d'examiner à plusieurs reprises le sort des frais engagés pour l'obtention d'un MBA ou d'un Executive MBA (EMBA). La déduction des

frais pour ce type de formation est en principe refusée au motif que le MBA permet avant tout d'accroître les chances d'obtenir une promotion, alors même que la formation est généralement entreprise en cours d'emploi et que le titre est obtenu après une solide expérience professionnelle (TF 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 précité, consid. 4.3.1 et les références; CDAP FI.2017.0174 précité, consid. 4b). Dans un arrêt du 18 décembre 2003, le TF a ainsi refusé la déduction des frais pour une formation en cours d'emploi d'un contribuable qui, après avoir interrompu ses études d'économie, avait obtenu d'abord un Bachelor of Business Administration, puis un MBA, parce qu'il s'agissait en l'espèce d'une formation de base destinée à combler les lacunes laissées par la formation " sur le tas " (" learning by doing on the job "), qui avait en outre conduit l'intéressé à un changement d'emploi (TF 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 consid. 2.3 et 2.4, in StE 2004 B 22.3 n° 77). Dans un arrêt du 6 juillet 2005, le TF a refusé la déduction des frais d'obtention d'un MBA en cours d'emploi à un économiste d'entreprise ESCEA issu d'une école supérieure de cadres pour l'économie et l'administration, considérant qu'il s'agissait d'un titre qui attestait d'une formation professionnelle propre, était reconnu et honoré sur le marché du travail et améliorerait de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur, même si ce dernier disposait déjà d'une formation dans le domaine de l'économie (TF 2A.623/2004 du

## **E. 6**

juillet 2005 consid. 3.2, in StE 2006 B 22.3 n° 86). Dans un arrêt du 28 avril 2006, la déduction des frais d'obtention d'un Executive MBA en cours d'emploi a été refusée à un économiste d'entreprise ESCEA (TF 2A.424/2005 du 28 avril 2006, in RtiD 2006 II p. 524). Le TF a encore refusé la déduction des frais d'obtention d'un MBA en cours d'emploi d'un contribuable, considérant qu'il s'agissait d'un titre qui attestait d'une formation professionnelle propre et améliorerait de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur; il a également souligné que les coûts de la formation ainsi que le manque d'expérience professionnelle et de connaissances acquises dans le domaine de la formation entreprise constituaient des indices importants en faveur de frais de formation non déductibles (TF 2C\_1001/2012 et 2C\_1002/2012 du 1<sup>er</sup> mai 2013 consid. 2.1, in StE 2013 B 27.6 n° 18). Le TF a néanmoins admis, en dérogation au principe précité, la déductibilité, à titre de frais de perfectionnement, des frais liés à l'obtention d'un Master of Advanced Studies in International Taxation (MaS) d'un juriste bénéficiant d'une expérience professionnelle de plus de dix ans dans le domaine de la fiscalité (TF 2C\_1073/2013 et 2C\_1074/2013 du 25 juin 2014 consid. 2.2, in RF 69/2014 p. 645). Les exemples qui précèdent démontrent qu'il convient d'examiner dans chaque cas particulier quelle était la nature de l'activité professionnelle avant la fréquentation de la formation litigieuse et de la comparer avec celle, le cas échéant, exercée ultérieurement, à moyen terme, après l'obtention du titre de formation visé. La qualification de frais de perfectionnement déductibles dépend donc de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable, de sa formation initiale, de l'état de ses connaissances, 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 (TF 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 précité, consid. 4.3.2 et les références; CDAP FI.2017.0174 précité, consid. 4b). d) En l'espèce, le recourant a obtenu en 2001 un Master en économie fiscale de l'Université d'Amsterdam. Selon les explications figurant dans la réclamation du 17 juin 2016, il a par la suite travaillé pour le cabinet international de consultants en droit fiscal D.\_\_\_\_\_ (de 2002 à 2004 selon son curriculum vitae [CV]), suivant durant cette période des formations continues qui lui ont permis d'être admis comme membre de l'ordre des experts fiscaux aux

Pays-Bas (son CV mentionne à cet égard, dans le cadre des cours postgrades qu'il a suivis, notamment le " Postgraduate professional program of the Dutch Association of Tax Advisers ", d'une durée de trois ans). Le recourant a par la suite rejoint le groupe C. \_\_\_\_\_ où il a été engagé en tant que " Tax Lawyer " dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005, puis en tant que " North American Tax Counsel " par contrat du 1<sup>er</sup> juin 2009 (position qu'il occupait déjà de façon temporaire, au Canada et pour le compte de la succursale du groupe E. \_\_\_\_\_, depuis le 1<sup>er</sup> avril 2008, selon l'art. 1.1 de ce contrat); l'intéressé est toujours employé selon ce dernier contrat de travail à ce jour, étant précisé dans son recours qu'à compter de l'année 2016, il a formellement reçu le titre de " Tax Counsel Special Project Manager " (son employeur ayant changé la dénomination des titres de ses employés) - sans que ses fonctions n'en aient été modifiées. Au moment d'entreprendre l'EMBA concerné, le recourant disposait incontestablement d'une solide expérience professionnelle, principalement dans le domaine de l'économie fiscale - notamment en lien avec la problématique des prix de transferts. Cela étant et comme l'a retenu l'autorité intimée, il s'impose de constater que les cours suivis et le diplôme obtenu n'avaient pas pour principale finalité de valider des acquis que l'intéressé aurait déjà eus ou d'actualiser ses connaissances, mais bien plutôt d'en acquérir de nouvelles dans le domaine du management (notamment en leadership, marketing et stratégie); les recourants l'admettent au demeurant expressément lorsqu'ils indiquent dans leur courrier du 17 juin 2016 que l'activité déployée " induit nécessairement l'acquisition de compétences particulières en management qui ne relèvent pas de l'application de connaissances professionnelles purement techniques " (cf. dans le même sens la teneur du courrier électronique de C. \_\_\_\_\_ du 30 septembre 2016 sous let. B/a supra ) ou encore dans leur recours que la formation en cause lui a permis " d'acquérir des connaissances indispensables pour satisfaire aux exigences croissantes et nouvelles de sa profession " (cf. pour comparaison TF 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 précité consid. 4.4, où le TF a confirmé que dans la mesure où ils avaient indiqué que " face à l'accroissement de la complexité de son rôle, Madame X. \_\_\_\_\_ se rend [ait] compte que sa formation purement technique de mathématicienne présent [ait] des lacunes pour bien accomplir son rôle de Senior IT Director EMEA ", les contribuables admettaient expressément que la formation en cause [Program for Executive Development auprès de l'IMD] ne pouvait être considérée comme une simple mise à niveau ou une actualisation des connaissances de l'intéressée). Il apparaît sous cet angle que l'EMBA constitue ainsi une nouvelle formation (au sens des art. 34 let. b LIFD et 38 let. b LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015), dont les frais sont assimilables à des frais d'investissement, plutôt qu'un perfectionnement (au sens des art. 26 al. 1 let. d LIFD et 30 al. 1 let. d LI dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015) dont les frais seraient assimilables à des frais d'acquisition du revenu (cf. CDAP FI.2015.0128 du 13 avril 2016 consid. 4c et la référence). Ce raisonnement est conforté par l'importance des coûts de formation (105'000 fr.), de sa durée et de son implication en temps. Quoi qu'en disent les recourants, le montant des frais d'écologie constitue en effet également un critère de distinction entre un perfectionnement et une formation - ainsi que le TF l'a rappelé sans équivoque dans l'arrêt 2C\_588/2015 et 2C\_589/2015 précité, se référant à un précédent arrêt dans lequel il avait retenu qu'un coût total de plus de 54'000 fr. sur deux ans " constituait un montant très élevé, en comparaison avec les coûts de formation usuels et correspondait ainsi à un investissement important " et relevant que " le message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du 4 mars 2011 apporte à cet égard un ordre de grandeur

intéressant: une déduction fiscale à hauteur de 6'000 fr. permettrait à 85 % des contribuables de déduire l'entier des frais de leur formation ou de leur perfectionnement à des fins professionnelles (FF 2011 2429, p. 2451) ". (consid. 4.4 et la référence; cf. ég. CDAP FI.2017.0174 précité, consid. 4 et les références; FI.2015.0128 précité consid. 6c, retenant qu'un coût de formation dépassant 60'000 fr. " paraît excessif au regard des dépenses qu'un contribuable est à même de consentir pour mettre à jour des connaissances déjà acquises " et que, dès lors, " il s'agit bien plutôt de frais d'investissement "). S'agissant par ailleurs des perspectives professionnelles liées à l'obtention de l'EMBA, il n'apparaît pas que le recourant aurait formellement changé de statut ou de fonction depuis lors (cf. toutefois le premier courrier explicatif de C. \_\_\_\_\_ du 26 avril 2016, évoquant " les tâches stratégiques que la direction du groupe entend [...] confier [au recourant]" - ce qui laisse entendre que de telles tâches ne lui étaient pas confiées auparavant), ni que son salaire aurait été augmenté de façon significative (les explications des recourants dont il résulte que l'apparente augmentation de salaire relativement importante du recourant en 2014 serait liée à la fin de son statut d'expatrié apparaissant convaincantes). Il n'en demeure pas moins que ce titre - dont il a déjà été jugé qu'il attestait d'une formation professionnelle propre, était reconnu et honoré sur le marché du travail et améliorerait de manière importante les possibilités de carrière de son détenteur (cf. la jurisprudence résultant de la casuistique rappelée sous consid. 3c supra ) -, ajouté aux titres dont le recourant bénéficiait d'ores et déjà dans le domaine de l'économie fiscale, est sans conteste propre à améliorer ses perspectives de carrière sur le moyen et long terme; dans ce cadre, il a déjà été jugé que si l'obtention du titre amenait l'employeur à se montrer bienveillant pour garder l'employé à son service, il y avait déjà amélioration des perspectives de carrière (cf. FI.2015.0128 précité, consid. 6b et les références). Compte tenu de ce qui précède, il importe peu en définitive, s'agissant de la qualification en tant que formation ou de perfectionnement, que l'obtention par le recourant de l'EMBA ait été (par hypothèse) indispensable aux tâches que la direction du groupe entendait lui confier. Les recourants soutiennent en substance que ce type de formation serait désormais " nécessaire pour s'adapter aux nouvelles exigences de sa profession " et " régulièrement exigée pour des postes de fiscaliste international ou de spécialiste en prix de transfert " (notamment dans leur réplique du 13 mars 2018). Le tribunal relève que des trois offres d'emploi qu'ils produisent à cet égard à l'appui de leur recours (pour des postes de " International Tax Manager ", " Transfer Pricing Senior Manager " ou encore " Transfer Pricing Manager "), aucune ne pose la détention d'un EMBA comme condition indispensable au poste; la détention d'un MBA n'est mentionnée (parmi d'autres titres) que comme représentant un avantage pour obtenir le poste et exercer la fonction (" preferred " [et non " required "], respectivement " a plus ") - ce qui atteste précisément du fait que ce titre améliore la valeur sur le marché de l'emploi et les perspectives de carrière de son détenteur, comme relevé ci-dessus. Il existe au demeurant d'autres cours plus spécifiquement consacrés à l'économie fiscale (notamment à la problématique des prix de transferts) qui auraient permis au recourant d'actualiser ses connaissances en la matière - plutôt que d'en acquérir de nouvelles dans le domaine du management -, comme l'a relevé l'autorité intimée dans sa dernière écriture du 26 avril 2018. Sans remettre en cause le fait que l'EMBA obtenu par l'intéressé soit utile à l'exercice de son activité (au vu des tâches qui lui sont confiées par son employeur), on ne saurait ainsi admettre que la formation concernée resterait " dans le cadre usuel et généralement admis de l'amélioration des connaissances servant à l'exercice de la même profession " (au sens de la jurisprudence rappelée sous consid. 3b supra); il convient bien plutôt de s'en tenir au

principe selon lequel, sauf circonstances particulières, la déduction des frais pour ce type de formation doit être refusée au motif qu'elle permet avant tout d'accroître les chances d'obtenir une promotion - alors même qu'elle est généralement entreprise en cours d'emploi et que le titre est obtenu après une solide expérience professionnelle (cf. consid. 3c supra ). Dans ces conditions, c'est à juste titre que la déduction des frais liés à l'obtention par le recourant de l'EMBA a été refusée et que le montant de 105'000 fr. pris en charge par son employeur a été ajouté au revenu imposable des recourants, tant en matière d'IFD qu'en matière d'ICC. 4. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 2'500 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent (cf. art. 144 al. 1 et al. 5 LIFD, 49 al. 1 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1), solidairement entre eux (art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative - PA; RS 172.021 -, applicable par analogie par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, 55 al. 1 LPA-VD).

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