

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4609/2007-ICC

ATA/610/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 novembre 2009

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur L_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 4 mars 2009 (DCCR/157/2009)**

EN FAIT

1. Monsieur L_____, domicilié à Genève, travaillait en 2006 en qualité de comptable auprès de E_____ S.A. Son revenu annuel brut s'élevait à CHF 76'190.-.

Dans sa déclaration fiscale 2006, le contribuable a déduit de son revenu un montant de CHF 8'010,90, sous rubrique 31.62 (frais de perfectionnement, de reconversion ou de réinsertion ICC et IFD). Il a joint à cette déclaration un tableau comportant les horaires des cours pour 2006, intitulé "spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral - 2006/2008 Formation rapide sur 2 ans - 1^{ère} année "D" - Lausanne".

M. L_____ avait dépensé CHF 1'214,40 pour ses frais de matériel dans le cadre des cours suivis. Les frais de transport ainsi que de repas s'élevaient respectivement à CHF 5'830,50 et CHF 966.-. Divers justificatifs ont été fournis pour les dépenses de matériel mais aucun pour les frais de transport et de repas.

2. Le 31 mai 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a prié le contribuable de remplir et de lui renvoyer dans les vingt jours un formulaire permettant d'établir dans quelle mesure les frais de perfectionnement invoqués pouvaient être déduits de son revenu pour l'année 2006.
3. Le 12 juillet 2007, M. L_____ a retourné à l'AFC le formulaire susmentionné. Les cours suivis lui permettraient de perfectionner ses connaissances en comptabilité ainsi que "dans le cadre fiscal et organisationnel". Il passerait alors de la fonction de comptable à celle de spécialiste en finance et comptabilité au sein de l'entreprise. Son employeur a certifié sur ce document que les cours précités étaient utiles et nécessaires à l'exercice de la profession du contribuable. La société s'était acquittée des frais de cours qui s'étaient élevés en 2006 à CHF 4'700.-.
4. Le 2 août 2007, l'AFC a envoyé à M. L_____ un bordereau et un avis de taxation pour les impôts cantonaux et communaux 2006 (ci-après : ICC 2006) ainsi que pour l'impôt fédéral direct 2006 (ci-après : IFD 2006). L'AFC avait refusé toute déduction au titre de frais de perfectionnement.
5. Le 22 août 2007, M. L_____ a formé réclamation, sans spécifier s'il contestait la taxation ICC et/ou IFD. Son activité professionnelle au sein d'E_____ S.A. le contraignait à suivre ces cours de perfectionnement pour l'obtention du brevet fédéral de spécialiste en finance et en comptabilité. Il devait donc pouvoir déduire les frais en découlant. De plus, la majorité de ses collègues

ayant pu déduire ces mêmes frais de perfectionnement, il alléguait être victime d'une inégalité de traitement.

6. Considérant que le contribuable avait élevé réclamation à l'encontre des deux taxations, l'AFC a rejeté les réclamations par deux décisions du 15 octobre 2007 et maintenu les taxations relatives à l'ICC ainsi qu'à l'IFD. Les frais de formation ne pouvaient être déduits en application de l'art. 9 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP - V - D 3 16), et de l'art. 34 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11). Les cours suivis par M. L_____ étaient effectués "dans le but d'obtenir un diplôme ainsi qu'un poste supérieur".
7. Par acte posté le 13 novembre 2007, M. L_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) contre les décisions de l'AFC du 15 octobre 2007, sans spécifier si ce recours portait sur l'ICC ou l'IFD. Etais jointe une attestation d' E_____ S.A., établie le 7 novembre 2007, confirmant qu'il était essentiel pour M. L_____, engagé comme comptable, "de suivre la formation pour l'obtention du brevet de spécialiste en finance et comptabilité afin d'acquérir toutes les connaissances nécessaires pour conserver son poste actuel". Le contribuable persistait à solliciter la déduction des frais précités et invoquait l'art. 26 let. d LIFD. Le but desdits cours était de maintenir son niveau de capacités tout en acquérant de meilleures connaissances pour exercer sa profession.
8. L'AFC a produit sa réponse auprès de la CCRA le 27 mai 2008 concernant l'ICC.

Selon la doctrine et la jurisprudence constante, seuls étaient déductibles les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et indispensables à l'obtention du revenu. Les dépenses effectuées en vue d'obtenir un brevet fédéral ainsi que les frais engagés dans le but d'accéder à un poste plus élevé dans la hiérarchie ou permettant de changer de domaine d'activité constituaient des frais de formation, non déductibles, selon l'art. 9 let. b LIPP-V. Il en était d'ailleurs de même en droit fédéral par application de l'art. 34 let. b LIFD.

L'AFC a énuméré les cas d'administrés s'étant vu refuser la déduction de frais de perfectionnement, notamment celui d'un employé de fiduciaire ayant demandé la déduction de frais engagés pour obtenir le "brevet fédéral de comptable".

M. L_____ n'avait cité aucun cas précis en relation avec l'inégalité de traitement alléguée. De plus, il n'y avait pas d'égalité dans l'illégalité. Elle a ainsi conclu au rejet du recours.

9. Par décision du 4 mars 2009, la CCRA a rejeté le recours relatif à l'ICC. Les frais de perfectionnement n'étaient déductibles que lorsqu'un rapport direct était établi entre la formation et l'activité professionnelle exercée. Ce rapport n'existait que lorsque le perfectionnement portait sur des connaissances utilisées dans le cadre de la profession. Les frais engagés permettant d'accéder à une position supérieure ou d'accroître ses perspectives professionnelles ne pouvaient être déduits. Enfin, les frais nécessaires à l'acquisition de connaissances et compétences pour l'exercice d'une profession particulière n'étaient pas déductibles lorsque la formation continue était menée parallèlement à la profession. En l'espèce, la formation suivie par M. L._____ lui permettait de se spécialiser en acquérant de nouvelles connaissances et ne consistait donc pas à maintenir des compétences obligatoires. Ainsi, les frais engagés n'étaient pas déductibles en vertu de l'art. 9 let. b LIPP-V.
10. Par acte posté le 11 avril 2009, M. L._____ a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif contre la décision qu'il avait reçue le 12 mars 2009. Il n'avait pas obtenu une promotion après la formation suivie pour l'obtention du brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité. La circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) déterminait les frais pouvant être considérés comme frais de perfectionnement. Les dépenses qu'il avait engagées entraient dans cette catégorie. Il était surprenant que l'AFC ne favorise pas l'adaptation du contribuable à l'évolution du marché du travail.
11. Le 26 juin 2009, l'AFC a répondu en reprenant pour l'essentiel les arguments exposés dans sa réponse à la CCRA. Cette dernière venait dans une autre cause, de rendre une décision n° 486/2009 du 25 mai 2009 en considérant que les frais de formation engagés par deux contribuables dans le but d'obtenir le brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité n'étaient pas déductibles. Ces cours étaient certes en relation avec l'activité professionnelle du contribuable mais ils devaient lui permettre d'acquérir des compétences et d'améliorer ses perspectives professionnelles. Cette jurisprudence devait s'appliquer au recourant, dont la situation était identique.
12. M. L._____ a répliqué le 14 juillet 2009. L'AFC n'aurait pas dû se référer au document intitulé "frais de perfectionnement professionnel" que le recourant lui avait retourné le 12 juillet 2007. Le titre de spécialiste n'était pas assimilé à une promotion professionnelle. Ce titre validait les connaissances apprises. La majorité des brevetés entreprenaient cette formation afin de garantir leur emploi et restaient cependant des comptables confirmés sans prétendre à un poste supérieur. Enfin, l'AFC violait le principe de l'égalité de traitement, la pratique de l'administration fiscale vaudoise (ci-après : AFV) étant différente sur la question de la déductibilité des frais professionnels.

Le brevet fédéral lui avait permis de valider son statut de comptable et de faire reconnaître auprès de son employeur les différentes qualifications ainsi obtenues.

13. L'AFC a dupliqué le 29 juillet 2009. Le Tribunal fédéral avait opté pour une interprétation restrictive de la qualification de frais de perfectionnement (Y. NOËL, Commentaire romand/Impôt fédéral direct, p. 561 n. 9). Par ailleurs, la formation suivie par M. L_____ pouvait durer deux, trois, voire quatre années et correspondait à environ 800 périodes de cours, en se référant au site internet de la Fondation du Centre de Formation de Développement (www.virgile.ch), société ayant dispensé à M. L_____ les cours en vue de l'obtention du brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité. Cet enseignement complétait les formations plus généralistes du domaine et offrait aux porteurs de ce brevet la garantie d'une insertion professionnelle de haut niveau. Le brevet permettait d'attester l'acquisition de connaissances dans les domaines spécialisés suivants : comptabilité générale, gestion financière, comptabilité analytique, planification et contrôle, fiscalité, organisation de la comptabilité, salaires et assurances sociales, droit (droit des personnes, droit des obligations, contrats, sociétés, poursuite pour dettes et faillite, droit pénal). Le spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral pouvait assumer une fonction dirigeante dans tous les domaines de la finance et de la comptabilité d'entreprise.

14. Par pli simple du 17 septembre 2009, le juge délégué a prié M. L_____ d'indiquer dans un délai venant à échéance le 16 octobre 2009 :

- quelle était sa formation avant le début des cours suivis durant l'année 2006 pour l'obtention dudit brevet fédéral ;
- si la facture du 10 janvier 2006 de CHF 4'700.- relative à ces cours, avait été payée par ses soins ou par son employeur ;
- s'il s'était personnellement acquitté des frais de matériel, de transport et de repas consentis à ces occasions ;
- les noms et prénoms de ses collègues de cours qui avaient pu déduire ces mêmes frais, comme il l'alléguait.

L'attention du recourant était attirée sur l'art. 22 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), selon lequel les parties étaient tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles engageaient. A défaut, le Tribunal administratif pouvait déclarer irrecevables leurs conclusions en cas de refus de produire les pièces et autres renseignements indispensables pour statuer (art. 24 al. 2 LPA).

15. Par courrier du même jour, le juge délégué a également demandé à E_____ S.A. :

- si elle avait elle-même pris en charge les frais de CHF 4'700.- pour les cours suivis par M. L_____ durant l'année 2006 ;
- si elle s'était acquittée des frais de matériel, de transport et de repas dans le cadre des cours suivis par M. L_____ ou s'ils avaient été payés par ce dernier ;
- si une promotion avait été accordée à M. L_____ suite à l'obtention du brevet ou s'il occupait toujours la même fonction de comptable au sein de l'entreprise.

16. E_____ S.A. a répondu le 23 septembre 2009. M. L_____ avait quitté la société le 31 décembre 2008, alors qu'il n'avait pas encore obtenu ledit brevet. Elle avait elle-même payé la facture de CHF 4'700.- relative aux frais de cours pour l'année 2006. Les frais de repas et de matériel avait été supportés par M. L_____. Concernant les frais de transport, les employés pouvaient solliciter leur remboursement à hauteur du tarif 1^{ère} classe, demi tarif. M. L_____ n'avait fait aucune demande en ce sens. Il lui était difficile de se prononcer sur l'octroi d'une promotion à M. L_____, du fait du départ de celui-ci mais une promotion lui aurait probablement été accordée à court ou moyen terme, en cas de réussite aux examens du brevet.

17. Le 14 octobre 2009, M. L_____ a répondu. Selon l'extrait qu'il produisait de la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 précitée, les frais engagés pour l'obtention de ce brevet devaient être déductibles car cette formation ne s'apparentait pas à un MBA ou à un Master conduisant à une ascension professionnelle. Par ailleurs, il avait pris contact avec "les différents contribuables genevois ayant pu déduire cette formation". Ceux-ci avaient préféré rester anonymes, ne désirant pas que leur taxation soit ouverte à nouveau.

S'il n'obtenait pas gain de cause devant le tribunal de céans, M. L_____ se réservait le droit de fournir au Tribunal fédéral les noms de ses collègues de cours, contribuables neuchâtelois et vaudois, ayant pu déduire leurs frais pour la formation suivie à Lausanne.

18. A la requête du juge délégué, l'AFC a produit le 2 novembre 2009 la décision de la CCRA n° 486/2009 du 25 mai 2009 ainsi que le texte intégral de la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995.

Elle a précisé que le recours de M. L_____ contre la décision sur réclamation de l'AFC du 15 octobre 2007 relative à l'IFD n'avait pas encore été tranché par la CCRA.

19. Ces éléments ont été transmis pour information au recourant et la cause gardée à juger.

EN DROIT

1. Le recours ayant été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, il est recevable à cet égard (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a LPA).
2. Il s'agit en l'espèce de déterminer si le contribuable peut déduire de son revenu, dans le cadre de sa taxation ICC 2006, la somme de CHF 8'010.- au titre de frais de perfectionnement professionnel pour les cours suivis à Lausanne dans le but d'obtenir le brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité. Cette somme correspond aux frais de transport, de matériel et de repas encourus par le recourant.
3. Selon l'art. 3 al. 2 de la LIPP - V, les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée sont déductibles à concurrence de CHF 5'000.- alors que, selon l'art. 9 let. b LIPP V, les frais de formation professionnelle ne peuvent pas l'être.

Il est dans l'intérêt de l'harmonisation fiscale verticale que des dispositions identiques en matière cantonale et fédérale soient interprétées de la même façon (RDAF 2006 II 133, 136 = RF 2006, 41 et les références jurisprudentielles citées). Selon l'art. 26 let. d LIFD, les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée peuvent être déduits. Cette disposition est ainsi identique à l'art. 3 al. 2 LIPP V. Aussi, la jurisprudence et la doctrine afférentes à l'art. 26 let. d LIFD s'appliquent mutatis mutandis à l'art. 3 al. 2 LIPP V.

4. Il y a lieu de faire une distinction entre les frais de perfectionnement, déductibles, et les frais de formation, qui ne le sont pas.
 - a. De manière générale, les frais de perfectionnement professionnel comprennent toutes les activités qui sont directement et objectivement en rapport avec la profession exercée (ATA/505/2009 du 6 octobre 2009).

Sont des frais de perfectionnement les frais encourus par le contribuable en vue de maintenir un certain niveau de connaissances dans le cadre de la profession exercée, d'élargir les connaissances acquises dans ce cadre et de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession. En d'autres termes, il y a perfectionnement lorsqu'il s'agit de maintenir l'état de ses connaissances et de les améliorer dans l'exercice de sa profession actuelle (ATA/505/2009 précité ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} édition, 2007 p. 141 et les réf citées).

- b. En revanche, les frais de formation ne sont pas engagés dans le but de perfectionner ses connaissances pour la profession apprise et exercée, mais tendent à acquérir une nouvelle formation. Ils ne constituent dès lors pas des frais déductibles (ATF 113 Ib 120, consid. 3a, Archives 57, 645 et RDAF 1990,

p. 113). Il s'agit de "dépenses préparatoires", c'est-à-dire exposées en vue d'améliorer ou d'assurer des moyens d'acquisition du revenu et non pas le revenu lui-même (ATA/505/2009 précité). Ces frais sont engagés afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie sans équivoque de la profession actuelle ; de tels frais, qualifiés de frais d'ascension professionnelle, sont en définitive consentis en vue d'une nouvelle formation (RDAF 2006 II 133, 136 = RF 2006, 41 et les références jurisprudentielles citées ; ATF 124 II 29 ; StE 2006 B 22.3 n. 86 ; RF 2004, 451 ; Archives 72, 473 = RDAF 2004 II 473). Enfin, ne sont pas déductibles les frais encourus dans le cadre d'une formation au terme de laquelle un titre propre est obtenu (ATA/505/2009 précité).

5. En l'espèce, avant de suivre les cours en question, le recourant était comptable. S'il avait réussi ses examens, il aurait acquis le titre de "spécialiste en finance et comptabilité". Selon E_____ S.A., il aurait probablement obtenu une promotion en cas d'obtention dudit brevet s'il n'avait pas quitté la société le 31 décembre 2008. Durant l'année 2006, l'intéressé a suivi plus de 270 heures de cours, dispensés dans des domaines spécialisés. S'il avait obtenu ledit brevet, le recourant aurait pu assumer une fonction dirigeante dans tous les domaines de la finance et de la comptabilité d'entreprise.

Par ailleurs, le recourant n'a jamais indiqué s'il avait obtenu son brevet de spécialiste en finance et en comptabilité au 31 décembre 2008, alors qu'il avait débuté les cours en janvier 2006 et que ces derniers étaient dispensés sur deux ans. De même, il n'a jamais mentionné le fait qu'il avait quitté son employeur le 31 décembre 2008.

Les cours suivis par le recourant n'étaient pas uniquement destinés à maintenir ou élargir ses connaissances dans les domaines de la finance et de la comptabilité. Cette formation exigeante devait lui permettre, si elle était couronnée de succès, d'améliorer ses connaissances, d'obtenir vraisemblablement une promotion et de créer de nouvelles sources de revenu. Elle n'était pas destinée à lui permettre simplement de mieux répondre aux exigences de sa profession. De plus, les cours suivis lui auraient permis de passer du statut de comptable à celui de "spécialiste en finance et en comptabilité".

Les dépenses consenties par le recourant dans le cadre de ces cours n'avaient ainsi pas pour but de maintenir son revenu, mais bien de créer de nouveaux moyens d'acquisition de revenu. Aussi, il n'existe aucun rapport direct et objectif entre les dépenses engagées par l'intéressé et l'activité professionnelle qu'il exerçait. Au vu de ces éléments, les frais de transport, de matériel et de repas engagés par le recourant sont des frais de formation. Partant, ils ne sont pas déductibles.

6. Comme mentionné ci-dessus, le recourant se prévaut d'une inégalité de traitement vis-à-vis de ses collègues de cours ayant suivi la même formation à

Lausanne durant l'année 2006, pour l'obtention du brevet de spécialiste en finance et en comptabilité. Ils auraient pu déduire de leur revenu les frais professionnels consentis dans le cadre de cette formation.

a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 131 I 1 consid. 4.2 p. 6, 7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 ; V. MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zürich-Bâle-Genève 2003, p. 260 ss).

b. Le recourant a refusé de produire les renseignements qui lui étaient demandés de sorte que rien ne permet de savoir si ces personnes se trouvaient dans une situation semblable à la sienne. En revanche, le recourant a ainsi été traité de la même manière que les contribuables faisant l'objet de la décision de la CCRA du 25 mai 2009 et ayant suivi les cours en vue de l'obtention du même brevet.

7. Le recours sera donc rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 avril 2009 par Monsieur L._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Monsieur L_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :