

GE_GERICHTE A/4183/2005 vom 16. Mai 2006

GE Cour de justice, 2006-05-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4183_2005

FR: GE_GERICHTE A/4183/2005 du 16 mai 2006

IT: GE_GERICHTE A/4183/2005 del 16 maggio 2006

Regeste

IMPÔT; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT; DÉCISION DE TAXATION ; SOINS MÉDICAUX ; FRAIS DE TRAITEMENT ; DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL) | Les frais d'un traitement psychothérapeutique suivi à titre préventif, ne sauraient être déduits fiscalement | LHID.9.al1 ; LIPP.4.al2 ; LIFD.33.al1.lith

Erwägungen

E. 1

Monsieur S_____ (ci-après : M. S_____ ou le recourant) est domicilié dans le canton de Genève, où il exerce une activité dépendante.

E. 2

Pour la période fiscale 2003, M. S_____ a déclaré un revenu imposable de CHF 131'784.- et une fortune imposable de CHF 723'005.-. Le revenu imposable s'obtenait en déduisant un montant de CHF 10'949.- au titre de frais médicaux.

E. 3

Le 3 juin 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a demandé à M. S_____ de lui remettre les justificatifs des frais médicaux facturés, accompagnés des remboursements relatifs de la caisse maladie. Il a en conséquence remis des justificatifs de frais médicaux pour un montant total de CHF 12'379,95, dont une note d'honoraires de CHF 11'480.- pour un traitement psychothérapeutique suivi en 2003 auprès de la Dresse Silvia Haellmigk Kühner, psychologue FSP, psychothérapeute ASP et psychanalyste SSPsa/IPA. Ce traitement psychothérapeutique n'a pas été ordonné par un médecin.

E. 4

Le 9 août 2004, l'administration a notifié à M. S_____ un bordereau d'impôts 2003 d'un montant de CHF 36'428,45, se fondant sur un revenu imposable de CHF 142'733.- et une fortune imposable de CHF 723'005.-. La déduction des frais médicaux par CHF 10'949.- n'a pas été admise.

E. 5

Le 1^{er} septembre 2004, M. S_____ a élevé réclamation contre cette taxation, en contestant que la déduction des frais médicaux par CHF 10'949.- ne puisse être retenue. Les prestations qui lui avaient été facturées n'avaient pas été soumises à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (LTVA - RS 641.20) puisqu'il s'agissait d'un traitement médical au sens de l'article 18 chiffre 3 LTVA. Il devait donc aussi s'agir de frais médicaux dont la déduction était admise par les législations fédérale et genevoise.

E. 6

Par décision du 21 octobre 2004, l'administration a maintenu la taxation du 9 août 2004, au motif que les factures relatives au traitement psychothérapeutique n'étaient pas prises en compte, sauf en cas de traitement ordonné par un médecin, ce qui n'était pas le cas.

E. 7

Le 11 novembre 2004, M. S _____ a interjeté recours contre cette décision par-devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). La déduction de l'intégralité des frais médicaux déclarés devait être admise, même en l'absence d'ordonnance médicale, dont 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 faisait nulle mention. Les frais de soins préventifs, tels ceux fournis par la Dresse Haellmigk Kühner, tombaient sous la notion de "frais médicaux" et étaient déductibles. La notion de "traitement médical" n'était définie de manière explicite qu'à l'article 2 alinéa 1 de l'ordonnance relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 29 mars 2000 (OLTVA - RS 641.201), et incluait notamment l'exercice d'une activité servant à prévenir les maladies et les troubles de la santé de l'être humain. Non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les prestations facturées étaient donc déductibles fiscalement.

E. 8

L'administration s'est opposée au recours. Les frais dont la déduction était demandée ne constituaient pas un traitement de nature médicale, mais une thérapie suivie par pure convenance personnelle.

E. 9

Par décision du 24 octobre 2005, la commission a rejeté le recours. La note de frais présentée ne comportait pas la moindre mention des codes se rapportant au tarif médical des actes accomplis. S'agissant d'un traitement préventif sans lien avec une pathologie existante, la déduction pour "frais médicaux" ne pouvait être admise. La décision a été notifiée à M. S _____ le 4 novembre 2005.

E. 10

Par acte du 29 novembre 2005, il a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision de la commission du 24 octobre 2005. La pratique de l'administration d'exiger une ordonnance médicale pour considérer qu'un traitement prodigué par un professionnel pouvait être déduit du revenu ne reposait sur aucun critère objectif, la loi étant muette à cet égard. Il convenait de se référer à l'OLTVA pour définir la notion de "traitement médical" et de déduire, en conséquence, les frais qui n'avaient pas été soumis à la taxe sur la valeur ajoutée. Le fait qu'il s'agissait d'un traitement préventif sans mention d'une relation à une pathologie particulière n'était donc pas un motif pertinent pour refuser la déductibilité.

E. 11

L'administration a répondu au recours le 5 janvier 2006 en concluant à son rejet. Les mesures préventives n'étaient pas des frais de maladie dont la déduction pouvait être admise. En particulier, les frais de psychothérapie n'étaient déductibles qu'à la condition que la thérapie ait été prescrite par un médecin.

E. 12

Sur ce, la cause a été gardée à juger. 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. La question à résoudre est celle de savoir si peuvent être déduites du revenu du contribuable des factures émises pour un traitement psychothérapeutique non prescrit par un médecin. 3. Selon l'article 9 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Selon l'article 9 alinéa 2 lettre h LHID, dans sa teneur au moment des faits, "les déductions générales sont: (...) les frais provoqués par la maladie, les accidents ou l'invalidité du contribuable ou d'une personne à sa charge, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent une franchise déterminée par le droit cantonal" (RO 1991 1261). La nouvelle formulation de l'article 9 alinéa 2 lettre h LHID, suite à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2005, de la loi fédérale sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées du 13 décembre 2002 (LHand - RS 151.3) n'est d'aucune incidence pour la résolution du cas d'espèce. L'article 4 alinéa 2 LIPP-V énonce, pour sa part, que sont déduits du revenu "les frais provoqués par la maladie, les accidents ou l'invalidité du contribuable ou d'une personne à sa charge, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 1% des revenus imposables diminués des déductions prévues aux articles 2 à 8 de la présente loi". 4. La notion de "frais provoqués par la maladie", sur laquelle les parties ne s'accordent pas, est une notion de droit fédéral. Comme le Tribunal fédéral l'a souligné, les cantons ont l'obligation de reprendre au plan cantonal les déductions prévues par le droit fédéral, sans pouvoir leur assigner une teneur différente de celle que leur donne la LHID. Une compétence cantonale propre n'est réservée qu'aux lettres g, h, i, k de l'article 9 alinéa 2 LHID. Son étendue est cependant expressément limitée au choix des montants des déductions et, s'agissant des frais de maladie ou d'accidents (lettre h), au montant de la franchise (ATF 128 II 66, cons. 4b). Les cantons ne peuvent donc interpréter librement la notion de "frais provoqués par la maladie". Il convient dès lors de se tourner vers le droit fédéral pour en connaître l'interprétation. A cet égard, l'article 33 alinéa 1 lettre h de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 614.11) retient également que "sont déduits du revenu (...) les frais provoqués par la maladie (...) du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables". La jurisprudence et la doctrine relatives à l'impôt fédéral direct peuvent ainsi être utilisées pour déterminer la portée de la notion litigieuse. 5. a. L'administration fédérale des contributions a édicté le 31 août 2005 une Circulaire n° 11 relative à la LIFD, intitulée "Déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap" (ci-après : circulaire n° 11). Le paragraphe 3.1 de la circulaire n° 11 énonce que "les frais de maladie et d'accident sont les dépenses engagées pour des traitements thérapeutiques c'est-à-dire des mesures destinées à conserver et rétablir l'état de santé physique ou psychique, notamment les traitements médicaux, les hospitalisations, les traitements médicamenteux, les vaccinations, les appareillages médicaux, les lunettes et lentilles de contact, les thérapies, les traitements de la toxicodépendance, etc.". En outre, toujours selon le paragraphe 3.1 de la circulaire n° 11, ne sont pas considérées comme des frais de maladie et d'accident, mais comme des frais d'entretien courant, les dépenses afférentes à des mesures préventives (par ex. l'abonnement à un centre de fitness) ou engagées à des fins d'expérience personnelle,

d'autoréalisation ou de développement de la personnalité (par ex. une psychanalyse) ou pour conserver ou accroître la beauté et le bien-être du corps (par ex. des traitements cosmétiques ou anti-âge, ou des cures et opérations d'amaigrissement non prescrites par un médecin). Le paragraphe 3.2.2 de la circulaire n° 11 souligne toutefois que "les frais de certaines thérapies, telles (...) les psychothérapies (...) sont déductibles, à condition que ces thérapies aient été prescrites par un médecin et pratiquées par des personnes diplômées". b. La doctrine partage cette définition (P. AGNER, B. JUNG, G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 140). c. Il n'existe pas de motif de s'écarter de la définition des frais de maladie découlant de la circulaire n° 11. Le texte clair de l'article 9 alinéa 2 lettre h LHID – tout comme celui de l'article 4 alinéa 2 LIPP-V – énonce d'ailleurs que les frais doivent avoir été "provoqués par la maladie" (en allemand : "die Krankheitskosten des Steuerpflichtigen" ; en italien : "le spese per malattia"), ce qui implique un lien de causalité entre les frais en question et le rétablissement de l'état de santé suite à une pathologie, ou à tout le moins la conservation de celui-ci. L'interprétation large que le recourant voudrait donner de la notion de "frais provoqués par la maladie" comme couvrant également les frais découlant de mesures purement préventives ne saurait être suivie. Le Tribunal administratif rappellera à cet égard que, selon la jurisprudence, les exonérations, exemptions, restitutions ou les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions appelant une interprétation restrictive des normes applicables (ATA/510/2004 du 8 juin 2004 ; ATA/627/1999 du 26 octobre 1999 ; RDAF 1995, p. 59). d. En l'espèce, le recourant lui-même reconnaît que le traitement suivi était à vocation préventive, et non thérapeutique. La question de savoir si le traitement doit nécessairement avoir été ordonné par un médecin peut donc en définitive être laissée ouverte. Le tribunal de céans constatera simplement que le recourant n'argue pas de l'existence de frais "provoqués" par une maladie, donc en lien avec une pathologie donnée, ou visant à la conservation de son état de santé physique ou psychique. Partant, ces frais ne sont pas fiscalement déductibles. Sur ce point, la décision entreprise n'est pas critiquable. 6. Le recourant avance encore l'argument selon lequel le fait que sont exclus du champ de l'impôt, au sens de l'article 18 chiffre 3 LTVA, "les traitements médicaux dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer" impliquerait que les frais découlant de tels traitements devraient être considérés comme des frais déductibles au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre h LHID, et donc également au sens de l'article 4 alinéa 2 LIPP-V. Cet argument est toutefois dénué de pertinence et l'assimilation souhaitée par le recourant ne saurait être admise. Non seulement la LTVA représente-t-elle une législation spéciale, la taxe sur la valeur ajoutée constituant, contrairement à l'impôt direct qu'est l'impôt sur le revenu, un impôt indirect frappant la consommation de biens et de services ; de surcroît, l'objet du litige porte ici sur l'interprétation des termes "frais provoqués par la maladie", selon les articles 4 alinéa 2 LIPP-V et 9 alinéa 2 lettre h LHID, et non des termes "traitements médicaux" au sens de l'article 18 chiffre 3 LTVA. Le grief doit donc également être rejeté. 7. a. Le recourant estime enfin que la solution retenue par l'administration et la commission constituerait une inégalité de traitement par rapport au sort fait aux frais d'hygiène dentaire, qui sont déductibles du revenu, et cela malgré l'absence d'un lien direct entre de tels frais et une pathologie préexistante. b. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de

traitement garanti par l'article 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions idéologies et situations du moment (ATF 118 Ia 1 consid. 3 p. 2-3 et arrêts cités). c. En l'espèce, il n'est pas contesté par les intimés que certains traitements dentaires, de type prophylactique, soient fiscalement déductibles au sens de l'article 4 alinéa 2 LIPP-V et de l'article 9 alinéa 2 lettre h LIFP. Les traitements d'hygiène dentaire sont en effet, selon le paragraphe 3.2.1 de la circulaire n° 11, assimilés à des frais de maladie, au même titre que les traitements d'affections dentaires ou les traitements et chirurgies orthodontiques, ce qu'admet la doctrine (P. AGNER, A. DIGERONIMO, H.-J. NEUHAUS, G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 160). En revanche, les traitements dentaires de nature purement esthétique ne sont pas déductibles selon la circulaire n° 11. Le tribunal de céans n'est toutefois pas convaincu qu'il existe, entre la situation du recourant et celle de tout contribuable sollicitant la déduction des frais découlant d'un traitement d'hygiène dentaire, des similitudes telles que le principe de l'égalité de traitement trouve à s'appliquer. Certes, lorsque les frais relatifs à une psychothérapie sont, comme en l'espèce, engagés sans l'avis préalable d'un médecin, ils sont en cela comparables aux frais d'hygiène dentaire, qui ne sont pas non plus dispensés sur ordre d'un médecin. La comparaison entre ces situations s'arrête toutefois là. L'engagement de frais d'hygiène dentaire permet en effet de "conserver l'état de santé" dentaire des patients, au sens du paragraphe 3.1 de la circulaire n° 11. Partant, ces dépenses tombent sous le coup de la définition des "frais provoqués par la maladie". En revanche, une telle conclusion ne peut être tirée des frais encourus pour une psychothérapie qui n'a pas été ordonnée par un médecin et qui, comme le recourant le reconnaît, a vocation préventive. Dans le cas d'une psychothérapie, il apparaît dès lors judicieux de ne considérer les frais de traitement encourus comme étant déductibles que lorsque celui-ci a été ordonné par un médecin. Une telle conclusion ne saurait à l'évidence s'imposer pour des frais d'hygiène dentaire. A défaut de situations comparables, le principe de l'égalité de traitement ne s'applique pas. Partant, le dernier argument du recourant tombe également à faux. 8. Vu ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, en vertu de l'article 87 alinéa 1 LPA. * * * * *