RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4659/2006-FIN **ATA/304/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 12 juin 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur M_____

EN FAIT

1. Dans sa déclaration fiscale 2003, Monsieur M_____ (ci-après : le contribuable) a fait état d'un revenu imposable de CHF 109'148.-. Parmi les déductions relatives à l'impôt fédéral direct (IFD), il a fait valoir un montant de CHF 16'645.- au titre de frais de perfectionnement et de reconversion.

   Le contribuable a remis en annexe une facture de CHF 29'650.- établie le 10 avril 2003 par l'école de management et de communication de Genève. La somme indiquée en déduction correspond aux versements effectués en 2003 selon décompte de ladite école au 14 novembre 2003. Elles portent sur les frais de scolarité afférents à un Master in Business Administration (MBA) à plein temps, « modules d'avril 2003 à janvier 2004 ».

2. Le 23 août 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié au contribuable un bordereau d'impôt fédéral direct 2003. L'impôt dû se montait à CHF 4'549.- en fonction d'un revenu imposable de CHF 125'800.-. L'AFC avait écarté intégralement la déduction de CHF 16'645.- au titre de frais de perfectionnement et de reconversion.

3. En date du 14 septembre 2004, le contribuable a déposé une réclamation à l'encontre dudit bordereau. Il contestait le refus de déduire les frais de perfectionnement et reconversion encourus en 2003.

4. Par courrier du 26 octobre 2004, la direction de la taxation a adressé à M. M_____ un formulaire intitulé « frais de perfectionnement professionnel » à remplir dans les vingt jours.

5. Le 10 novembre 2004, le contribuable a exposé en détail que son précédent employeur, S_____ (ci-après : S_____), avait résilié son contrat de travail avec effet au 31 mars 2003, en raison de profondes restructurations entraînant la suppression d'un grand nombre d'emplois dont le sien. Il avait bénéficié d'un plan social au sein de S_____, « A_____ », d'une durée d'une année dès le 1er avril 2003. S_____ s'engageait à lui rembourser une partie des cours, soit CHF 15'000.-. L'objectif d'une telle formation était de retrouver le plus rapidement possible, au terme de celle-ci, un nouveau poste, équivalent, sur le marché du travail. Il précisait qu'en 2003, S_____ lui avait remboursé la somme de CHF 7'225.-, d'où un investissement personnel de CHF 10'865.- cette année-là, selon son calcul tenant compte d'un versement de CHF 1'445.- en décembre 2003. Un descriptif détaillé des cours suivis était annexé à son courrier.

6. Se référant à son courrier du 10 novembre 2004, M. M_____ a retourné, le 3 mars 2005, à l'AFC le formulaire précité. À la question de savoir quelle était sa

fonction dans la profession avant le début du cours, il avait répondu : « account manager » (ci-après gestionnaire de vente) ; et à la question de savoir quelle serait sa fonction après l'accomplissement de ce cours, il avait répondu « account manager ». Il précisait encore que son ancien employeur ayant résilié les rapports de travail pour le 31 mars 2004, il se trouvait au chômage.

7. Par décision du 30 mai 2005, l'AFC a rejeté la réclamation du contribuable au motif que les frais de formation ne pouvaient être admis en déduction.

8. Par acte posté le 30 juin 2005, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission de recours). Il persistait dans son argumentation précédente et concluait à la déduction des frais de perfectionnement litigieux.

9. Dans sa réponse du 16 janvier 2006, l'AFC s'est opposée au recours. D'après la jurisprudence et la doctrine, les frais engagés pour l'obtention d'un MBA n'étaient pas déductibles.

10. Par décision du 8 novembre 2006, la commission de recours a admis le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants.

Il était conforme à la doctrine et à la jurisprudence de considérer qu'un MBA constituait une formation ayant pour but d'améliorer les perspectives professionnelles de son détenteur. A ce titre les frais afférents à ladite formation n'étaient pas déductibles. En l'espèce, le contribuable exerçait la profession de gestionnaire de vente. Or, à la date à laquelle avaient commencé les cours en vue de l'obtention d'un MBA, il n'exerçait plus cette activité et était au bénéfice d'un plan social de son ex-employeur. Le critère de connexité avec la profession apprise et exercée faisait donc manifestement défaut. Les frais de ces cours constituaient donc des frais de formation et n'étaient dès lors pas déductibles au titre de frais de perfectionnement.

En revanche, ces frais devaient être considérés comme des frais de reconversion déductibles, vu le licenciement de l'intéressé, à l'origine des cours entrepris pour l'obtention du MBA, le but du contribuable étant de retrouver ensuite un emploi au revenu comparable.

11. Par acte du 11 décembre 2006, déposé au tribunal de céans le 12 décembre, l'AFC a recouru contre cette décision.

La commission de recours avait procédé à une interprétation extensive de la jurisprudence sur laquelle elle se fondait. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en matière de « frais de reconversion » le législateur voulait tenir compte fiscalement des difficultés en matière d'emploi dans des secteurs économiques particuliers. Le législateur n'avait pas entendu tenir compte fiscalement des frais

de formation dans des situations de chômage de manière générale, en considérant que de tels frais relèveraient automatiquement de frais de reconversion professionnelle.

Il résultait par ailleurs directement de la loi que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels, devaient être en rapport avec l'activité professionnelle pour être déductibles. Selon le Tribunal fédéral le rapport avec la profession actuelle justifiant la possibilité de déduction des frais de formation professionnelle résidait dans le fait que c'était dans cette profession-même qu'il fallait chercher la cause de la nouvelle orientation. Or, dans le cas d'espèce, le contribuable était gestionnaire de vente, tant avant qu'après cette formation. On ne saurait considérer que ce genre d'activité, purement commerciale, relèverait d'un secteur économique particulier, en voie de disparition.

La notion de reconversion au sens de la jurisprudence faisait donc clairement défaut. Le contribuable avait approfondi ses connaissances initiales en entreprenant un MBA, mais il n'avait pas réorienté sa carrière en raison d'une formation initiale qui n'eût plus été adaptée à l'époque, ou encore d'une impossibilité, due à un problème de santé, de continuer à travailler dans le domaine commercial qui était le sien, avant son licenciement.

La décision attaquée devait en conséquence être annulée et sa décision du 30 mai 2005 devait être confirmée.

12. Interpellée, par courrier du 26 janvier 2007, l'administration fédérale des contributions a déclaré se rallier aux motifs et conclusions de l'AFC.

13. Par courrier du 26 janvier 2007, le contribuable a déclaré « avoir décidé de ne pas aller de l'avant avec son recours, en raison des coûts que celui-ci pourrait engendrer ».

Il avait pris connaissance du recours, ne partageait pas le point de vue de l'AFC, mais en acceptait, à contre cœur, les considérants (sic).

14. Par courrier du 23 mai 2007, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'objet du recours porte sur la déduction des frais de cours se rapportant à l'obtention d'un MBA, assumés par le contribuable intimé pour la période fiscale 2003 dans le cadre de l'impôt fédéral direct.

3. L'article 26 lettre d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11 - LIFD) stipule que les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante peuvent déduire les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée.

L'article 8 de l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (RS 642.118.1 - Ordonnance sur les frais professionnels) précise que sont déductibles les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels qui sont en rapport direct avec l'activité actuelle du contribuable. Ne sont pas déductibles les frais de formation proprement dits (art. 34 let. b LIFD).

En l'espèce, c'est à juste titre que la commission de recours, au vu des principes tirés de la jurisprudence et de la doctrine auxquelles elle s'est référée (RDAF 2006 II 133 ; RDAF 2004 II 373 ; X. OBERSON, Droit fiscal Suisse 2e édition 2002 p. 135 § 199 ; Commentaire de l'IFD, ZWEIFEL et ATANAS, éd. 2000, - art.1-82 p.620-621, §14 et autres références citées), a considéré que les frais en cause devaient être considérés comme des frais de formation (non déductibles) d'une part, et que le critère de connexité avec la profession apprise et exercée faisant manifestement défaut, ils n'étaient pas déductibles au titre de frais de perfectionnement, d'autre part.

4. La commission de recours a considéré en revanche que, dans le cas particulier, les frais de cours se rapportant à l'obtention d'un MBA étaient déductibles au titre de frais de reconversion au sens de l'article 26 alinéa 1 lettre d LIFD, en admettant que le licenciement du recourant constituait une cause particulière, au même titre que la fermeture d'une exploitation, la disparition d'un métier, ou encore la maladie ou un accident, à la suite desquels le contribuable entreprenait une formation pour une nouvelle orientation professionnelle (RDAF 2004 II 373).

5. L'article 16 LIFD considère comme revenus tous produits de biens ou d'activités énumérés offrant, moyennant une interprétation raisonnable, une analogie avec les exemples donnés en référence. Les exceptions doivent être interprétées de manière restrictive.

Au vu de ces principes, force est de constater que la commission de recours a donné une interprétation par trop extensive à la jurisprudence précitée. Dans le cas concret, on ne saurait en effet considérer que le contribuable ait entrepris une

telle formation dans un but de reconversion professionnelle. C'est donc à bon droit que l'AFC a refusé la déduction des frais de cours concernés.

En conséquence, le recours sera admis.

6. Vu l'issue du litige, et compte tenu du fait qu'en définitive le contribuable a « accepté à contre cœur » l'argumentation de l'AFC, par quoi il faut admettre qu'il ne s'est pas opposé au recours, ce qui ne dispensait toutefois pas le tribunal de céans de statuer, il n'y a pas lieu de mettre un émolument à sa charge (art. 87 LPA)

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 décembre 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 8 novembre 2006 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 8 novembre 2006 ;

rétablit la décision sur réclamation du 30 mai 2005 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à Monsieur M_____, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :