

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/103/2008-FIN

ATA/131/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 18 mars 2008**

dans la cause

**Monsieur G \_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

## EN FAIT

1. Monsieur G\_\_\_\_\_, né en 1961, est arrivé à Genève le 1<sup>er</sup> juillet 2002. Il venait du Tessin où vivent son ex-femme et sa fille X\_\_\_\_\_ née le 8 novembre 1993.

Le divorce des époux G\_\_\_\_\_-R\_\_\_\_\_ a été prononcé par les autorités tessinoises le 8 novembre 1996, l'autorité parentale sur l'enfant X\_\_\_\_\_ étant confiée à la mère, le père devant contribuer à l'entretien de sa fille par des versements mensuels échelonnés de CHF 300.- à CHF 400.-.

Après l'entrée en vigueur du nouveau droit du divorce, les ex-époux G\_\_\_\_\_ ont signé une convention les 22/23 novembre 2000, aux termes de laquelle était instituée l'autorité parentale conjointe sur l'enfant X\_\_\_\_\_, celle-ci restant au domicile de sa mère. Dite convention a été ratifiée par la « Delegazione Tutoria » de Lugano le 20 décembre 2000.

2. Dans sa déclaration fiscale ICC 2002, le contribuable a mentionné des contributions d'entretien pour sa fille X\_\_\_\_\_ à concurrence de CHF 5'050.-.
3. Par bordereau de taxation du 24 février 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a retenu un revenu imposable de CHF 24'399.- et une fortune imposable de CHF 35'057.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 3'823,10.
4. M. G\_\_\_\_\_ a élevé réclamation le 8 mars 2004 et, dans le cadre de cette procédure, il a fourni à l'administration les récapitulatifs détaillés de tous les frais relatifs à l'exercice de l'autorité parentale pour l'année 2002.

Figuraient notamment des frais relatifs au logement qu'il avait conservé au Tessin à proximité de l'aéroport pour y recevoir sa fille (CHF 800.-/mois), ainsi que les frais de déplacement de Genève au Tessin s'élevant à CHF 6'272.-.

5. L'administration a établi un bordereau rectificatif ICC 2002 le 7 juin 2005, lequel ne prenait pas en compte la déduction de la pension alimentaire.
6. Le 1<sup>er</sup> juillet 2005, M. G\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission).

Il demandait que soient pris en charge les frais du logement qu'il avait dû conserver au Tessin, à concurrence de CHF 6'000.-/an ainsi que ses frais de déplacement chiffrés à CHF 6'272.-.

7. Le 29 juillet 2005, l'administration a notifié à M. G\_\_\_\_\_ une nouvelle décision avec un nouveau bordereau rectificatif ICC 2002 daté du 29 juillet 2005, annulant et remplaçant celui du 7 juin 2005 et dans lequel était déduite la contribution d'entretien de CHF 5'050.-.

8. Par courrier du 5 août 2005, M. G\_\_\_\_\_ a confirmé à la commission que son recours portait désormais contre la décision du 29 juillet 2005.

9. Dans le cadre de la procédure de recours, l'administration a annoncé qu'elle entendait procéder à une reformatio in pejus sur le montant de la déduction de la contribution d'entretien, qui devait être fixée à CHF 2'100.-.

M. G\_\_\_\_\_ s'est exprimé sur cette question.

10. Par décision du 10 décembre 2007, la commission a rejeté le recours. Les frais de déplacement et de logement faisaient partie des dépenses d'entretien du contribuable et de sa fille, lorsque celui-là exerçait son droit de visite. La déduction de telles dépenses de consommation n'était pas prévue par la loi.

Pour le surplus, la reformatio in pejus était admise.

11. M. G\_\_\_\_\_ a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 15 janvier 2008.

Seule était discutée la question de la déduction des frais de logement et de déplacement.

Dans un arrêt récent (Arrêt du Tribunal fédéral 2A./07/2007 du 4 septembre 2007, ATF 133 II 305), le Tribunal fédéral s'était penché de manière très complète sur l'imposition de la famille prévue par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le Tribunal fédéral considérait que le droit en vigueur n'autorise pas d'autres déductions à un contribuable qui verse une pension alimentaire que celle-ci, notamment à raison des dépenses d'entretien direct qu'il consent, par exemple, dans le cadre de son droit de visite. Cela étant, le Tribunal fédéral n'avait examiné la question des déductions liées à un enfant que sous l'angle des dispositions relatives à l'imposition de la famille. Il n'envisageait pas la situation de parents qui, pour des motifs professionnels, vivaient dans un lieu éloigné de leur famille. Or, tel était le cas en l'espèce. Ainsi, afin d'accomplir ses devoirs de père, M. G\_\_\_\_\_ avait dû consentir des sacrifices importants, en assumant non seulement des frais de voyage de Genève au Tessin, mais en outre en y entretenant un logement. C'est pourquoi, la jurisprudence du Tribunal fédéral qui refusait toute déduction liée à l'exercice du droit de visite ne pouvait pas être appliquée dans son cas.

En revanche, sa situation était très semblable à celle d'un contribuable exerçant son activité dans un lieu éloigné de son domicile. Dans un tel cas, le

Tribunal administratif avait admis une déduction allant jusqu'à CHF 500.-/mois au titre de frais de logement hors du domicile. Ce montant permettait de couvrir le loyer d'une seule chambre, aussi, devait-il être en l'espèce doublé.

Quant aux frais de déplacement, ils s'étaient élevés à CHF 12'543.- pour l'année 2002 ce qui représentait CHF 6'272.- pour six mois.

Il conclut à l'annulation de la décision attaquée.

12. Dans sa réponse du 28 février 2008, l'administration s'est opposée au recours, faisant siens les arguments développés par la commission.

## 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. Seule la LIPP-V, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, est applicable au litige relatif à l'ICC 2002.

A teneur de l'article 5 LIPP-V, «sont déduits du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ».

Les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les loyers du logement et les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle et les frais de formation professionnelle, ne peuvent pas être déduits (art. 9 litt. a et b LIPP-V).

3. La jurisprudence rendue sous l'empire de l'article 21 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) s'applique à l'article 5 LIPP-V (ATA/411/2007 du 28 août 2007).

Sont seuls déductibles les frais d'acquisition du revenu, soit toutes les dépenses effectuées par le contribuable pendant la période de calcul qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu. On entend par-là les dépenses faites en rapport direct avec l'obtention de celui-ci.

La doctrine et la jurisprudence ont précisé que seuls les frais naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé et effectivement exposé, en son

déductibles. 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 indispensable, incombe au contribuable (ATA/182/2004 du 2 mars 2004).

4. Dans l'arrêt cité par le recourant (cf. ch.11 en fait supra), Le Tribunal fédéral a conclu qu'en l'état actuel de la législation, le contribuable qui verse une pension alimentaire ne peut déduire les dépenses d'entretien direct qu'il consent, par exemple dans le cadre de son droit de visite.
5. Les frais de déplacement au Tessin ainsi que les frais de logement du recourant ne sont pas des dépenses faites en rapport en direct avec l'obtention du revenu de l'intéressé. Il s'agit bien de charges assimilées à des dépenses de convenance personnelle et qui ne peuvent pas être considérées comme logiquement et directement liées à l'acquisition du revenu.

Ainsi, que l'on examine la question sous l'angle de la jurisprudence du Tribunal fédéral précité ou sous celui du droit cantonal, il apparaît que de telles dépenses ne peuvent pas faire l'objet de déductions fiscales.

6. a. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par la généralité et l'égalité de l'imposition ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. D'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 118 Ia 3 et 122 Ia 305; D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, Rapports et communications à la Société suisse des juristes, Fasc. 2, 1992, p. 157; ATA H. du 21 décembre 1998).
- b. A cet égard, la comparabilité des faits à régler joue un rôle important. Elle est plus faible, s'agissant de l'égalité de traitement verticale, c'est-à-dire de la répartition de l'impôt entre les contribuables de situation financière différente selon leur capacité contributive, de sorte que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation et qu'on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale. La marge du législateur est plus étroite, s'agissant de la répartition horizontale de la charge fiscale, c'est-à-dire de l'égalité de traitement des contribuables ayant une même capacité contributive (ATF 118 Ia 3).
- c. La complexité des faits à régler et le nombre de paramètres entrant en considération pour apprécier les situations à comparer peut rendre très difficile,

voire impossible, une réglementation schématique et générale apte à tenir compte de tous les éléments en présence, souvent contradictoires, et à réaliser une égalité absolue. A vouloir assurer une égalité parfaite dans le cadre d'une seule comparaison, le législateur court le risque de créer par la même occasion une inégalité au préjudice d'autres catégories de contribuables. Or, lorsqu'un domaine à réglementer présuppose l'existence d'un schématisme important, l'article 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) n'exige pas que tous les contribuables soient traités d'une manière rigoureusement égale, quelle que soit leur situation personnelle (mariés, concubins, célibataires, avec ou sans enfants); sous réserve des cas où le tarif conduit à une inégalité flagrante, la norme constitutionnelle ne peut que garantir globalement l'égalité de traitement entre les justiciables (ATF 118 Ia 4).

Il résulte de ce qui précède que l'existence d'une inégalité de traitement entre le recourant et le cas de la personne qui exerce une activité lucrative dépendante hors de son canton de domicile ne peut pas être retenue. En effet - outre que les situations de fait de base ne sont pas comparables -, les frais encourus par le recourant ne sont pas assimilables à ceux nécessaires à l'acquisition du revenu.

7. Mal fondé, le recours ne peut être que rejeté. Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 15 janvier 2008 par Monsieur G\_\_\_\_\_ contre la décision du 10 décembre 2007 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'un émolument de CHF 750.- est mis à la charge du recourant ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Me Antoine Berthoud, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :