RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4658/2006-FIN **ATA/411/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 août 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

M. M_____
représenté par BDO Visura Fiscalité et droit, mandataire

EN FAIT

1. M. M_____, divorcé, est domicilié à Genève. De son mariage avec Mme K_____ est née le 6 juin 1986 une enfant, S_____, vivant aux Etats-Unis.

2. Par jugement de divorce du 19 novembre 1991, la Cour Suprême de Californie a condamné M. M_____ à payer à son ex-épouse une pension alimentaire pour leur fille de USD 898.- par mois jusqu'à ce que celle-ci devienne majeure ou, au-delà de la majorité, pour autant que celle-ci fréquente une école supérieure à plein temps.

3. Dans sa déclaration fiscale 2003, M. M_____ a indiqué un revenu annuel brut de CHF 60'912.-. A titre de déduction, il a mentionné des contributions d'entretien pour un montant de CHF 32'953.-, constituées de la pension elle-même (CHF 16'308.-) et des frais d'écolage (CHF 16'645.-) pour sa fille.

   Le revenu imposable ascendait ainsi à CHF 12'077.-.

4. Le 21 janvier 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC) a envoyé au contribuable un bordereau de taxation ICC 2003 de CHF 4'017,25, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 32'857.-.

   L'AFC avait accepté la déduction pour la contribution d'entretien à hauteur de CHF 16'308.- sur la base des relevés de compte produits par le contribuable, soit un montant légèrement supérieur à celui dû selon le jugement de divorce (la pension d'origine s'élevait à USD 10'776 sur l'année, correspondant, au cours annuel moyen en 2003 de 1,28, à un total de CHF 13'793.-). En revanche, elle avait refusé la déduction des frais d'écolage, aucune mention n'en étant faite dans le jugement de divorce.

5. Le 24 janvier 2005, M. M_____ a élevé réclamation.

   Le salaire brut retenu par l'AFC avait été fixé à CHF 64'136.-, alors qu'il avait déclaré un salaire de CHF 60'000.-, comme l'attestait le certificat produit.

   Les frais d'écolage auraient dû être admis en déduction du revenu.

6. Par décision du 14 mars 2005, l'AFC a rejeté la réclamation.

   Le salaire brut avait été déterminé selon le certificat de salaire du 3 septembre 2004 joint à la déclaration, à teneur duquel le revenu annuel brut s'élevait à CHF 64'136.- et les déductions sociales à CHF 4'136.-, soit un salaire net de CHF 60'000.-.

Les frais d'écolage n'avaient pas été acceptés en déduction, car seules les charges découlant du jugement de divorce étaient déductibles.

7. Le 14 avril 2005, M. M_____ a interjeté recours contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI ou commission). Il a conclu à la déduction de son revenu imposable des frais d'écolage d'un montant de CHF 16'645.- versé en 2003.

Les versements effectués pour l'écolage des enfants mineurs constituaient un élément de subside d'entretien au sens de l'article 16 alinéa 2 lettre e de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

Ces frais étaient un élément imposable auprès de la personne qui les recevait, mais devaient être déduits du revenu de celle qui les versait.

8. Dans sa réponse du 11 novembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La loi genevoise 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) ne prévoyait pas de déduction concernant les frais d'écolage, tout comme la LCP.

Selon la jurisprudence, les frais d'écolages étaient considérés comme une charge, assimilée à une dépense de convenance personnelle, qui ne pouvait pas être considérée comme logiquement et directement liée à l'acquisition du revenu.

N'étant pas mentionnés dans le jugement de divorce du contribuable, ils ne pouvaient donc être considérés comme partie intégrante de la pension alimentaire que ce dernier devait verser en faveur de sa fille. Admettre les frais d'écolage en déduction du revenu imposable aurait créé une inégalité de traitement entre les contribuables mariés avec enfants et les contribuables divorcés avec enfants, les premiers n'ayant aucune possibilité de défalquer les frais d'écolage de leurs enfants.

Enfin, concernant le montant de la pension alimentaire admis en déduction, l'AFC s'était fondée non seulement sur le jugement de divorce mais également sur les justificatifs produits. Le montant de la pension, converti selon le cours annuel moyen des billets de banque de 1,28 en 2003, correspondait en francs suisses à un montant annuel moyen de CHF 13'793.-. Afin de tenir compte de l'augmentation du coût de la vie, l'AFC avait accepté de prendre en considération le montant de CHF 16'306,80 (sic), correspondant aux justificatifs bancaires annexés par le recourant à sa déclaration fiscale.

9. Par décision du 6 novembre 2006, la CCRMI a admis le recours de M. M_____ et renvoyé la cause à l'AFC pour nouvelle décision.

L'article 276 alinéa 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) prévoyait que l'entretien de l'enfant comprenait notamment les frais nécessaires à son éducation.

Selon la jurisprudence citée par la CCRMI, le montant des frais d'écolage payés par le parent qui n'avait pas la garde de son enfant devait s'ajouter au revenu du parent crédirentier. Par conséquent, ce montant devait également pouvoir être admis en déduction du revenu du parent débirentier.

Les frais d'écolage faisaient donc partie intégrante des subsides d'entretien découlant du jugement de divorce et devaient être défalqués du revenu du recourant sur la base de l'article 5 LIPP-V.

10. Le 12 décembre 2006, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRMI du 6 novembre 2006, reçue le 17 novembre 2006. Elle conclut à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 14 mars 2005.

Les décisions de la CCRMI et l'arrêt du Tribunal administratif sur lesquels s'était fondée la commission ne trouvaient pas application dans le cas d'espèce. En effet, les situations divergeaient à un tel point que les principes dégagés dans ces jurisprudences ne pouvaient être transposés au cas d'espèce.

D'une part, les subsides d'entretien ne pouvaient être déduits que s'ils correspondaient aux normes usuelles. A cet égard, la CCRMI avait jugé qu'une pension de plus de 50 % était manifestement excessive. D'autre part, en l'espèce, les frais d'écolage n'étaient pas prévus dans le jugement de divorce et ils ne faisaient pas partie intégrante des subsides d'entretien ; leur montant total admis en déduction par la CCRMI correspondait à plus de 54 % des revenus du contribuable et dépassait ainsi largement les normes usuelles.

Enfin, le paiement des frais d'écolage dont le contribuable sollicitait la déduction n'avait pas été démontré. Or, selon le fardeau de la preuve, il incombait au contribuable d'établir les faits qui avaient pour effet de réduire ou supprimer l'obligation de payer une contribution à l'Etat, soit de prouver les éléments qui l'autorisaient à déduire certains montants de son revenu brut. Il fallait de surcroît se montrer plus exigeant pour des montants versés à l'étranger.

11. Le 4 janvier 2007, la CCRMI a persisté dans les termes de sa décision.

12. Le 21 mars 2007, M. M_____ a répondu en faisant siens les considérants de la décision de la CCRMI du 6 novembre 2006.

13. Le 21 mai 2007, l'AFC a produit les décisions de la CCRMI auxquelles elle s'était référée.

14. Le 23 mai 2007, M. M_____ a fait parvenir au tribunal de céans la facture de l'école de sa fille pour l'année scolaire 2003, établie à son nom.

Les frais d'écolage annuels s'élevaient à USD 21'550.-, correspondant à CHF 27'584.- au taux de 1,28 retenu par l'AFC.

15. Ces pièces ont été transmises à l'AFC. Celle-ci était invitée à se déterminer à leur sujet d'ici au 29 juin 2007. Passé ce délai, la cause serait gardée à juger en l'état. L'AFC ne s'est pas prononcée.

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 2003.

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 aLCP s'applique à l'article 5 LIPP-V.

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.

Les frais d'écolage sont une charge assimilée à une dépense de convenance personnelle et qui ne peut pas être considérée comme logiquement et directement liée à l'acquisition du revenu (ATA/378/2002 du 25 juin 2002 et références citées).

En revanche, lorsque les frais d'écolage font partie intégrante de la pension alimentaire qu'un contribuable est contraint de verser dans le cadre d'un jugement de divorce, de séparation ou d'une convention, ceux-ci doivent être admis en déduction au sens de l'article 5 LIPP-V.

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition (ATF 118 Ia 1).

Ainsi, si l'on admettait la déduction des frais d'écolage du revenu d'un contribuable divorcé en sus de la contribution d'entretien que celui-ci est déjà astreint à payer en vertu d'une convention ou d'un jugement, cela constituerait une inégalité de traitement par rapport aux contribuables mariés qui n'ont aucune possibilité de défalquer de leur revenu lesdits frais, conformément à la jurisprudence.

4. En l'espèce, le jugement de divorce ne faisait pas obligation au contribuable de payer des frais d'écolage. Force est de constater que le recourant a payé ceux de sa fille à bien plaire. La CCRMI a ainsi appliqué de manière erronée les jurisprudences précitées, les situations de fait n'étant pas identiques.

L'AFC était donc fondée à refuser la déduction des frais d'écolage de la fille du recourant.

5. Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'entrer en matière sur les autres griefs de l'AFC, en particulier celui selon lequel les subsides d'entretien ne sont déduits que s'ils se trouvent dans un rapport de proportionnalité avec le revenu du contribuable.

6. Le recours sera admis et la décision de la CCRMI annulée.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de M. M_____ (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 décembre 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 6 novembre 2006 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 6 novembre 2006 ;

met à la charge de M. M_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à BDO Visura Fiscalité et droit, mandataire de M. M_____.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	le président :
P. Pensa	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :