du 31 août 1999

dans la cause

Monsieur C_____
représenté par Me Stéphane Piletta-Zanin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

_____

A/489/1999-FIN

EN FAIT

1. Par jugement du 19 mars 1992, le Tribunal de première instance a prononcé la séparation de corps du mariage contracté par Monsieur C_____ et Madame C_____, née P_____

   Le jugement accordait l'autorité parentale des enfants S_____, née le _____ 1975 et B_____, né le _____ 1978, à Mme C_____. M. C_____ devait verser à son ex-épouse une contribution à l'entretien de chacun de ses enfants et jusqu'à leur majorité, de CHF 1'000.-- par mois. Si les enfants poursuivaient des études supérieures, cette pension mensuelle devait être versée au maximum jusqu'à ce que l'enfant concerné ait atteint l'âge de vingt-quatre ans révolus. Les pensions devaient être indexées selon l'indice des prix à la consommation.

2. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal 1997, M. C_____ a déduit de ses revenus, au titre de "pensions, subsides d'entretien versés", une somme de CHF 25'140.--, soit CHF 12'570.-- pour chacun de ses enfants. Il n'a déclaré aucune charge de famille.

3. Le 3 décembre 1997, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) a notifié à M. C_____ un bordereau de taxation 1997. Aucune charge de famille n'avait été retenue. La déduction pour Sylvie avait été supprimée, et celle pour Bertrand réduite à CHF 3'142.--.

4. Le 17 décembre 1997, M. C_____ a formé réclamation. Les sommes versées pour ses enfants l'étaient en vertu du jugement de séparation de corps. Ses enfants Sylvie et Bertrand avaient chacun porté sur leur déclaration respective les montants reçus en 1996.

5. Le 3 février 1998, l'AFC a maintenu la taxation litigieuse. La pension alimentaire versée à des enfants majeurs n'était pas déductible, selon l'article 21 lettre f de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05)(ci-après : LCP).

6. M. C_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 19 février 1998. Il était erroné d'assimiler les prestations versées pour ses enfants, même majeurs, à des pres-

tations d'entretien à titre gratuit. M. C_____ avait une obligation légale de payer lesdites sommes.

7. Le 22 avril 1999, la commission a partiellement admis le recours. Le dossier a été retourné à l'AFC afin qu'elle détermine si M. C_____ pouvait être mis au bénéfice d'une demi-charge de famille pour chacun de ses enfants. En revanche, la commission n'a pas admis que la totalité des pensions alimentaires versées par M. C_____ à ses enfants soit déductible, en se fondant sur la jurisprudence du Tribunal administratif. Les pensions reçues par les enfants majeurs n'étaient pas considérées comme un revenu de ces derniers.

8. M. C_____ a saisi le Tribunal administratif par acte du 25 mai 1999.

L'article 21 lettre f LCP ne concernait que l'enfant mineur. Cette norme contenait trois inégalités de traitement :

a. Elle créait des distinctions arbitraires en favorisant les ressortissants, par exemple, japonais, marocains ou tunisiens, qui étaient majeurs à l'âge de vingt, vingt-et-un ou vingt-cinq ans;

b. Rien ne justifiait que la rente due à l'épouse soit déductible et non celle versée aux enfants majeurs;

c. L'article 21 A lettre f LCP prévoyait que les prestations en capital, versées par un employeur, une institution de prévoyance ou d'assurance au conjoint ou aux personnes à la charge d'un de cujus, étaient exonérées. Ces prestations étaient en fait un substitut à l'entretien auquel l'assuré décédé procédait de son vivant.

9. L'administration s'est opposée au recours le 2 juillet 1999. Elle avait appliqué l'article 21 lettre f LCP conformément au principe développé par la jurisprudence. La question de la majorité ou de la minorité n'était pas déterminée par rapport à la nationalité de la personne, mais par rapport à son domicile, selon l'article 35 de la loi fédérale sur le droit international privé.

La différence de traitement entre la rente versée au conjoint ou à l'ex-conjoint et celle versée aux enfants majeurs était justifiée par le traitement fiscal

différent des personnes qui la percevaient : l'épouse touchant une pension alimentaire la déclarait au titre de revenu imposable, contrairement à l'enfant majeur. Cette solution était nécessaire pour assurer une égalité de traitement avec l'enfant majeur habitant chez ses parents, qui n'était pas imposable sur les dépenses faites par ces derniers pour son entretien (art. 24 LCP).

De plus, il n'était pas possible de comparer les prestations versées par le recourant à ses enfants à celles en capital, versées par un employeur ou un assureur au conjoint d'une personne décédée. Le législateur avait choisi de faire bénéficier d'une mesure sociale les personnes qui avaient perdu leur soutien de famille, et cette disposition présentait un caractère d'exception qui devait entraîner une interprétation restrictive. Enfin, elle ne traitait pas de la déductibilité du versement opéré par le débiteur de la prestation, mais bien de l'exonération de cette somme, dans le chef du bénéficiaire.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 – LTA – E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

2. Selon l'article 21 lettre f LCP, les rentes et pensions que le contribuable paie en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire, quel que soit le domicile des bénéficiaires, et celles résultant de conventions dûment enregistrées, pour autant que les bénéficiaires soient contribuables en Suisse, sont déductibles de l'ensemble des revenus bruts. Toutefois, s'agissant des prestations d'entretien fournies à titre gratuit, seules celles que le contribuable paie périodiquement soit pour l'entretien de son conjoint séparé ou ex-conjoint, soit à l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont celui-ci à la garde, peuvent être déduites sous les mêmes conditions.

3. De jurisprudence constante, le Tribunal administratif a admis que les prestations versées pour l'entretien d'enfants majeurs ne pouvaient être déduites du revenu imposable au terme de cette disposition (ATA T.

du 6 juillet 1993, selon l'ancienne teneur de l'art. 21 let. f LCP et C. du 26 avril 1994, pour la teneur en vigueur depuis le 1er janvier 1993).

4. 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 réglementer 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 réglementer 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 4 de la Constitution fédérale 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).

5. Appliqués au cas d'espèce, les principes qui précèdent permettent d'écarter l'existence d'une inégalité de traitement entre le recourant et les personnes qu'il cite en exemple :

a. Comme le relève à juste titre l'AFC, la notion de majorité ou de minorité est déterminée par le lieu de domicile des personnes concernées et non selon par leur nationalité (art 35 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé – LDIP – RS 291). Dès lors, en droit fiscal genevois, la majorité est atteinte à 18 ans révolus, quelle que soit la nationalité des personnes concernées.

b. La différence de traitement entre les rentes versées par le débiteur à son conjoint ou à son ex-conjoint et celles versées à ses enfants majeurs est justifiée, d'une part par la différence de traitement fiscal desdites sommes dans le chef du récipiendaire et, d'autre part, pour permettre une égalité de traitement entre les enfants majeurs poursuivant des études, habitant seuls et ceux qui font de même en habitant chez leurs parents, divorcés, séparés ou non.

c. La comparaison que le recourant fait entre la situation d'un traitement fiscal des prestations en capital, versées par un employeur ou un assureur au conjoint ou aux personnes qui étaient à la charge d'un de cujus, et celui des rentes qu'il verse à ses enfants, n'est pas pertinente : l'article 21 A lettre f LCP ne parle pas de la situation fiscale du débiteur de la prestation, mais exonère de l'impôt uniquement la personne qui reçoit cette prestation.

d. A l'inverse, le tribunal relève que les parents qui pourvoient à l'entretien d'enfants majeurs sous leur toit ne bénéficient d'aucune déduction de ce fait. La solution proposée par le recourant créerait une inégalité de traitement inadmissible avec ces derniers, si elle était admise.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 mai 1999 par Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 avril 1999;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.-;

communique le présent arrêt à Me Stéphane Piletta-Zanin, avocat du recourant, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Schucani, président, M. Thélin, Mmes Bonnefemme-Hurni et Bovy, M. Paychère, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

le secrétaire-juriste : le vice-président :

O. Bindschedler Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :

Mme N. Mega