

du 20 novembre 2001

dans la cause

Madame P.

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

_____ et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Née en 1965, Madame P. travaille auprès des Hôpitaux universitaires de Genève (HUG) depuis 1991 comme sage-femme auprès du département gynécologique-obstétrique.
2. Courant 1997, elle a été détachée des HUG afin d'exercer du 1er septembre 1997 au 31 janvier 1998 une activité de sage-femme enseignante auprès de l'Ecole de soins infirmiers et de sage-femme "Le B. S."

Par la suite, cette période a été prolongée jusqu'au 30 juin 1998, à raison de 32 heures par semaine.
3. Dans sa déclaration fiscale pour l'impôt 1998, datée du 30 mai 1998, Mme P. a indiqué en déduction de son revenu certains frais médicaux, et des frais professionnels pour un montant total de CHF 4'813.-. Ces frais consistaient en CHF 864.- pour l'occupation d'une chambre affectée comme bureau de septembre à décembre 1997, de CHF 1'000.- de taxes universitaires, de CHF 1'100.- au titre de supervision professionnelle, de CHF 500.- pour une formation continue et de CHF 1'349.- pour l'achat de livres professionnels et pour études et fournitures.
4. L'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a écarté totalement les dépenses professionnelles, et elle n'a admis que partiellement la déduction pour frais médicaux.
5. Mme P. a élevé réclamation par acte du 16 novembre 1998. La déduction pour frais médicaux devait s'élever à CHF 2'788.-. Quant aux déductions professionnelles, elle les a ramenées à CHF 2'500.-, soit CHF 1'400.- pour des livres professionnels et CHF 1'100.- pour un stage de supervision professionnelle. Les livres qu'elle avait acquis étaient indispensables pour maintenir un niveau de formation suffisant pour enseigner. La supervision était un stage de formation continue destiné également à maintenir son niveau actuel de formation professionnelle. Il s'agissait donc de frais nécessaires à l'acquisition de son revenu.

A l'appui de sa réclamation, Mme P. a joint une attestation concernant quatre séances de psychothérapie,

pour un montant de CHF 400.-, dispensées par Mme L. A., psychothérapeute "centrée sur la personne", à son domicile professionnel à la rue de Lausanne à Genève.

L'intéressée a également joint différents décomptes médicaux ainsi que plusieurs tickets de caisse émanant de librairies de la place et de magasins de matériel informatique.

Elle a joint enfin une facture émanant de l'Institut ODeF, ouvertures, développement, formation, d'un montant de CHF 1'100.-, concernant un "stage de formation continue", dont le thème était "supervision professionnelle" animé par N. A. et L. A. à la rue de Lausanne.

A la demande de l'administration, Mme P. a fourni des explications complémentaires par courrier du 13 février 1999, accompagnées du cahier des charges de son activité aux HUG et à l'école "Le B. S.", ainsi que la liste des cours qu'elle avait suivis à l'université, à la faculté de psychologie et des sciences de l'éducation.

6. Par décision du 11 mars 1995, l'administration a rejeté la réclamation au motif que les frais de formation n'étaient pas déductibles.
7. Mme P. a recouru auprès de la commission de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) par acte du 11 avril 1999. Elle a protesté contre l'absence de motivation de la décision sur réclamation. Elle a insisté sur le fait que les frais dont elle demandait la déduction portaient sur un perfectionnement professionnel et non pas sur une simple formation. Dans la profession qu'elle exerçait, il était indispensable de se tenir au courant des derniers développements de la science et de la pratique obstétricale par l'achat d'ouvrages professionnels. Il en était ainsi pour les juges et les professeurs d'université, selon l'ouvrage de Xavier Oberson; il n'y avait pas de raison de le refuser aux professions de la santé. Quant aux professeurs de l'enseignement secondaire, une déduction forfaitaire de CHF 900.- par an leur était accordée. Il devait en être de même pour les enseignants à l'école du B. S., école professionnelle subventionnée.

Mme P. a conclu à la déduction de CHF 1'400.- pour des ouvrages professionnels, de CHF 1'100.- pour le stage

de supervision et de CHF 1'000.- pour les cours suivis à l'université, soit au total CHF 3'500.-.

8. Dans sa détermination à l'attention de la commission de recours, du 30 août 1999, l'administration a insisté sur le fait que le stage à l'ODEF n'avait aucun rapport avec l'activité de sage-femme enseignante. Il en était de même des taxes d'immatriculation à l'université et des achats de livres. Cependant, l'administration a consenti à déduire des frais médicaux à hauteur de CHF 2'788.-, au lieu des CHF 2'000.- retenus en taxation. L'administration a conclu à la rectification dans ce sens.
9. Par décision du 29 mars 2001, la commission de recours a partiellement admis le recours, précisément en ce sens que les frais médicaux pouvaient être déduits à hauteur de CHF 2'788.-. Pour le reste, Mme P. était salariée aux HUG et si l'employeur ne lui remboursait pas ses frais professionnels, la preuve de leur nécessité et de leur montant était indispensable. Force était de constater que les frais dont la déduction était demandée n'avaient pas été pris en charge par l'employeur. L'intéressée n'avait fourni que des tickets de caisse qui ne permettaient pas à la commission de recours de déterminer si les ouvrages étaient en étroite corrélation avec l'exercice de la profession de sage-femme, ou s'ils avaient trait à la formation universitaire en sciences de l'éducation. Quant au cours à l'ODEF, il s'agissait d'un stage de formation continue dont le lien avec l'activité de sage-femme n'était pas évident. S'agissant enfin des taxes universitaires, la recourante avait reconnu qu'il ne s'agissait pas d'une condition sine qua non au remplacement qu'elle avait effectué à l'école du B. S..
10. Mme P. a recouru auprès du Tribunal administratif par acte reçu le 8 mai 2001. Elle a reproché à la commission de recours de ne pas lui avoir demandé la liste des ouvrages qu'elle avait acquis au lieu d'attendre deux ans pour statuer. Ensuite, la commission de recours avait écarté la déduction relative au cours de supervision au motif qu'il n'était pas indispensable puisque l'employeur ne l'avait pas pris en charge. Cet argument tombait à faux. En effet, en 1995, les HUG avaient pris en charge un cours d'écoute de soi/écoute de l'autre, également dispensé par l'institut ODeF et pour un montant de CHF 1'800.-; ce qui prouvait bien que ce cours était utile.

11. L'administration s'est opposée au recours, elle s'est référée à la décision de la commission de recours.
12. Bien qu'il eût appartenu à la recourante de produire spontanément la liste des ouvrages dont elle avait fait l'acquisition, le tribunal de céans lui a réclamé cette liste par courrier du 18 octobre 2001.

Par courrier déposé au greffe du tribunal de céans le 5 novembre 2001, Mme P. a déposé une liste d'une trentaine d'ouvrages qu'elle avait acquis, concernant aussi bien l'obstétrique que des thèmes interculturels et relationnels, ou de méthodologie.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 19 avril 1994).
3. Il convient de déterminer si les frais professionnels que la recourante a exposés sont déductibles de son revenu.

De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, le département des finances déduit les dépenses nécessaires à l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - aLCP - D 3 05).

Conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du

revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée. La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable; elle incombe au contribuable (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA L. du 18 août 1989).

Enumérées limitativement à l'article 21 lettre a aLCP, les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus entraînent une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions. Le contribuable est par conséquent tenu de justifier ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité.

Sont déductibles les seuls frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais. Ne sont pas considérés comme tels les dépenses dites d'investissement ou d'établissement qui sont des mises de fonds pour créer, améliorer ou étendre une source de revenus, car il leur manque le rapport direct avec un revenu déterminé, celui de la période de calcul (E. BLUMENSTEIN et P. LOCHER, System des Steuerrechts, 1992, p. 200 et 203; J.-M. BARILIER, Frais d'acquisition du revenu, 1970, p. 23; RDAF 1993, p. 116; ATA J. du 13 février 2001 et les références citées). Il en va notamment ainsi des frais de formation professionnelle qui ne sont pas considérés comme des frais d'acquisition du revenu, car ce sont des dépenses faites en vue d'exercer une profession dans le futur qui, de ce fait, n'ont pas de relation avec l'activité actuelle du contribuable (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 116).

4. Le Tribunal administratif a jugé que des cours de formation suivis pendant deux semaines aux Etats-Unis étaient déductibles lorsque ces frais étaient directement liés à la profession actuelle du contribuable et par conséquent à l'acquisition de son revenu (ATA S. du 31 août 1993).
5. Les frais de perfectionnement, qu'il est difficile de distinguer des frais de formation, doivent être directement causés par l'exercice de la profession et liés au maintien de l'obtention du revenu du moment (ATA

S. du 10 mai 1978). Les frais d'acquisition d'un revenu déterminé sont nécessairement liés à la production de ce gain, de sorte que le contribuable n'aurait pu obtenir la rémunération envisagée sans avoir exposé ces dépenses, qui sont déductibles. S'agissant d'un salarié d'une corporation de droit public, on ne saurait retenir à proprement parler la notion d'acquisition d'un revenu qui est fixe et qui est servi en application d'une loi ou d'un règlement (ATA M. du 13 juin 1984). Sont donc déductibles les seuls frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais (ATA M. du 26 janvier 1993).

6. En l'espèce, force est de constater que le semestre d'études à la Faculté des sciences de l'éducation offre une formation générale aux étudiants qui se destinent à entrer dans l'enseignement. Ces cours ne sont pas directement en relation avec la profession de sage-femme, dût-elle comprendre des heures d'enseignement. De plus, les études universitaires apprennent aux étudiants à enseigner plusieurs disciplines, ce qui les distingue de la situation de la recourante qui apprend aux élèves les arcanes de sa propre profession.

La recourante a acquis des ouvrages, suivi des cours et une formation continue, mais ces dépenses n'ont eu aucune influence sur la détermination de son salaire, donc de son revenu, puisqu'elle est rémunérée comme fonctionnaire, en application de la loi générale relative au personnel de l'administration cantonale et des établissements publics médicaux du 4 décembre 1997 (B 5 05).

Au surplus, les acquisitions dont la recourante a transmis la liste au tribunal de céans sont des ouvrages de vulgarisation et leur caractère de nécessité n'est pas démontré.

Certes, il est admis qu'un salarié puisse avoir des frais professionnels. Toutefois, lorsqu'il s'agit de frais non remboursés par l'employeur la preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable; leur fixation par appréciation n'est retenue que s'ils correspondent à un usage général dans la profession. Cet usage existe chez les professeurs d'université ou chez les juges. Tel n'est pas le cas dans la profession

qu'exerce la recourante.

A noter enfin que le stage de "supervision professionnelle" est animé par la même personne qui avait dispensé des séances de psychothérapie à la recourante. Cela prouve que le cours en question n'a qu'un très lointain rapport, sinon aucun, avec la profession de sage-femme.

7. En tous points mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 mai 2001 par Madame P. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 29 mars 2001;

au fond :

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-;

communique le présent arrêt à Madame P., à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, M. Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges, M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le vice-président :

C. Goette

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux

parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci