

GE_GERICHTE ATA/510/2004 vom 8. Juni 2004

GE Cour de justice, 2004-06-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_510_2004

FR: GE_GERICHTE ATA/510/2004 du 8 juin 2004

IT: GE_GERICHTE ATA/510/2004 del 8 giugno 2004

Regeste

Résumé: L'art. 21 LCP énumère exhaustivement les exceptions à l'impôt sur le revenu. Il convient d'interpréter restrictivement ce caractère d'exception quant à la nature et à l'étendue des déductions autorisées. Une distinction doit être opérée entre frais de formation et frais de perfectionnement les premiers ne sont pas déductibles, à l'inverse des deuxièmes.

Erwägungen

E. 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).

E. 2

De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA AFC c/ M. du 30 septembre 2003; C. du 1er avril 2003; ATA F. du 21 janvier 2003).

E. 3

a. L'établissement du revenu net imposable dépend de l'application de quatre dispositions de la LCP. L'article 16 énumère de manière non exhaustive tous les éléments entrant dans la composition du revenu brut. L'article 21 LCP donne une liste limitative des déductions admises sur les revenus bruts. L'article 21 A LCP dresse un catalogue également exhaustif des exonérations, tandis que l'article 23 LCP contient, lui aussi de manière limitative, les déductions qui ne sont pas admises sur le revenu brut. Le système ainsi adopté par le législateur permet à l'administration de considérer comme étant fiscalement des revenus tous produits de biens ou d'activités énumérés à l'article 16 LCP, ou offrant,

- 6 -

moyennant une interprétation raisonnable, une analogie avec les exemples donnés en référence. Tandis que les exceptions ou les déductions sont limitativement déterminées par la loi (ATA du 29 mai 1996 en la cause R., No 1576/1995; du 12 mars 1986 en la cause E.).

b. De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, sont déduits les dépenses nécessaires pour l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a

LCP)

Il faut entendre par là, les dépenses qui sont étroitement et logiquement liées par leur nature même à la réalisation du revenu taxé et non pas n'importe quelle dépense plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative. Les dépenses visées à l'article 21 lettre a LCP ne peuvent être des frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable. En effet, dès lors que l'article 21 LCP énumère exhaustivement les exceptions à l'impôt sur le revenu, il convient d'interpréter restrictivement ce caractère d'exception quant à la nature et à l'étendue des déductions autorisées. Ces mêmes critères sont valables en matière de frais professionnels des salariés (RDAF 1971 p. 319; 1972 p. 39; 1975 p. 348 ss, 420 s; 1982 p. 40; Sem. jud. 1990 p. 540).

Il appartient au contribuable de justifier de ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité (art. 22 LCP) (RDAF 1971 p. 320; 1972 p. 34; 1975 p. 420; 1980 p. 402; 1982 p. 42).

E. 4

La seule question à résoudre consiste à déterminer si les frais de cours du soir supportés par l'époux alors qu'il était employé auprès d'une caisse-maladie sont déductibles ou non du revenu.

C'est à juste titre qu'il y a lieu de faire une distinction entre les frais de formation et les frais de perfectionnement.

a. 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

- 7 -

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. Sont en revanche des frais de perfectionnement et par conséquent déductibles tous les frais qui ont un rapport objectif avec la profession du contribuable, même si le perfectionnement n'est pas absolument nécessaire. Le perfectionnement englobe tout ce que la personne qui exerce une activité lucrative doit faire pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles nécessaires à l'exercice de sa profession; il lui permet d'assurer sa situation professionnelle (J.-M. RIVIER, *op. cit.* p. 378). Seuls des frais de perfectionnement faits dans le cadre d'une profession déjà acquise et exercée peuvent être déduits comme dépenses professionnelles (RDAF 1990 p. 116). Le perfectionnement tente à élargir les connaissances acquises dans le cadre de la profession exercée. Il s'agit, en d'autres termes, de maintenir l'état de ses connaissances et de les améliorer dans l'exercice de sa profession actuelle (X. OBERSON *op. cit.* p. 134).

c. C'est ainsi que les frais de séjour d'un jeune avocat dans une université étrangère en vue d'améliorer ses connaissances linguistiques n'ont pas été admis en déduction au motif qu'il s'agissait d'un perfectionnement dans la profession exercée (ATA L. précité). En revanche, un contribuable détenteur du diplôme fédéral de comptable a été autorisé à porter en déduction les frais afférents à un cours de français d'environ trois mois à Paris (RDAF 1990 p. 113 ss). OBERSON cite plusieurs exemples tirés de la jurisprudence : les frais de cours pour préparer un examen professionnel supérieur sont des frais de perfectionnement déductibles, mais non pas ceux pour obtenir un diplôme de troisième cycle par exemple un "MBA". Un cours d'ostéopathie et de sophrologie pour un physiothérapeute doit être considéré comme une nouvelle formation (non déductible) et non comme un perfectionnement (op. cit. p. 135).

E. 5

Dans le cas d'espèce, les cours en question ont été dispensés à l'intéressé entre 1996 et 1998, alors

- 8 -

qu'il était employé dans une caisse-maladie comme gestionnaire, responsable de la gestion du portefeuille des assurés du canton du Tessin, chargé des traductions en langue italienne et d'une partie du support informatique. Or, force est d'admettre que le diplôme d'informaticien généraliste obtenu aux cours du soir n'est pas directement nécessaire à l'activité qu'il exerçait comme gestionnaire. Certes, l'intéressé soutient que lorsqu'il travaillait en Italie, il était versé dans l'informatique. Cependant, le caractère direct du perfectionnement, c'est-à-dire qui doit être lié à l'exercice de la profession actuelle, fait ici défaut.

Cela est si vrai que les cours suivis ont permis à l'intéressé, à partir de mars 2002, de trouver un emploi différent, nouveau, d'informaticien auprès d'une PME.

E. 6

Il en découle que le recours de l'AFC est bien fondé et doit être admis.

E. 7

Aucun émolument ne sera mis à la charge des parties et aucune indemnité ne leur sera allouée.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.