

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/886/2009-ICCIFD

ATA/505/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 6 octobre 2009

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Madame R_____

représentée par Madame Danielle Axelroud Buchmann, mandataire

EN FAIT

1. Dans sa déclaration fiscale 2005, Madame R_____ (ci-après : la contribuable), domiciliée à Genève a fait état d'un revenu brut de CHF 142'814.-. Parmi les déductions relatives à l'ICC, elle a fait valoir les déductions suivantes :

- 41.5 : déduction forfaitaire ICC pour frais professionnels : CHF 3'800.- ;
- 41.61 : déduction pour frais professionnels effectifs - frais de déplacement : CHF 1'600.-,
- 41.62 : déduction pour frais de perfectionnement, de reconversion ou de réinsertion : CHF 18'967.-.

Pour l'IFD, la contribuable a fait valoir les déductions suivantes :

- 41.20 : déduction forfaitaire IFD pour frais professionnels : CHF 1'600.- ;
- 41.62 : déduction pour frais de perfectionnement, de reconversion ou de réinsertion : CHF 18'967.- ;
- 41.70 : frais de déplacement IFD : CHF 840.-.

Dans un mémo explicatif, la contribuable a expliqué que suite à un licenciement intervenu au début 2005, elle avait fait des recherches afin de trouver un cours qui lui permette de valider sa longue expérience dans le domaine de la communication dans un environnement international et multiculturel, d'étendre ses compétences et connaissances du management de la communication et de bénéficier de contacts professionnels à haut niveau et cela avec l'objectif ultime d'améliorer substantiellement ses chances de réinsertion professionnelle à long terme. L'Université de Lugano était la seule en Suisse à offrir un cours de perfectionnement de ce niveau, raison pour laquelle elle s'était inscrite en vue de briguer un Executive Master en sciences de la communication.

Parallèlement, elle avait suivi un cours intensif d'une semaine en gestion de projets dispensé par le Management Centre Europe à Bruxelles. Ce cours lui avait permis non seulement de compléter ses compétences mais il l'avait également aidée à retrouver un travail après neuf mois et demi de chômage.

2. Le 1^{er} septembre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a prié la contribuable de remplir un formulaire concernant les frais de perfectionnement professionnel 2005.

Celle-ci s'est exécutée le 17 septembre 2006 en précisant la nature des cours suivis d'une part et le poste qu'elle pourrait obtenir après l'accomplissement de son cours d'autre part, à savoir celui de responsable en communication - niveau stratégique.

Ce cours n'était pas pris en charge par l'office d'orientation et de formation professionnelle.

3. Le 18 octobre 2006, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau ICC 2005. L'impôt dû se montait à CHF 27'207,55 en fonction d'un revenu imposable de CHF 122'734.-. L'AFC-GE avait écarté intégralement les déductions 41.61 et 41.62.

4. Le même jour, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau IFD 2005. L'impôt dû s'élevait à CHF 5'914,90 en fonction d'un revenu imposable de CHF 125'500.-.

La déduction pour les frais de perfectionnement poste 41.62 n'était pas admise.

5. La contribuable a déposé une réclamation à l'encontre des bordereaux précités le 7 novembre 2006.

Les frais professionnels usuels (frais de déplacement du domicile au lieu de travail et frais de repas) devaient être retenus à concurrence de CHF 1'896.- pour l'ICC et de CHF 5'696.- pour l'IFD.

S'agissant des frais de perfectionnement, la contribuable exposait qu'en 2005 elle avait été licenciée après vingt ans d'activité dans la même société. Elle avait entrepris de mettre à jour ses connaissances professionnelles afin de mettre de son côté toutes les chances possibles de retrouver rapidement du travail.

Au sein de la société qui l'occupait précédemment, elle était responsable de la communication pour l'Europe et elle occupait actuellement auprès d'une autre société internationale un poste similaire.

Il y avait donc adéquation des cours de perfectionnement avec l'activité exercée, déductibles en application des art. 3 let. a al. 2 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), 26 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). La déduction demandée devait être accordée aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC.

6. Par deux décisions distinctes du 18 décembre 2006, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation. Tant pour l'ICC que l'IFD, la déduction des

frais de déplacement et de repas était rectifiée. En revanche, la déduction des frais de perfectionnement n'était pas admise. L'AFC-GE constatait qu'il s'agissait de cours pour l'obtention d'un Master of Sciences in Communication Management (MBA). Les MBA étaient des cours en vue d'obtenir un diplôme de troisième cycle et ne pouvaient être assimilés à des frais de perfectionnement mais de formation. Dès lors, ils n'étaient pas déductibles en application de l'art. 3 let. a al. 2 LIPP-V et de l'art. 34 let. b LIFD.

7. Par acte du 12 janvier 2007, la contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis lors la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) d'un recours contre les deux bordereaux précités.

Elle ne discutait plus que la question des frais de perfectionnement encourus en 2005, reprenant ses précédentes explications et conclusions.

8. Le 11 février 2008, l'AFC-GE s'est opposée au recours concernant l'ICC.

Selon la doctrine et la jurisprudence, les frais pour l'obtention d'un MBA, diplôme de troisième cursus, constituaient des frais de formation et n'étaient dès lors pas déductibles.

Avant sa formation, la contribuable était responsable de la communication pour l'Europe et après sa formation elle était Communication Manager auprès d'une autre société, poste qu'elle considérait comme similaire. Or, selon le descriptif qu'en faisait la contribuable dans son recours, le poste qu'elle occupait auparavant comportait la responsabilité et la gestion de projets divers liés à l'exercice d'une fonction de communication, notamment : conférences de presse, organisation de conférences et expositions, production de brochures et documents promotionnels, communication électronique, etc. Il ne pouvait pas être considéré que ce genre d'activité soit un « secteur économique particulier », « en disparition ». De la même manière, l'employeur qui avait licencié la contribuable n'était pas une entreprise qui avait « fermé ses portes ». Dès lors, la notion de reconversion au sens requis par la jurisprudence faisait clairement défaut. La contribuable avait approfondi ses connaissances initiales en entreprenant une formation en communication ou en gestion de projets. Elle n'avait pas réorienté sa carrière en raison d'une formation initiale qui n'était plus adaptée à l'époque ou encore d'une impossibilité - en raison de son état de santé - de continuer à travailler dans le domaine commercial qui était le sien avant de tomber au chômage.

9. Le 12 février 2008, l'AFC-GE a répondu au recours concernant l'IFD en reprenant les explications présentées dans le cadre de l'ICC.

10. Par courrier du 3 mars 2008, la contribuable a confirmé à la commission qu'elle maintenait son recours.

La déduction n'avait pas été demandée à titre de frais de reconversion mais à titre de frais de perfectionnement professionnel.

11. Par décision du 9 février 2009, la commission a admis le recours de la contribuable concernant l'ICC et l'IFD.

S'agissant de l'IFD, la commission relevait que les cours suivis par la contribuable s'inscrivaient en droite ligne des fonctions qu'elle avait précédemment occupées. Les coûts engendrés par ceux-là entraient donc dans le cadre de la formation qu'elle avait exercée auparavant. L'on pouvait donc considérer que les connaissances qu'elle y avait acquises étaient destinées à obtenir une promotion professionnelle. Ces dépenses devaient donc être qualifiées de frais de perfectionnement, et partant déductibles, au sens de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD.

Concernant l'ICC, les considérations développées pour l'IFD s'appliquaient mutatis mutandis en application des art. 3 al. 2 et 9 let. d LIPP-V.

12. Par acte du 13 mars 2009, déposé le même jour au greffe du Tribunal administratif, l'AFC-GE a recouru contre la décision précitée.

Les frais dont la contribuable demandait la déduction n'étaient ni des frais de perfectionnement, ni des frais de reconversion.

Tandis que la formation permettait d'acquérir les connaissances pour exercer une profession et constituer une dépense préparatoire, le perfectionnement tendait à élargir les connaissances acquises dans le cadre de la profession déjà exercée. Quant à la reconversion, elle englobait des frais destinés à l'exercice d'une nouvelle activité. Le contribuable ne devait toutefois pas y être contraint par des circonstances extérieures.

Dès lors, les frais liés à des mesures de perfectionnement permettant au contribuable de garder un certain niveau de connaissances dans la profession choisie ou de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession étaient déductibles pour autant qu'ils soient en rapport direct avec l'activité actuelle. En revanche, ne l'étaient pas les frais de formation indispensables pour acquérir les capacités et connaissances nécessaires à l'obtention d'une reconnaissance officielle permettant l'exercice d'une profession.

Afin de conserver un sens à la distinction, la jurisprudence avait opté pour une interprétation restrictive des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. Pour donner lieu à déduction, le perfectionnement devait viser précisément la branche dans laquelle exerce déjà le contribuable et non

l'acquisition de connaissances qui lui permettrait d'accéder éventuellement à une position supérieure ou accroître ses perspectives professionnelles.

Dans un arrêt du 10 juillet 2008, le Tribunal administratif du canton de Vaud avait refusé la déduction des frais se rapportant à l'obtention d'un diplôme Post Grade Executive Master of Marketing et constaté que le titre alors obtenu attestait de l'achèvement d'une véritable formation complémentaire supérieure dispensée par une Haute école spéciale dans des conditions analogues à celles prévalant dans des programmes de troisième cycle des universités.

En l'espèce, la formation suivie par la contribuable était une formation qui lui avait permis d'acquérir des connaissances supplémentaires dans le domaine de la communication. Ce cours constituait manifestement un investissement pour le futur, complétant une formation de base en débouchant sur un titre reconnu sur le marché de travail et qui aura pour effet d'améliorer les perspectives de carrière de la contribuable.

En conséquence, les frais de formation ne pouvaient être déduits de son revenu imposable, conformément aux art. 34 let. b LIFD et 3 LIPP-V.

Au surplus, les frais engagés par la contribuable ne pouvaient pas être considérés comme des frais de reconversion.

13. Dans sa réponse du 30 avril 2009, la contribuable s'est opposée au recours.

La déduction en cause avait été strictement revendiquée au titre de frais de perfectionnement.

Certes, la jurisprudence du Tribunal fédéral avait mis des limites et refusé, dès 2005, la déduction des frais d'acquisition d'un MBA. Toutefois, en l'espèce, il ne s'agissait pas de l'acquisition d'un tel titre, mais d'une formation professionnelle initiale. De plus, le cours dont la déduction est revendiquée était en rapport direct et objectif avec la profession exercée. Les dépenses encourues par la contribuable avaient eu pour seul but de lui permettre de réaliser un revenu.

Elle conclut au rejet du recours avec suite de frais et dépens.

14. Dans sa détermination du 13 mai 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours.

Le cours suivi par la contribuable devait être considéré comme une seconde formation correspondant à des frais de formation professionnelle au sens de l'art. 34 let. b LIFD et n'étaient par conséquent pas déductibles.

15. La contribuable a demandé à s'exprimer une nouvelle fois ce qu'elle a fait, avec l'accord du tribunal de céans, le 9 juin 2009.

Affirmer que le cours qu'elle avait suivi à Bruxelles n'était pas en rapport direct avec l'activité qu'elle exerçait et n'était pas susceptible d'assurer le maintien de ses chances professionnelles était une simple expression d'une opinion, sans aucune preuve la soutenant. Il n'appartenait manifestement pas à l'administration de juger si le perfectionnement entrepris par un contribuable était en mesure d'assurer ou non ses chances professionnelles.

En l'espèce, elle avait d'ores et déjà perdu son poste. Retrouver un nouveau travail était devenu existentiel et elle avait déployé tous ses efforts, toute la créativité et mobilisé tous ses contacts dans le but de retrouver un poste équivalent.

Quant à la formation suivie à Lugano, elle n'avait pas débouché sur l'obtention d'un MBA, diplôme de troisième cycle requérant l'obtention préalable d'un Master. Cela étant, le Tribunal fédéral n'avait pas systématiquement refusé la déduction des frais relatifs à l'obtention d'un diplôme supérieur.

Les initiatives de la contribuable pour ne pas tomber à la charge de la communauté avaient été couronnées de succès et il serait désolant, et même choquant, que ce comportement responsable ne soit pas reconnu fiscalement.

16. Le 3 juillet 2009, l'AFC-CH a confirmé sa détermination initiale.
17. Dans ses observations du 13 août 2009, l'AFC-GE a également persisté dans les termes de son recours. Le titre obtenu par la contribuable à l'issue de sa formation à Lugano, attestait d'un achèvement d'une véritable formation complémentaire supérieure dispensée par une haute école spécialisée, dans des conditions analogues à celles prévalant dans des programmes de troisième cycle des universités. Dans de tels cas, le Tribunal fédéral avait considéré que les frais encourus pour l'obtention de ces titres ne constituaient pas des frais de perfectionnement déductibles.
18. Par mémo du 21 août 2009, le Tribunal administratif a informé les parties 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'AFC-GE et l'AFC-CH considèrent que les frais liés aux cours suivis par l'intimée relèvent des frais de formation et non de perfectionnement ; partant, ils ne sont pas déductibles.

3. L'art. 3 LIPP-V a pour objet les déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative. Sont ainsi déduits du revenu, les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et les frais de reconversion professionnels à concurrence de CHF 5'000.- (...).

En application de l'art. 26 al. 1 let. d LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. En revanche, ne peuvent être déduits du revenu les frais de formation professionnelle (art. 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 et art. 34 let. b LIFD).

4. a. Il y a lieu de faire une distinction entre les frais de formation, les frais de perfectionnement et les frais de reconversion.

Les premiers sont supportés en vue d'exercer une première activité professionnelle ou une nouvelle profession, sans relation avec l'activité actuelle du contribuable. Ils ne constituent donc pas des frais d'acquisition du revenu et ne sont pas déductibles (J.-M. RIVIER, Droit fiscal Suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1998, p. 377). Il s'agit donc 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 (X. OBERSON, Droit fiscal Suisse 2002 p. 134 ; ATA L. du 18 août 1989 in RDAF 1992 p. 459). Il en est ainsi des frais de formation nécessaires pour commencer une activité professionnelle même si cette formation est accomplie en même temps qu'une autre profession, en vue d'un changement ultérieur (ATF 113 Ib 117 = RDAF 1990 p. 113 ss, p. 116).

b. De manière générale, les frais de perfectionnement professionnel comprennent toutes les activités qui sont directement et objectivement en rapport avec la profession exercée.

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 (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème édition, 2007, p. 141 et les réf. citées).

c. Les frais de reconversion englobent les frais destinés ou pouvant conduire à l'exercice d'une nouvelle activité ou d'une nouvelle profession. Ils ne sont déductibles que s'il y a une nécessité objective, en rapport avec l'activité exercée, à entreprendre une reconversion. Une telle nécessité existe notamment en cas de

fermeture de l'exploitation ou de disparition du métier, de suppression du poste de travail, de manque de perspective dans la profession, mais aussi en cas de maladie et d'accident (J.-B. ECKERT in Danielle Yersin, Y. NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 26, p. 451, § 55).

5. Seuls sont déductibles les frais de perfectionnement entrant dans le cadre de la profession déjà apprise et exercée, à l'exclusion de ceux engagés pour une première activité professionnelle ou pour une activité professionnelle nouvelle ou additionnelle. Sont en revanche déductibles les frais de perfectionnement destinés à obtenir une promotion professionnelle (par exemple les frais de cours professionnels), pour autant qu'ils permettent au contribuable de mieux exercer sa profession actuelle ou de mieux répondre aux exigences de celle-ci (ATF 113 Ib 114 = RDAF 1990 113, 116). Ne sont ainsi pas déductibles les frais de la formation suivie parallèlement à l'exercice d'une formation dans le but d'un changement ultérieur de la profession.

Les frais d'une formation continue engagés afin de progresser dans une position professionnelle plus élevée qui se différencie sans équivoque de la profession actuelle ne constituent pas des frais de perfectionnement déductibles ; 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 Nr. 86 ; RF 2004, 451 ; Archives 72, 473 = RDAF 2004 II 473).

S'agissant de distinguer entre les frais de formation – non déductibles – et les frais de perfectionnement et de reconversion, qui, eux, sont déductibles, la jurisprudence a opté pour une interprétation restrictive de ces derniers.

L'acquisition d'un titre professionnel propre au terme de la formation est en général le signe d'une formation nouvelle et non d'un simple approfondissement ou d'une actualisation des connaissances et n'ouvre pas le droit à la déduction. Ont ainsi été jugés non déductibles les frais de spécialisation en psychiatrie d'un médecin (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2005 du 17 octobre 2005), les frais d'une formation postgrade en gestion de contribuables n'ayant pas initialement de formation supérieure (MBA) (StE 2006 B 22.3 Nr 86 ; RF 2004, 451). Ont en revanche ouvert le droit à la déduction les études universitaires en économie d'un employé de commerce, qui ne lui ont pas procuré de promotion interne (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.671/2004 du 6 juillet 2005).

En l'espèce, l'intimée a suivi deux formations différentes, l'une à Bruxelles en gestion de projets à l'issue de laquelle elle a obtenu un diplôme et la seconde à l'Université de Lugano où elle a obtenu un Executive Master en sciences de la communication. A cet égard, les parties divergent sur le fait de savoir si la formation de Lugano a débouché sur l'obtention d'un MBA ou non. Cette précision n'est en elle-même pas déterminante.

En effet, ce qui l'est davantage, c'est la nature de la formation suivie par l'intimée. Or, aussi bien pour les cours suivis à Bruxelles qu'à Lugano, l'intimée a précisé qu'il s'agissait pour elle d'étendre ses compétences et connaissances du management de la communication (mémo à l'appui de la déclaration fiscale 2005).

Or, tel est précisément le sens de la distinction opérée par la jurisprudence entre les frais de perfectionnement et de reconversion professionnelle. Le premier doit viser expressément la branche dans laquelle exerce déjà le contribuable et non l'acquisition de connaissances qui lui permettrait d'accéder éventuellement à une position supérieure ou d'accroître ses perspectives professionnelles.

Quant aux conséquences des formations suivies par l'intimée, la question à se poser est celle de savoir si elles ont débouché sur un changement d'orientation professionnelle. Or, la réponse à cette question est à l'évidence négative. Comme par le passé, l'intimée a poursuivi son activité professionnelle dans le domaine de la communication.

Ainsi, à l'instar de ce qu'a retenu la commission, le Tribunal administratif constate que les cours suivis par la contribuable s'inscrivent en droite ligne des fonctions qu'elle avait précédemment occupées, et que les coûts y relatifs doivent être considérés comme des frais de perfectionnement, comme tels déductibles aussi bien au niveau de l'ICC qu'à celui de l'IFD.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD, les déductions des frais professionnels devant être admises dans les limites de la loi.

Vu la nature du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à Mme R_____ à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 mars 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 9 février 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement de nouveaux bordereaux dans le sens des considérants ;

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

alloue une indemnité de CHF 1'000.- à Madame R_____ à la charge de l'Etat de Genève ;

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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Madame Danielle Axelroud Buchmann, mandataire de Madame R_____.

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 :