

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/886/2009-ICCIFD

ATA/754/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 2 novembre 2010**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**Madame R\_\_\_\_\_**

représentée par Madame Danielle Axelroud Buchmann, mandataire

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 février 2009 (DCCR/67/2009)**

---

## EN FAIT

1. Par arrêt du 6 octobre 2009 (ATA/505/2009), le Tribunal administratif a admis que les frais des formations s'élevant à CHF 18'697.- suivies par Madame R\_\_\_\_\_ au Management Centre Europe (ci-après : MCE) à Bruxelles (cours intensifs d'une semaine en gestion de projets) d'une part, et à l'Université de Lugano où elle avait obtenu un Executive Master en sciences de la communication d'autre part, étaient des frais de perfectionnement déductibles, pour l'année fiscale 2005, aussi bien au niveau de l'impôt cantonal (ICC) que de l'impôt fédéral direct (IFD).
2. Statuant le 26 mai 2010 (2C\_750/2009), le Tribunal fédéral a admis le recours déposé à l'encontre de l'arrêt cantonal par l'administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après : AFC-GE) et renvoyé la cause au Tribunal administratif pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.

Le Tribunal administratif n'avait pas décrit le cursus de Mme R\_\_\_\_\_ ni les formations et diplômes acquis avant que cette dernière entre pour vingt ans au service de l'employeur qui l'avait licenciée. Il était par conséquent impossible de savoir si les formations en cause avaient constitué une formation de base destinée à combler des lacunes laissées par la formation sur le tas ou non.

Il n'avait pas non plus décrit concrètement en quoi consistaient les formations suivies à Bruxelles et Lugano ni leur place dans le système de formation suisse. De même, ni leur coût ni la valeur des diplômes obtenus sur le marché de l'emploi et par conséquent quelles perspectives de carrière à moyen et long termes ces diplômes ouvraient à Mme R\_\_\_\_\_ n'étaient détaillés.

En jugeant que les frais en cause étaient déductibles uniquement parce qu'ils avaient permis à l'intéressée d'étendre ses compétences et ses connaissances et de poursuivre son activité professionnelle dans le domaine de la communication, le Tribunal administratif n'avait pas examiné toutes les conditions requises par le droit fédéral pour admettre la déduction de frais de perfectionnement et par conséquent avait violé les art. 26 al. 1 let. d et 34 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

3. En tant que de besoin, il est fait référence aux deux décisions judiciaires précitées.
4. Le juge délégué a repris l'instruction de la cause. Sur la base des pièces figurant au dossier et des écritures complémentaires déposées par les parties,

respectivement les 14 juillet et 19 août 2010 pour Mme R\_\_\_\_\_ et le 15 août 2010 pour l'AFC-GE et l'AFC-CH, il résulte les éléments suivants.

5. a. Le 8 juillet 1977, Mme R\_\_\_\_\_ a obtenu un diplôme à l'école supérieure de commerce de Neuchâtel.

b. De 1984 au 31 mars 2005, Mme R\_\_\_\_\_ a travaillé pour la société X\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : X\_\_\_\_\_ ) au sein de laquelle elle a occupé successivement les postes de spécialiste en communication, responsable du marketing des produits, coordinatrice de la communication, directrice des communications du marketing pour l'Europe, responsable de la division de la recherche biomédicale puis enfin responsable de la communication pour l'Europe.

Le bulletin de salaire émis par X\_\_\_\_\_ en février 2005 indiquait un revenu brut de CHF 10'686,25 pour un gain mensuel net de CHF 9'468,70.

6. Alors qu'elle était employée au sein de la société précitée, Mme R\_\_\_\_\_ a obtenu le 26 juin 1987 le brevet fédéral de technicienne en publicité.

7. Du 14 au 18 février 2005, Mme R\_\_\_\_\_ a suivi un cours intensif d'une semaine en gestion de projets dispensé par le MCE de Bruxelles.

Ce dernier a été fondé par l'American Management Association en 1961. Les programmes couvrent les domaines du leadership, du management et diverses fonctions de l'entreprise. Le cursus de la gestion de projets comprend deux modules intensifs d'une semaine au total. Il s'agit de deux « project management », le premier « People skills » et le second « Tools and techniques ». Ce cursus aborde les thèmes suivants : initiation de projets, planification de projets, champ de définition, agenda des besoins et des ressources, estimation des coûts, gestion des risques, projets exécutifs, projets de controlling, projets terminaux, gestion d'un projet en équipe, conduire son équipe de projet, développer son équipe de projet, communiquer avec son équipe de projet, motiver les individus de son équipe. Le but de ce cours est d'obtenir des outils modernes nécessaires à une gestion professionnelle de différents projets dans le domaine du management.

Le coût de cette formation se décompose comme suit :

-	Module « People skills » :	€ 2'238,50	soit	CHF	3'555.-
-	Module « Tools and techniques » :	€ 2'420.-	soit	CHF	3'843.-
-	Frais d'hébergement				
	(hôtel du 13 au 18 février 2005 :	€ 425.-	soit	CHF	665.-
-	Vol Genève - Bruxelles :			CHF	176.-
-	Frais de repas et taxis :			<u>CHF</u>	<u>174.-</u>
	Total			CHF	8'413.-

Mme R\_\_\_\_\_ a également brigué un Executive Master en sciences de la communication délivré par l'Université de Lugano. Cette formation correspond à 60 crédits ECTS, soit une année académique complète. Ledit master s'adresse exclusivement aux professionnels de la communication. Le programme porte sur la communication dans le management. Il est organisé en séminaires de 20 heures chacun. La charge de travail est de 1'800 heures de cours, 720 heures de travail personnel et 480 heures à l'étude de projets, le tout sur vingt-et-un mois (de janvier à septembre de l'année suivante).

Le cursus est subdivisé en quatre thèmes, à savoir :

- *La communication dans le management* (organisation, gestion de la stratégie d'entreprise, marchés, institutions et options stratégiques, marketing, finances, ressources humaines, négociation, économie de l'information globale, transitions dans le management, gouvernance d'entreprise).
- *Le positionnement de la communication* (communication intégrée dans le marketing, théories sur les relations publiques, communication dans un monde pluriculturel des affaires, recherche en matière de journalisme et les mass médias, gestion des médias, communication digitale, droit de la communication).
- *Gérer de façon intégrée la communication* (gestion des marques, communication interne, gestion de l'image de l'entreprise, sponsoring et marketing, gestion de la publicité, gestion de crises, relations avec les investisseurs, relations publiques, processus décisionnel dans les instances de l'Union Européenne).
- *Construire un modèle de communication et proposer des solutions* (recherche en matière de communication et évaluation des méthodes, conseil en matière de réputation, statistiques, collecte de données, construire une équipe).

Il résulte du document de présentation de ce cours qu'il n'existe pas d'autre cursus de ce genre en Suisse. Il s'agit d'un cursus de deuxième cycle débouchant sur la délivrance d'un diplôme « post-grade » destiné exclusivement aux professionnels de la communication des entreprises et qui permet aux participants d'asseoir leurs compétences à un niveau exécutif et - pour les plus jeunes et prometteurs d'entre eux - d'atteindre une amélioration de leur statut professionnel (pièce produite par Mme R\_\_\_\_\_ à l'appui de sa réclamation du 7 novembre 2006 et de son recours à la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) du 12 janvier 2007.

Mme R\_\_\_\_\_ a obtenu en novembre 2007 un diplôme en management de la communication.

Le coût de ce cours s'est élevé à CHF 10'554,30.

8. En août 2008, après neuf mois et demi de chômage, Mme R\_\_\_\_\_ a retrouvé un poste de « European marketing communications manager » dans une autre multinationale, Y\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : Y\_\_\_\_\_). En octobre 2008, son revenu mensuel brut était de CHF 11'650.-, soit un revenu net de CHF 10'030,25.

Ce poste est décrit comme suit par Y\_\_\_\_\_ :

Le manager « Europe marketing et communication » est membre de l'équipe de direction marketing et communication de la division des instruments scientifiques de Y\_\_\_\_\_. Il supervise la mise en application en Europe de plans stratégiques pour la gamme des produits. Il coordonne tous les aspects de la distribution des programmes. Il a la responsabilité d'une équipe de spécialistes marketing et communication paneuropéens, incluant la supervision étroite des équipes marketing et communication des différents pays, gérées par leurs responsables locaux. L'objectif principal de ce poste est de procurer de l'excellence dans l'exécution des campagnes européennes, d'optimiser un mélange promotionnel pour l'Union européenne des gammes de produits de Y\_\_\_\_\_ au travers d'annonces, de publicités, d'événements, d'outils de vente, de dérivés, de marketing direct et électronique, pour toutes les gammes de produits de la division des instruments scientifiques de Y\_\_\_\_\_ (pièce produite le 14 juillet 2010 par Mme R\_\_\_\_\_ et sa traduction le 19 août 2010).

9. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

1. La recevabilité du recours du 13 mars 2009 de l'AFC-GE est acquise.
2. Il résulte des faits établis ci-avant qu'avant d'entreprendre les cours objets du litige, Mme R\_\_\_\_\_ avait acquis une formation de base et que c'est bien cette dernière ainsi que son activité professionnelle chez X\_\_\_\_\_ qui lui ont permis de s'inscrire aux formations dispensées tant à Bruxelles qu'à Lugano. Celles-ci ont servi à consolider son bagage professionnel préexistant et en ce sens, à lui assurer une situation professionnelle. C'est d'ailleurs grâce à celles-ci qu'elle a pu retrouver du travail après neuf mois et demi seulement de chômage.

Le diplôme obtenu par Mme R\_\_\_\_\_ à Lugano est un diplôme supérieur en sciences de la communication délivré dans le cadre d'une formation « post-grade » à temps partiel destinée aux professionnels expérimentés de la communication. En l'espèce, il convient d'examiner la nature de la formation en elle-même et ce à quoi elle est destinée. A la lecture du programme de cette formation et la manière dont elle est dispensée, il apparaît qu'elle n'est pas

destinée à combler des lacunes laissées par la formation « sur le tas » mais bien de permettre aux personnes qui la suivent d'élargir leurs connaissances afin de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de leur profession. Or, de telles exigences, sont précisément celles posées par le Tribunal fédéral dans un arrêt récent concernant des frais de perfectionnement (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_70/2010 du 26 août 2010, consid. 3.2).

Il en va de même du cours de gestion de projets suivi par Mme R\_\_\_\_\_ à Bruxelles. Dans la mesure où ce cours a pour but de permettre l'élaboration de mise en place de stratégies de la communication, il présuppose de bonnes connaissances de la gestion de projets. De plus, en tant qu'il permet aux participants l'acquisition d'outils modernes dans leur sphère de compétences, il entre exactement dans la définition des frais de perfectionnement donnée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt susmentionné.

Ainsi, ces formations, destinées exclusivement aux professionnels de la communication, sont manifestement en rapport avec la profession que Mme R\_\_\_\_\_ exerçait et exerce encore. Elles ne lui ont donc pas permis de se lancer dans une activité nouvelle, pas plus qu'elles ne lui ont apporté de nouvelles perspectives de gains ou de carrière, mais elles ont atteint l'objectif premier et unique que poursuivait l'intéressée, à savoir, consolider ses acquis professionnels pour retrouver un emploi après son licenciement de X\_\_\_\_\_.

Les autorités fiscales ne discutent pas le fait que la formation de Lugano n'a pas d'équivalence dans le système de formation suisse et que celle de Bruxelles n'existe tout simplement pas.

La comparaison de la situation professionnelle de Mme R\_\_\_\_\_ avant qu'elle ne suive les cours incriminés et après ceux-ci, établit qu'elle est toujours active dans le domaine de la communication, avec un même profil et un salaire sensiblement identique. Dans son arrêt du 26 mai 2010, le Tribunal fédéral n'a pas remis en question le fait qu'après neuf mois et demi de chômage, Mme R\_\_\_\_\_ avait retrouvé un poste similaire dans une autre multinationale. La comparaison entre le revenu réalisé par l'intéressée chez X\_\_\_\_\_ en février 2005 et chez Y\_\_\_\_\_ en octobre 2009 montre que celui-ci a progressé de CHF 561,55. Cette différence ne couvre même pas l'inflation (indice suisse des prix à la consommation 103.9 en février 2005 et 110.1 en octobre 2008, soit CHF 565.-).

Concrètement, les responsabilités de Mme R\_\_\_\_\_ chez X\_\_\_\_\_ et Y\_\_\_\_\_ sont les mêmes, à savoir, notamment, la définition des stratégies de communication au niveau européen, la responsabilité de l'établissement des budgets liés aux campagnes de marketing, la gestion des relations avec la presse spécialisée, la coordination des manifestations (foires, congrès, séminaires et autres événements), la responsabilité de la gestion des bases de données des clients et leur profilage, etc.

3. Il résulte de ce qui précède que les formations litigieuses consistent en des frais de perfectionnement déductibles tels que définis par le Tribunal fédéral dans son arrêt de renvoi du 26 mai 2010, à savoir que sont déductibles tous les frais de perfectionnement qui sont objectivement en rapport avec la profession et qui permettent au contribuable de maintenir ses chances, de rester à la page et de conserver son poste en satisfaisant aux exigences nouvelles de sa profession, même s'ils sont absolument indispensables.

Tel est précisément le cas en l'espèce. D'une part, la nature de l'activité professionnelle de Mme R\_\_\_\_\_ avant la fréquentation des formations litigieuses et celle exercée ultérieurement est sensiblement la même. D'autre part, grâce à ces formations, Mme R\_\_\_\_\_ a maintenu ses chances de rester à la page et de conserver son poste en satisfaisant aux exigences nouvelles de sa profession. Il s'agit donc bien de frais de perfectionnement déductibles au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

4. Le montant des formations litigieuses, établi par pièces dès le début de la procédure de taxation n'est pas discuté par les autorités intimées de sorte qu'il y a lieu d'admettre qu'il s'élève à CHF 18'967.- selon le détail figurant dans la partie en fait du présent arrêt.

5. Au vu de ce qui précède, le Tribunal administratif confirmera la décision du 9 février 2009 de la commission en ce sens que les cours suivis par Mme R\_\_\_\_\_ doivent être considérés comme des frais de perfectionnement et comme tels déductibles aussi bien au niveau de l'ICC (art. 3 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 - aLIPP-V - D 3 16) qu'à celui de l'art. 26 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour l'exercice fiscal 2005.

6. En conséquence, 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.

7. L'administration recourante est dispensée du paiement d'un 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). Vu l'issue du litige, 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 :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :