

VD_OMNI FI.2020.0076 vom 28. April 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-04-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0076

FR: VD_OMNI FI.2020.0076 du 28 avril 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0076 del 28 aprile 2021

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois | Recours contre une décision sur réclamation de l'ACI refusant pour la période fiscale 2015 la déduction pour les frais d'inscription (12'500 fr./an) pour un master en fiscalité à l'UNIL (MASIT). Rappel de la distinction entre frais de perfectionnement et frais de formation en vigueur jusqu'au 1er décembre 2016 et de son remplacement par une déduction générale plafonnée à 12'000 fr./an (consid. 3). Application en l'espèce de l'ancien droit. Contribuable disposant d'une expérience professionnelle préalable en matière de fiscalité dont la reconnaissance était une condition d'inscription au MASIT si bien qu'il s'agit de frais de perfectionnement et non de formation (consid. 4). Admission du recours.

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 cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD) et selon la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque 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, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre

(ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, la réglementation s'agissant de la déductibilité des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnels est identique en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal (cf. infra consid. 4). Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire.

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 fallait 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'était toutefois pas nécessaire que le contribuable ne puisse pas conserver son poste s'il ne consent pas à de telles dépenses; il suffisait 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, n'étaient 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). La distinction supposait 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 dépendait 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 (cf. arrêts TF 2C_588 et 589/2015 du 1^{er} février 2016 consid. 4.3; 2C_1073 et 1074/2013 précité, consid. 2.2.3; 2C_1001 et 1002/2012 précité, consid. 2.3.1; 2C_28/2011 du 15 novembre 2011 consid. 4.1, in StE 2012 B 27.6 n° 17; 2C_750/2009 du 26 mai 2010 consid. 2.2.3, in RF 65/2010 p. 675). b) L'entrée en vigueur, le 1^{er} 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 art. 30 al. 1 let. d et 38 let. b LI, dispositions cantonales correspondantes, ont été abrogés en faveur d'une déduction générale visant tant les frais de formation que les frais de perfectionnement. Cette déduction est actuellement plafonnée à 12'000 fr. pour l'impôt fédéral direct (art. 33 al. 1 let. j LIFD) comme pour l'impôt direct cantonal et communal (art. 37 al. 1 let. l LI). Selon le Message du Conseil fédéral du 4 mars 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de

formation et de perfectionnement à des fins professionnels (FF 2011 2429 ss), l'introduction d'une déduction générale, qui a fait suite à une motion parlementaire, visait notamment à supprimer les difficultés de délimitation entre frais de formation et frais de perfectionnement à des fins professionnelles (p. 2445). Le Conseil fédéral relevait notamment que la marge d'appréciation laissée aux administrations fiscales pouvait provoquer des pratiques divergentes entre cantons "libéraux" et "restrictifs" (p. 2438).

E. 4

En l'espèce, le litige porte sur la période fiscale 2015 si bien qu'en l'absence de disposition de droit transitoire prévoyant une solution différente, il doit être résolu en application de l'ancienne réglementation (cf. arrêts TF 2C_588 et 589/2015 du 1^{er} février 2016 consid. 4.1; TF 2C_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5, in RF 70/2015 p. 806 et les références citées). a) La recourante soutient que les frais d'inscription au MASIT doivent être qualifiés de frais de perfectionnement et non de frais de formation. Elle allègue notamment avoir déployé dès 2010 une activité professionnelle dans le domaine de la fiscalité, d'abord sous la raison individuelle "B. _____" puis pour le compte de C. _____ et D. _____. Elle devait d'ailleurs justifier d'une activité professionnelle de trois ans au moins à plein temps pour pouvoir être admise à la formation en vue de l'acquisition du MASIT. Pour sa part, l'autorité intimée considère que les frais litigieux doivent être considérés comme des frais de formation, non déductibles selon l'ancien droit, puisque l'obtention du MASIT a permis à la recourante d'acquérir des connaissances théoriques et pratiques additionnelles importantes. Le fait qu'elle a modifié le but de sa raison individuelle pour y ajouter le conseil fiscal et créé une société active dans le domaine fiscal après l'obtention de son titre seraient des éléments démontrant qu'il s'agit d'une réorientation professionnelle. b) Certes, la recourante ne dispose pas d'une formation de base dans le domaine juridique ou économique mais d'une formation universitaire dans le domaine des sciences humaines (lettres et philosophie), qui lui a permis d'exercer d'abord des activités lucratives dans le domaine de l'enseignement des langues et dans la traduction. Il n'est toutefois pas contesté que la recourante a déployé des activités dans le domaine de la fiscalité, au moins dès le début de son activité pour C. _____ en 2012 avant de s'inscrire à la formation litigieuse. En outre, le comité de direction du MASIT a considéré que la recourante, qui ne disposait pas d'une Maîtrise universitaire en droit ou en sciences économique ou d'un titre jugé équivalent, pouvait justifier d'une expérience professionnelle de trois ans au moins à plein temps en matière de fiscalité au moment de son inscription (cf. art. 5.2 du règlement du MASIT). Certes, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, les conditions d'admission au MASIT ne lient pas l'autorité fiscale – ni, par conséquent, la CDAP – s'agissant de la qualification des frais d'inscription. En l'absence d'autres éléments, on ne saurait toutefois s'écarter de cette appréciation d'autant qu'elle émane de spécialistes de la fiscalité. A cet égard, le fait que la contribuable n'avait pas modifié le but de sa raison individuelle avant 2015 ne saurait revêtir un caractère déterminant. En outre, si, comme le soutient l'autorité intimée, la recourante avait acquis uniquement des connaissances " sur le tas " à l'occasion de ses activités professionnelles, son dossier d'admission à cette formation, qu'elle a en outre suivi avec succès, n'aurait vraisemblablement pas été pris en considération. Contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, la situation de la recourante ne diffère guère de celle du contribuable pour lequel le Tribunal fédéral avait admis une déduction des frais d'inscription à une formation semblable dispensée par l'Université de Neuchâtel (arrêt TF 2C_1073/2013 précité admettant le recours dirigé contre l'arrêt CDAP FI.2012.0047 du 15 octobre 2013). En effet, dans cette affaire, l'élément déterminant était non pas que le

contribuable disposait déjà d'une formation juridique mais bien qu'il bénéficiait d'une expérience professionnelle reconnue dans le domaine de la fiscalité. Au contraire d'autres maîtrises universitaires, la formation dispensée portait précisément sur les matières utilisées et pratiquées par le recourant si bien qu'elle ne constituait pas la suite logique de la formation universitaire de ce dernier (arrêt 2C_1073/2013 précité, consid. 2.3). Ces considérations valent d'autant plus pour la recourante, qui n'est pas titulaire d'une Maîtrise universitaire en droit, mais disposait d'une expérience professionnelle suffisante en matière fiscale pour accéder à cette formation. Autrement dit, dans la situation de la recourante, on ne saurait non plus considérer que l'acquisition du MASIT constitue une formation destinée à compléter sa formation de base universitaire. Pour le surplus, la formation suivie par la recourante, qui est en lien avec un domaine spécifique soit la fiscalité internationale, ne saurait être assimilée à un MBA soit une formation professionnelle reconnue et honorée comme telle qui améliore notablement les possibilités de carrière de son détenteur (cf. arrêts TF 2A_277/2013 du 18 décembre 2013, consid. 2.3 et 2.4 ; 2A_623/2004 du 6 juillet 2005 ; 2A_424/2005 du 28 avril 2006 refusant la déduction de frais en lien avec l'obtention d'un MBA). Le suivi de cette formation n'a d'ailleurs pas permis à la recourante d'obtenir une promotion immédiatement ou peu après son achèvement. Il ne résulte pas non plus du dossier que ses revenus auraient notablement augmenté. Pendant la durée de sa formation, elle a cessé son activité pour D. _____ pour reprendre une activité indépendante. On ne saurait toutefois y voir une réorientation de son activité professionnelle – comme le soutient l'autorité intimée – mais bien plutôt la suite de ses précédentes activités dans le domaine de la fiscalité. On relèvera enfin que le montant de 12'500 fr., même s'il est relativement élevé, n'est que de peu supérieur au plafond de la déduction admissible depuis le 1^{er} janvier 2016 également pour les frais de formation usuels, le législateur l'ayant fixé à 12'000 fr. (art. 33 al. 1 let. j LIFD) et non à 6'000 fr. comme proposé par le Conseil fédéral (FF 2011 2461). Les frais d'inscription au MASIT doivent donc en l'espèce être qualifiés de frais de perfectionnement professionnel déductibles du revenu.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée, la cause étant renvoyée à l'Office d'impôt pour qu'il fixe le revenu imposable de la recourante pour la période fiscale 2015 en application des considérants qui précèdent. Il n'y a pas lieu de percevoir des frais. La recourante, qui obtient gain de cause avec l'aide d'une mandataire professionnelle, a droit à une indemnité à titre de dépens (art. 55 al. 1 LPA-VD).

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