

GE_GERICHTE A/792/2009 vom 15. Februar 2011

GE Cour de justice, 2011-02-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_792_2009

FR: GE_GERICHTE A/792/2009 du 15 février 2011

IT: GE_GERICHTE A/792/2009 del 15 febbraio 2011

Regeste

; EXPERT-COMPTABLE ; FRAIS DE FORMATION ; FRAIS DE PERFECTIONNEMENT | La chambre administrative a jugé que les frais encourus dans le cadre d'une formation d'expert-comptable par un comptable, titulaire du brevet fédéral d'agent fiduciaire, ayant continué d'exercer la profession de réviseur-comptable après l'obtention de l'expertise, étaient des frais de perfectionnement déductibles en IFD et ICC | LIFD.26.al1.letd ; aLIPP-V.3.al2 ; LHID.9

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2007.

E. 2

Monsieur S_____ (ci-après : le contribuable ou l'intimé), titulaire du brevet d'agent fiduciaire, a été employé de la société I_____ AG à Bâle, en qualité de comptable et réviseur, jusqu'en juin 2006. Son salaire mensuel brut s'élevait en 2007 à CHF 7'100.- x 13, soit une rémunération annuelle de CHF 92'300.-.

E. 3

En décembre 2005, le contribuable s'est inscrit aux cours dispensés par l'académie suisse d'expertise comptable en vue d'obtenir le diplôme d'expert-comptable.

E. 4

Le 1^{er} juillet 2007, le contribuable a changé d'employeur et a été engagé par la société G_____ S.A. à Genève. Son salaire mensuel brut s'élevait à CHF 9'114,60 x 12, soit une rémunération annuelle de CHF 109'375.-.

E. 5

Dans sa déclaration fiscale 2007, le contribuable a fait valoir en déduction un montant de CHF 17'836.- sous la rubrique « frais de perfectionnement, de reconversion ou de réinsertion » (code 31.62). Il a produit un tableau détaillant cette somme (frais de voyage, de nuitées, de repas, de littérature professionnelle, de scolarité et d'examens) et les factures y relatives, dont une d'I_____ AG du 21 mai 2007 concernant des frais de perfectionnement de CHF 8'720.-, montant qui avait été retenu sur son salaire de juin 2007.

E. 6

Le 21 novembre 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié au contribuable un bordereau de taxation ICC 2007 d'un montant de CHF 16'914,10, fondé sur un revenu imposable de CHF 85'257.- et d'une fortune imposable de CHF 2'249.-, ainsi

qu'un bordereau de taxation IFD 2007 d'un montant de CHF 1'968,15, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 83'000.-. Les frais de CHF 17'836.- déclarés par le contribuable n'étaient pas admis, dès lors que les frais de formation en vue d'obtenir un diplôme de troisième cycle n'étaient pas déductibles.

E. 7

Par pli du 16 décembre 2008, le contribuable a déposé une réclamation à l'encontre de ces bordereaux. Les dépenses précitées étaient liées à des cours de perfectionnement, débutés en 2006 et effectués dans le cadre de sa profession de réviseur. I_____ AG avait tenu à ce qu'il suive la formation d'expert-comptable. Lors de son changement d'emploi, il avait dû lui rembourser ces frais. En 2007, il avait terminé les modules dispensés dans le cadre de cette formation et avait entièrement assumé les coûts y relatifs. Au cours de celle-ci, il avait étudié les mêmes matières que lors du brevet d'agent fiduciaire, mais de manière plus approfondie. Il s'agissait donc d'un perfectionnement et non d'une formation proprement dite. En 2006, le fisc de Bâle-Ville avait d'ailleurs accepté en déduction les coûts liés à ce perfectionnement.

E. 8

Par décisions du 15 janvier 2009, l'AFC-GE a maintenu ses taxations. Les dépenses en cause avaient été consacrées par le contribuable dans le but d'accéder à un poste plus élevé et non en vue de perfectionner ses connaissances pour la profession apprise et exercée à ce moment-là.

E. 9

Par pli du 12 février 2009, le contribuable a interjeté un recours non signé contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI). Il a développé les arguments précédemment exposés dans sa réclamation. En sus, il avait obtenu en 2002 le brevet fédéral d'agent fiduciaire et travaillait depuis 2000 dans une fiduciaire. Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, le remboursement des coûts de formation à son ancien employeur ne constituait pas l'amortissement d'une dette. A cet effet, il a produit une lettre d'I_____ AG du 9 décembre 2005 par laquelle la société s'engageait à prendre en charge les frais des cours et les éventuels séminaires concernant sa formation d'expert-comptable. Les paiements se transformeraient en un prêt sans intérêt en faveur du contribuable. En cas de départ de celui-ci avant qu'il ne passe les examens, la totalité du prêt accumulé jusqu'à la date de résiliation devenait remboursable à la date de sortie et était déduit de sa créance de salaire. C'était ce qui s'était passé puisqu'il avait résilié son contrat de travail et qu'une retenue de CHF 8'720.- avait été opérée sur son salaire de juin 2007.

E. 10

Par lettre du 9 mars 2009, la commission a imparti au contribuable un délai échéant au 25 mars suivant pour produire un acte de recours satisfaisant aux exigences de forme, sous peine d'irrecevabilité.

E. 11

Par pli recommandé du 23 mars 2009, le contribuable a transmis à la commission un exemplaire signé de son recours.

E. 12

Dans sa réponse du 11 septembre 2009, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours, au motif qu'il n'avait pas été signé dans le délai de recours. Celui-ci devait en tout état être rejeté, dès lors que la formation entreprise par le contribuable ne constituait pas des frais de perfectionnement mais visait une ascension professionnelle, non déductible.

E. 13

Par décision du 15 juillet 2010, la commission a jugé le recours recevable et l'a admis. Il a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations. Le contribuable avait dû assumer de ses propres deniers ses frais de scolarité ainsi que les autres dépenses liées à sa formation d'expert-comptable et devait en conséquence être traité de la même manière qu'un contribuable employé qui aurait payé sans intermédiaire lesdits coûts. La formation suivie par le contribuable s'inscrivait en droite ligne dans la profession de réviseur comptable et lui avait permis d'acquérir de nouvelles connaissances lui permettant de mieux exercer son métier. Il ne s'agissait donc pas de dépenses encourues dans le but d'une ascension professionnelle, mais bel et bien de perfectionnement destiné à obtenir une promotion professionnelle. Le contribuable exerçait d'ailleurs à Genève la même fonction qu'il avait occupée à Bâle.

E. 14

L'AFC-GE a interjeté recours auprès du Tribunal administratif devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre de la décision précitée par acte du 27 août 2010, en concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 15 janvier 2009. Le contribuable, titulaire du brevet fédéral d'agent fiduciaire, avait suivi les cours en cause parallèlement à l'exercice de sa profession de comptable-réviseur auprès de I_____ AG ; il avait donc une formation commerciale supérieure et possédait de ce fait des connaissances dans les domaines de la gestion fiduciaire. La formation d'expert-comptable était accessible aux possesseurs de ce brevet et l'obtention du diplôme passait donc par une formation à part entière. En conséquence, il semblait peu probable qu'une telle formation dispensée sur plusieurs années, comprenant plusieurs modules, n'ait eu comme but que de valider l'expérience acquise. Elle était en ce sens dispensée dans des conditions analogues à celles prévalant dans des programmes de troisième cycle des universités et n'avait ainsi pas pour vocation de maintenir l'état des connaissances et de les améliorer dans l'exercice d'une profession. En outre, la somme engagée ne pouvait pas être un simple rafraîchissement des connaissances actuelles mais visait bel et bien à acquérir une formation supérieure théorique. Grâce à celle-ci, il avait pu accéder à un nouveau poste, son employeur actuel l'ayant engagé car il recherchait un expert comptable ; le profil de réviseur en cours d'acquisition de l'expertise du contribuable l'avait en ce sens particulièrement intéressé. Le contribuable avait ainsi augmenté sa valeur sur le marché du travail en bénéficiant d'une évolution salariale importante puisque son salaire mensuel brut pour l'année 2007 était passé de CHF 7'100.- à CHF 9'114.-. Enfin, les frais en cause ne pouvaient être considérés comme des frais de reconversion déductibles selon la jurisprudence constante.

E. 15

Par courrier du 15 septembre 2010, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

E. 16

L'administration fédérale des contributions a, quant à elle, renoncé à déposer ses observations.

E. 17

Le contribuable s'est déterminé par pli du 29 septembre 2010. Les cours d'expertise-comptable reprenaient les mêmes matières que celles dispensées lors de la formation du brevet d'agent fiduciaire. Celles-ci étaient reprises et approfondies au niveau des normes comptables suisses ou internationales ainsi qu'au niveau des normes suisses d'audit. Les cours en cause lui permettaient ainsi de consolider ses acquis. Par ailleurs, le montant de CHF 17'836,40 se décomposait de frais encourus en 2007 pour les cours suivis en 2007 d'une part et de frais encourus en 2007 pour les cours de 2006 d'autre part, aussi les coûts annuels s'élevaient à moins de CHF 10'000.- par an, soit à peine plus qu'un salaire mensuel. Le fait d'avoir acquis de nouvelles connaissances ne lui permettait pas d'avoir une position qui se différenciait sans équivoque de celle qu'il occupait. Il exerçait toujours son activité de réviseur, son travail restait le même, soit contrôler les comptes, émettre une opinion et un rapport de révision. Le perfectionnement acquis lui permettait en revanche de traiter des clients plus complexes ayant des relations avec d'autres sociétés internationales. Son salaire avait certes augmenté lorsqu'il avait pris son nouvel emploi à Genève, venant de Bâle. Cette différence salariale était toutefois due à la différence du coût de la vie d'un canton à l'autre et ne correspondait pas à une augmentation de sa valeur sur le marché du travail.

E. 18

Le 6 octobre 2010, les parties ont été informées que le dossier était gardé à juger. EN DROIT 1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de l'ancienne loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010. En principe, le défaut de signature, même s'il est réparé hors du délai de recours, a pour conséquence l'irrecevabilité du recours. En l'espèce, le recours doit être toutefois déclaré recevable en vertu du principe de la bonne foi. 3. Le litige porte sur la question de savoir si les frais encourus en relation avec la formation d'expert-comptable suivie par le contribuable sont déductibles. 4. Selon 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. 5. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Le litige concernant la période fiscale 2007 doit ainsi être examiné, pour ce qui

est de l'ICC, au regard de l'aLIPP-V. 6. Les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et les frais de reconversion professionnelle sont déduits à concurrence de CHF 5'200.- (art. 3 al. 2 aLIPP-V ; art. 3 al. 3 du règlement relatif à l'adaptation du renchérissement des déductions sur le revenu des personnes physiques et des montants déterminants pour le rabais d'impôt - RARDR - D 3.16.03). « Sont notamment considérés comme frais de reconversion, les études ou cours suivis par une mère ou un père de famille en vue de reprendre une activité professionnelle, après une interruption pour des raisons familiales ». 7. Ne peuvent en revanche être déduits les frais de formation professionnelle (34 let. b LIFD, art. 9 let. b aLIPP-V). 8. Il convient donc d'opérer une distinction entre les frais de perfectionnement (et de reconversion) déductibles fiscalement et les frais de formation, qui ne peuvent pas être déduits. 9. Sont considérés comme des frais de perfectionnement ceux que le contribuable engage pour maintenir son niveau de connaissances et ceux qui lui permettent d'élargir ses connaissances afin de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e édition, 2007 p. 141 et les références citées). Dans ces deux hypothèses, les cours suivis doivent être directement et objectivement en rapport avec la profession exercée. Une telle relation n'est pas établie lorsque la formation n'est entreprise que dans un but culturel ou d'enrichissement personnel (ATF 113 Ib 117 consid. 3b). En outre, les frais de perfectionnement destinés à obtenir une promotion professionnelle peuvent également être déduits s'ils permettent au contribuable de mieux exercer sa profession actuelle ou de mieux répondre aux exigences de celle-ci (J.-B. ECKERT, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, no 49 ad art. 26). Le perfectionnement englobe ainsi toute formation que le contribuable doit entreprendre pour maintenir à jour ses connaissances ou en acquérir de nouvelles qui sont nécessaires à sa profession. La consolidation de son bagage professionnel doit donc lui permettre d'assurer sa situation professionnelle même si cela n'apparaît pas absolument indispensable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_70/2010 du 26 août 2010 consid. 3.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_750/2009 du 26 mai 2009 et les jurisprudences citées ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, l'Imposition du revenu et de la fortune, 2ème édition, Lausanne 1998, p. 378; B. KNÜSEL, Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, 1/2a, Bundesgericht über die direkte Bundesteuer, 2e édition, Bâle 2008, n° 8 ss ad art. 26 LIFD; P. LOCHER, Kommentar zum DGB, Bâle 2001, n° 60 ss ad art. 26 LIFD et n° 16 ss art. 34 LIFD). 10. A l'inverse, les frais de formation engagés pour une première activité professionnelle ou pour une nouvelle activité se différenciant clairement de la profession exercée ne sont pas déductibles du revenu. Dans ce sens, les frais d'une formation continue engagée en vue d'une ascension professionnelle ou qui ont permis ou favorisé un tel élan sont assimilés à ceux consentis dans le cadre d'une nouvelle formation (J.-B. ECKERT, op. cit., nos 49 et 50 ad art. 26 et la jurisprudence citée). Un tel avancement professionnel se traduit généralement par l'obtention d'un poste hiérarchique supérieur, comprenant des responsabilités plus étendues et une rémunération plus élevée (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_70/2010 du 26 août 2010 consid. 3.2). 11. Les frais de formation visant à l'obtention du titre d'expert fiscal diplômé sont déductibles au titre de frais de perfectionnement (Arrêt du Tribunal fédéral du 14 décembre 1992 non publié et mentionné par J.-B. ECKERT in Commentaire romand Impôt fédéral direct, Bâle 2008 ad. art. 26 LIFD n. 52). 12. Il résulte des faits établis qu'avant d'entreprendre les cours d'expertise comptable, l'intimé avait acquis une formation de base d'agent fiduciaire sanctionnée par un brevet et que c'est bien cette dernière ainsi que son activité professionnelle auprès de I_____ AG qui lui avaient permis de s'inscrire à la formation

dispensée par l'académie suisse d'expertise comptable. Celle-ci lui a servi à consolider son bagage professionnel préexistant. Les cours en cause reprennent les mêmes matières que celles dispensées par la formation du brevet d'agent fiduciaire en les approfondissant. Aussi, cette formation lui a permis d'élargir ses connaissances afin de satisfaire aux exigences croissantes et nouvelles de sa profession. Or, de telles exigences, sont précisément celles posées par la jurisprudence précitée. Ainsi, cette formation destinée aux professionnels de la comptabilité, est manifestement en rapport avec la profession de l'intimé qu'il exerçait à Bâle et exerce encore à Genève. Elle ne lui a donc pas permis de se lancer dans une activité nouvelle, pas plus qu'elle ne lui a apporté de nouvelles perspectives de gains, en ce sens que la différence de salaire entre Bâle et Genève est minime et relève de la prise en compte de la différence du coût de la vie entre ces deux villes. Cette formation a toutefois atteint l'objectif premier et unique que poursuivait le contribuable, à savoir, consolider ses acquis professionnels, assurer sa situation professionnelle, et répondre aux nouvelles attentes des clients de la fiduciaire dont il est employé. 13. Il résulte de ce qui précède que la formation litigieuse consiste en des frais de perfectionnement déductibles, tels que définis par le Tribunal fédéral, en application des articles 3 al. 2 aLIPP-V, 9 LHID, et art. 26 al. 1 let. d LIFD. Le raisonnement de la commission quant à une prise en considération totale du montant de CHF 17'836.40 au niveau cantonal est correct malgré le plafonnement instauré à l'art. 3 al. 2 aLIPP-V, car selon la jurisprudence cantonale, il ne saurait être tenu, à propos du même problème concernant le même contribuable pour la même période fiscale, un raisonnement différent selon que la juridiction saisie soit amenée à appliquer des dispositions de même teneur relevant du droit fédéral ou cantonal. De surcroît, les exigences découlant de l'harmonisation fiscale telles qu'elles résultent de la LHID imposent de tenir un raisonnement identique pour les deux types d'impôt (ATA/321/2006 du 13 juin 2006). 14. Il s'ensuit que le recours est rejeté et la décision de la commission confirmée. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD dans le sens des considérants. 15. L'AFC-GE 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). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à l'intimé, qui comparait en personne et n'allègue pas avoir exposé des frais pour sa défense (art. 87 LPA). * * * * *

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