

VD_OMNI FI.2018.0178 vom 18. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0178

FR: VD_OMNI FI.2018.0178 du 18 avril 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0178 del 18 aprile 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Caractère déductible ou non des frais engagés par le recourant pour l'EMBA dispensé par l'UNIGE. Ancien droit applicable (consid. 3a). Distinction entre frais de perfectionnement professionnel et frais de formation (rappel; consid. 3b et c). En l'espèce, si, au moment d'entreprendre l'EMBA, le recourant disposait d'une certaine expérience dans les domaines du management et des finances, on ne saurait toutefois considérer que les cours suivis et le diplôme obtenu ne tendaient qu'à valider des acquis ou actualiser des connaissances. Le coût de la formation (34'500 fr.), sa durée (deux ans) et son implication en temps plaident également en faveur d'une formation à part entière en vue de favoriser l'ascension professionnelle. Par ailleurs, durant sa formation, le recourant a bénéficié de deux promotions et son salaire a progressé de plus de 30%. En outre, si, après son licenciement pour restructuration, il n'a pas retrouvé d'emploi aussi bien rémunéré, il ne fait pas de doute que le titre obtenu est de nature à améliorer ses perspectives de carrière sur le moyen et le long terme. Pour ces motifs, c'est à juste titre que l'ACI a refusé les déductions revendiquées. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté 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; RSV 173.36 –, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 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

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de déduire du revenu imposable du recourant les frais engagés pour son EMBA.

E. 3

p. 32 ss; 113 Ib 114 consid. 2 p. 118 s.; ég. TF 2C_588 /2015 précité consid. 4.2, TF 2C_666 et 667/2014 du 16 février 2015 consid. 2.1.2; 2C_1073 et 1074/2013 du 25 juin 2014 consid. 2.2 et les références citées). 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_1073/2013 précité, consid. 2.2). En revanche, ne sont 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 tel élan 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_1001 et 1002/2012 du 1 er mai 2013, consid. 2.2). c) Ces principes valent en particulier pour les diplômes après études. Le Tribunal fédéral a examiné à plusieurs reprises le sort des frais engagés pour l'obtention d'un MBA ou d'un Executive MBA. La déduction des frais pour une telle 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 précité consid. 4.4 et 4.5; 2C_1001/2012 précité consid. 2.3.3; 2A.424/2005 du 28 avril 2006 consid. 3.3; 2A.623/2004 du 6 juillet 2005 consid. 3.2; 2A.277/2003 du 18 décembre 2003 consid. 2.3 et 2.4). Ces jurisprudences ne dispensent toutefois pas les autorités de taxation de procéder à un examen concret de chaque cas d'espèce. Doivent être en particulier pris en considération la situation personnelle du contribuable, sa formation initiale, l'état de ses connaissances, son cursus professionnel, son activité professionnelle actuelle, le contenu de la formation en cause ainsi que la position professionnelle postérieure à la formation (TF 2C_588/2015 du 1 er février 2016 consid. 4.3.2; 2C_1001 précité, consid. 2.3.1; 2C_28/2011 du 15 novembre 2011 consid. 4.1; 2C_750/2009 du 26 mai 2010 consid. 2.2.3). Le Tribunal fédéral a ainsi admis 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 du 25 juin 2014 consid. 2.2.3).

E. 4

En l'espèce, le recourant a obtenu un "Bachelor of Science in International Hospitality Management" en mai 2011. Il a travaillé quelques mois comme "Marketing Manager" auprès de B._____, avant d'être engagé par C._____. Il a bénéficié au sein de cette dernière entreprise de promotions régulières occupant successivement les positions de "Financial Assistant" dès avril 2012, de "Finance Assistant & Insurance Coordinator" dès janvier 2014 et de "Finance Manager & Insurance Coordinator" dès janvier 2015. Au moment d'entreprendre l'EMBA en août 2015, le recourant disposait ainsi d'une certaine expérience dans le domaine du management et des finances. Il s'agit du reste d'un pré-requis pour effectuer la formation (cf. les critères d'admission décrits sur le site internet de l'UNIGE). On ne saurait en revanche considérer que les cours suivis et le diplôme obtenu ne tendaient qu'à valider les acquis du recourant ou à actualiser ses connaissances, comme il le soutient dans ses écritures. En effet, selon les explications fournies par le recourant dans la procédure de réclamation, ses nouvelles fonctions de "Finance Manager & Insurance

Coordinator" début 2015 l'ont amené à devoir "gérer un portefeuille mondial d'assurance/risque mais également à coordonner des projet globaux incluant plusieurs équipes réparties sur les 5 continents" (cf. lettre du 13 mars 2017), tâches qu'il n'effectuait pas jusqu'alors et qu'il n'a pas apprises dans le cadre de son cursus général auprès de l'EHL. L'EMBA, axé précisément sur le management international, lui a ainsi permis de combler ses lacunes dans le domaine et de compléter ses connaissances. Le coût important de la formation (34'500 fr. au total) en comparaison avec les coûts de formation usuels (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, en relevant qu'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 apporte à cet égard un ordre de grandeur intéressant; FF 2011 2429, p. 2451), sa durée (deux ans) et son implication en temps plaident également en faveur d'une formation à part entière entreprise en vue de favoriser l'ascension professionnelle (dans ce sens, TF 2C_588/2015 précité consid. 4.4; 2C_1001/2012 précité, consid. 3.2.1; 2A.424/2005 précité consid. 4.2; 2A.623/2004 précité consid. 3.3). Par ailleurs, durant sa formation, le recourant a bénéficié de deux nouvelles promotions. Quant à son salaire fixe, il est passé de 88'200 fr. à 118'172 fr., ce qui représente une progression de plus de 30% (davantage si on inclut également le bonus et la part variable) en deux ans. L'EMBA n'est vraisemblablement pas étranger à ces promotions et augmentations de salaire conséquentes. Certes, après son licenciement pour restructuration en février 2018, le recourant n'a pas retrouvé d'emploi aussi bien rémunéré (18'306 fr. de moins, si l'on tient compte du bonus et de la part variable que le recourant percevait auprès de C._____) et dans la même position. Il ne fait toutefois pas de doute que le titre obtenu est de nature à améliorer ses perspectives de carrière sur le moyen et long terme (dans ce sens, TF 2C_588/2015 précité consid. 4.5 in fine ; ég. arrêt FI.2017.0174 du 22 novembre 2018 consid. 4). L'UNIGE ne manque du reste pas de mettre en avant sur son site internet la qualité de son programme EMBA et son impact sur le marché de l'emploi (il y est notamment mentionné: " Need a boost in your performance as a Leader or in your Career? Think EMBA at University of Geneva! "). On relèvera encore que si la formation litigieuse s'inscrit d'une certaine manière dans la continuité du Bachelor HES de l'EHL, elle est néanmoins beaucoup plus spécialisée et approfondie et a permis – quoi qu'en dise le recourant – l'acquisition de connaissances et compétences supplémentaires. Au regard de ces éléments, il convient d'admettre avec l'autorité intimée qu'on ne se trouve pas dans la situation très particulière qui a conduit le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_1073/2013 précité – dont le recourant se prévaut – à s'écarter de la règle selon laquelle les frais d'une formation spécialisée débouchant sur la délivrance d'un master de 3^{ème} cycle ne sont en principe pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, et ce même si elle constitue la suite logique d'une première formation universitaire. Dans cette affaire, le contribuable bénéficiait en effet de plus de dix ans de pratique dans le domaine de la fiscalité avant d'entreprendre une formation postgrade universitaire aboutissant à la délivrance d'un MaS portant précisément sur les matières utilisées et pratiquées quotidiennement par ce dernier depuis de nombreuses années (TF 2C_1073/2013 précité consid. 2.3). Or en l'occurrence, le recourant pouvait se prévaloir de tout au plus quatre ans d'expérience dans le domaine du management et des finances avant d'entreprendre la formation litigieuse. Il ne pratiquait par ailleurs pas toutes les matières enseignées. Sa formation de base n'est en outre pas d'un niveau équivalent (un Bachelor HES contre une formation universitaire de niveau master). C'est dès lors à juste titre que la

déduction des frais engagés pour le EMBA du recourant a été refusée.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. Le recourant, qui succombe, supportera 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 LPA-VD).

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