

CE 15 mai 1985, n° 45819

Ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances chargé du budget

c/ M. Aublanc

Séance du 24 avril 1985

Lecture du 15 mai 1985

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux

(Section du Contentieux, 9ème et 8ème sous-sections réunies),

Sur le rapport de la 9ème Sous-Section de la Section du Contentieux,

Vu le recours du ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, enregistré au Secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 23 septembre 1982, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

- réforme un jugement en date du 26 mai 1982, en tant que, par ledit jugement, le tribunal administratif de Limoges a accordé à M. Aublanc Serge les réductions partielles de ses impositions à l'impôt sur le revenu des années 1976, 1977 et 1978 résultant de la déduction de ses frais réels afférents à la poursuite de ses études universitaires;
- rétablisse M. Aublanc aux rôles de l'impôt sur le revenu de la commune d'Ajain (Creuse) à raison de l'intégralité des droits qui lui avaient été primitivement assignés;

Vu les autres pièces produites et jointes au dossier;

Vu le code général des impôts;

Vu le code des tribunaux administratifs;

Vu l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953;

Vu la loi du 30 décembre 1977;

Vu l'article 93-II de la loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983, portant loi de finances pour 1984; Après avoir entendu le rapport de M. Teissier-du-Cros, Conseiller d'Etat, et les conclusions de M. Racine, Commissaire du Gouvernement.

Considérant qu'aux termes de l'article 13 du code général des impôts : " 1. Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut... sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu "; qu'aux termes de l'article 83 du même code, relatif à la détermination du revenu imposable des contribuables salariés : " Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés : ...3° Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales "; qu'il résulte de ces dispositions que les salariés qui exposent des dépenses en vue d'acquies un diplôme ou une qualification leur permettant soit d'améliorer leur situation au sein de la profession qu'ils exercent, soit d'obtenir un nouvel emploi dans un autre domaine d'activités professionnelles, peuvent déduire le montant desdits frais de leur revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires, au titre de l'année au cours de laquelle ceux-ci ont été exposés;

Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'instruction que M. Aublanc exerçait en 1976, 1977 et 1978 l'activité salariée de maître d'internat à Guéret, et poursuivait, par ailleurs, des études supérieures à l'université de Limoges en vue d'accéder, comme il l'a d'ailleurs obtenu ultérieurement, à un emploi dans une autre branche d'activité; que, par suite, c'est à bon droit que, alors même que le diplôme universitaire sanctionnant les études suivies par le contribuable ne comportait la reconnaissance directe d'aucune qualification professionnelle, le tribunal administratif a admis que l'intéressé pouvait déduire, en se plaçant sous le régime de la déduction des frais professionnels réels, les frais " de déplacement entre Guéret et Limoges, dûment justifiés, exposés par lui pour améliorer sa situation professionnelle ";

Considérant, d'autre part, que, si l'administration soutient, sans être contredite, que M. Aublanc n'a effectué aucune démarche afin de rapprocher le lieu de son travail de l'université dans laquelle il poursuivait ses études, cette circonstance ne suffit pas à priver les frais litigieux de leur caractère de " frais inhérents à la fonction ou à l'emploi ", dès lors qu'il n'est ni établi, ni même allégué, que l'inscription de l'intéressé à la faculté de Limoges aurait revêtu un caractère anormal, eu égard tant au lieu qu'aux conditions d'exercice de sa profession;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, que le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Limoges a accordé à M. Aublanc la réduction des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu qui lui ont été assignées au titre des années 1976, 1977 et 1978;

DECIDE :

Article 1er : Le recours du ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie, des finances et du budget et à M. Aublanc.

doc. adm. 5 F 2542 (10 mars 1999)

C. FRAIS DE FORMATION ET DE DOCUMENTATION

I. Frais de formation

1. Principes.

34 Les dépenses supportées en vue d'acquérir un diplôme ou une qualification permettant aux salariés d'améliorer leur situation au sein de la profession qu'ils exercent ou d'obtenir un nouvel emploi dans un autre domaine professionnel constituent des frais professionnels déductibles du montant brut des traitements et salaires. La prise en compte de telles dépenses serait, bien entendu, remise en cause si la preuve n'était pas apportée que la formation reçue a un lien direct avec le nouvel emploi. Toutefois, les dépenses de formation professionnelle engagées par les salariés en vue d'accéder à un nouvel emploi restent en particulier déductibles même si l'exercice effectif de la nouvelle activité professionnelle n'est pas prévu immédiatement, dès lors que les intéressés sont à même de justifier que ces dépenses ont été réellement exposées dans la perspective de l'exercice de ladite activité (Réponse ministérielle Michel, J.O. débats AN du 5 février 1996, p. 625, n° 28314).

Dans cette dernière situation, il appartient au service des impôts de demander au contribuable de justifier des démarches qu'il a accomplies, notamment par la production de

pièces attestant de la recherche active d'un emploi dans le secteur d'activité concerné (ex : lettres de candidature à un emploi et convocations à des entretiens d'embauche), en vue d'occuper un poste de travail en rapport avec les frais de formation préalablement déduits. Dès lors et aussi longtemps qu'il justifie de telles démarches, l'intéressé est en droit de déduire les frais de formation professionnelle correspondants.

Ont été ainsi reconnus déductibles, les frais exposés par un professeur pour la préparation, l'impression et la diffusion d'une thèse de doctorat eu égard à l'influence que ce grade universitaire peut avoir sur le déroulement de la carrière de l'intéressé (Conseil d'État arrêt du 12 octobre 1959, n° 41773, RO, p. 469).

Ces dépenses d'impression et de diffusion ne sont admises en déduction que pour la partie de leur montant correspondant au nombre d'exemplaires nécessaires à la soutenance ou diffusés gratuitement auprès d'organismes d'enseignement ou de recherche et après imputation des subventions reçues à ce titre. Le surplus des dépenses en cause constitue un emploi du revenu à moins que l'auteur n'assure l'édition et la vente de ses œuvres. Dans cette hypothèse, les dépenses non admises en déduction des revenus taxables dans la catégorie des salaires peuvent être prises en compte pour l'imposition des profits non commerciaux réalisés.

En revanche, il n'y a pas lieu d'admettre en déduction les dépenses nécessitées par la présentation d'un diplôme lorsqu'elles ne sont pas destinées à améliorer la situation professionnelle de l'intéressé (par exemple, diplôme préparé par un salarié à la veille de sa retraite ou par un retraité).

(...)

II. Frais de stage

39 Les dépenses de formation sont assimilées à des frais professionnels lorsqu'elles sont supportées par un salarié en activité ou par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent. Ainsi, les mères de famille désireuses de reprendre une activité professionnelle et, à ce titre, inscrites comme demandeurs d'emploi, peuvent porter sur la déclaration d'ensemble des revenus du ménage, et sous la rubrique qui les concerne, les frais de stage dont elles ont supporté la charge définitive au cours de l'année d'imposition considérée et dont elles justifient qu'ils sont de nature à faciliter leur réinsertion sur le marché du travail.

Les frais supportés par des stagiaires tenus de résider dans une commune éloignée de leur domicile ont le caractère de dépenses professionnelles lorsqu'ils sont nécessités directement par l'accomplissement du stage ou par des circonstances familiales. Sous cette réserve, les salariés qui optent pour le régime des frais réels peuvent en faire état, s'ils sont en mesure d'apporter au service chargé du contrôle, des justifications utiles ou des éléments d'information probants.

Ces mêmes salariés doivent comprendre dans leur revenu imposable les indemnités de toute nature versées par l'employeur et, notamment, celles destinées à couvrir les frais de stage.

Les dépenses occasionnées par un stage de perfectionnement ont le caractère de frais professionnels lorsque le stage est lié à l'activité professionnelle du salarié.

III. Frais de recherche d'un nouvel emploi

40 Les charges supportées par un salarié privé d'emploi pour retrouver du travail (sommes payées à un centre de formation professionnelle, par exemple) sont assimilées à des dépenses professionnelles.

Il en est ainsi notamment des dépenses effectivement supportées par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent, pour la recherche d'un nouvel emploi (frais de déplacement pour un entretien, communications téléphoniques, frais de confection de CV ...) (1) ou pour suivre des stages de formation professionnelle (Réponse ministérielle Meyer, J. O. débats AN du 4 avril 1994, p. 1657, n° 10314).

(1) Cf. également n° 37 supra relatif aux artistes intermittents du spectacle.

Il en est de même des dépenses faites dans le même but par un salarié qui change volontairement d'emploi.

IV. Frais de documentation et de voyages d'études

41 Les frais engagés par les salariés en vue de se perfectionner dans leur profession ou d'accroître leurs connaissances professionnelles sont admis en déduction.

Il en est ainsi, par exemple :

- du prix d'achat d'ouvrages professionnels et des frais d'abonnement à des publications professionnelles ;
- des dépenses de formation professionnelle et, notamment, des frais supportés pour suivre les cours d'un organisme interprofessionnel privé en vue de se perfectionner dans sa profession ;
- des frais de séjour à l'étranger lorsque les déplacements sont imposés par l'employeur et présentent donc un caractère obligatoire pour le salarié.

En revanche, ne sont pas déductibles :

- les frais d'achat et d'abonnement à des ouvrages, revues, magazines ou journaux non spécifiquement professionnels. En particulier, les frais d'abonnement à un journal d'informations générales constituent des dépenses que toute personne peut être amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie, en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle, et ne peuvent donc être déduits du revenu imposable.

- les frais qu'un ingénieur salarié a exposés pour se livrer, pendant ses loisirs, à des recherches personnelles dans le domaine de l'électronique (Conseil d'État, arrêt du 18 juin 1965, n° 61227, RO, p. 372) ;

- les frais exposés par un professeur de langues de l'enseignement public qui a fait à l'étranger un séjour, si ce séjour n'a pas été prescrit à l'intéressé par l'autorité supérieure.