Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.390/2006

Arrêt du 28 novembre 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffière: Mme Mabillard.

Parties
X._____,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise, rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève, rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet
Impôt cantonal 2003 (déduction des frais médicaux),

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 16 mai 2006.

Faits:
A.
Pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2003, X._____ a déclaré un revenu imposable de 131'784 fr. Ce revenu était notamment obtenu après déduction d'un montant de 10'949 fr. au titre de frais médicaux. Sur requête de l'Administration fiscale cantonale genevoise (ci-après: l'Administration fiscale cantonale), le contribuable a produit les justificatifs des frais médicaux facturés pour l'année 2003, totalisant une somme de 12'376 fr. Parmi ces pièces figurait une note d'honoraires de 11'480 fr. pour une psychothérapie suivie en 2003 auprès de Y._____, psychologue FSP, psychothérapeute ASP et psychanalyste SSPsa/IPA. A la question de l'Administration fiscale cantonale de savoir si le traitement en question avait été ordonné par un médecin, X._____ a répondu par la négative.
B.
Le 9 août 2004, l'Administration fiscale cantonale a notifié au contribuable une décision de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2003, fixant le montant de l'impôt à 36'428.45 fr. Elle s'était basée sur un revenu imposable de 142'733 fr., ne tenant pas compte des frais médicaux déduits à hauteur de 10'949 fr.

X._____ a déposé une réclamation contre la décision de taxation du 9 août 2004, reprochant au fisc de faire dépendre la déduction de ses frais de psychothérapie d'une ordonnance médicale. Par décision sur réclamation du 21 octobre 2004, l'Administration fiscale cantonale a confirmé la taxation litigieuse.
C.
Saisie d'un recours de X._____ contre la décision sur réclamation du 21 octobre 2004, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève (ci-après: la Commission cantonale) l'a rejeté le 24 octobre 2005.
D.
Par arrêt du 16 mai 2006, le Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours de l'intéressé contre la décision de la Commission cantonale du 24 octobre 2005. Il a considéré

en substance que, pour être déductibles en vertu des art. 9 al. 2 lettre h de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi fédérale sur l'harmonisation; RS 642.14) et 4 al. 2 de la loi genevoise du 22 septembre 2000 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 (ci-après: LIPP-V), les frais provoqués par la maladie devaient être en rapport de causalité avec le rétablissement de l'état de santé suite à une pathologie ou tout le moins avec la conservation de celui-ci. Tel n'était pas le cas de la psychothérapie suivie par l'intéressé, laquelle, de l'aveu de ce dernier, avait une vocation préventive et non thérapeutique. Il apparaissait par ailleurs judicieux de considérer, de manière générale, les frais de psychothérapie comme déductibles uniquement lorsque celle-ci était ordonnée par un médecin.
E.
Agissant par la voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral, X._____ conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif du 16 mai 2005 ainsi que du bordereau de taxation notifié par l'Administration fiscale cantonale le 9 août 2004; il demande en outre au Tribunal fédéral d'admettre la déduction pour frais médicaux de 10'949 fr. et d'ordonner au fisc, d'une part, de rendre une nouvelle décision de taxation pour la période fiscale 2003 sur la base d'un revenu de 131'784 fr., et, d'autre part, de lui rembourser le surplus d'impôts versés, avec intérêts. Il se plaint pour l'essentiel de l'interprétation par l'autorité intimée de la notion de frais de maladie, qui ne serait pas conforme au droit fédéral.

Le Tribunal administratif n'a pas formulé d'observations sur le recours. L'Administration fiscale cantonale a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

L'Administration fédérale des contributions propose le rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 131 II 58 consid. 1 p. 60).
1.1 Conformément à l'art. 73 al. 1 LHID, l'art. 54 al. 3 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (ci-après: LPFisc), entrée en vigueur le 1er janvier 2002, prévoit que le jugement du Tribunal administratif peut faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'il porte sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6 chapitre 1 LHID. En l'occurrence, le recourant se plaint du traitement fiscal de ses frais médicaux. Cette matière est régie par l'art. 9 al. 2 let. h LHID figurant au deuxième titre de la loi fédérale sur l'harmonisation. En outre, le recours concerne l'imposition du recourant pour la période fiscale 2003, soit une période postérieure au délai de huit ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi. La voie du recours de droit administratif est dès lors ouverte, en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 130 II 509 consid. 8.2 p. 511).
1.2 Toutefois, la conclusion tendant à l'annulation de la décision cantonale de première instance est irrecevable, étant donné l'effet dévolutif du recours déposé auprès du Tribunal administratif (ATF 126 II 300 consid. 2a p. 302/303 et l'arrêt cité). De même, en tant que le recourant demande d'admettre le montant de 10'949 fr à titre de déduction pour frais médicaux et d'ordonner au fisc, d'une part, de rendre une nouvelle décision de taxation pour la période fiscale 2003 sur la base d'un revenu de 131'784 fr. et, d'autre part, de lui rembourser le surplus des impôts versés, son recours est irrecevable en vertu de l'art. 73 al. 3 LHID.
2.
Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 130 III 707 consid. 3.1 p. 709; 130 I 312 consid. 1.2 p. 318; 129 II 183 consid. 3.4 p. 188). Il peut ainsi vérifier avec un libre pouvoir d'examen la conformité du droit cantonal - et de son application - à la loi fédérale d'harmonisation (ATF 130 II 509 consid. 9 p. 512/513; 128 II 56 consid. 2b p. 60; Ulrich Cavelti, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2e éd., Bâle 2002, n°11 ad art. 73). Comme le Tribunal fédéral n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou,

au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 132 II 257 consid. 2.5 p. 262, 47 consid. 1.3 p. 50; 131 II 361 consid. 2 p. 366). En revanche, lorsque le
recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
3.
L'art. 9 al. 2 lettre h LHID, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004, prévoit que les frais provoqués notamment par la maladie du contribuable sont déduits du revenu lorsque celui-ci supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent une franchise déterminée par le droit cantonal (RO 1991 1261). Les cantons ne sont ainsi pas libres de légiférer comme ils l'entendent en matière de déductions de frais de maladie, seul le montant de la franchise étant de leur compétence (ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71).

Conformément à l'art. 9 al. 2 lettre h LHID, dans le canton de Genève, le contribuable peut déduire de son revenu les frais provoqués par la maladie, lorsqu'il supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 1% de son revenu net (art. 4 al. 2 LIPP-V).

Sous réserve du pourcentage, la réglementation fiscale genevoise est identique à la solution prévue par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11): l'art. 4 al. 2 LIPP-V et l'art. 33 al. 1 lettre h LIFD utilisent la même notion de frais provoqués par la maladie. Il s'ensuit que la doctrine et la jurisprudence développée à propos de la loi sur l'impôt fédéral direct peuvent également s'appliquer aux impôts cantonal et communal (cf. arrêt 2A.683/2004 du 15 juillet 2005, RDAF 2005 II 502, consid. 4.4 et les arrêts cités).
4.
4.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Conformément à la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 132 V 159 consid. 4.4.1 p. 163/164; 131 II 361 consid. 4.2 p. 368, 562 consid. 3.5 p. 567 et la jurisprudence citée). Pour rendre une décision répondant de manière optimale au système et au but de la loi, le Tribunal fédéral utilise, de manière pragmatique, une pluralité de méthodes, sans fixer entre elles un ordre de priorité (ATF 129 III 55 consid. 3.1.1 p. 56/57).
4.2 Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (cf. ATF 128 I 167 consid. 4.3 p. 171; 121 II 473 consid. 2b p. 478 et les références; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2ème éd., Berne 1994, p. 266-271; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle 1991, n. 365-367; André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 90). Ne contenant aucune règle de droit stricto sensu, les directives sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent. Le fisc doit en principe prendre ses décisions sur la base des directives qu'il a établies; celles-ci ne sont toutefois pas
immuables et des motifs sérieux et objectifs, soit une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques, lui permettent de les modifier sans violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa p. 162/163; arrêt 2A.555/1999 du 15 mai 2000, RDAF 2000 II p. 300, consid. 4b et 4c).

5.
5.1 S'agissant de l'étendue des frais médicaux, le texte français de l'art. 33 al.1 lettre h LIFD, qui mentionne les ¨frais provoqués par la maladie¨, est plus explicite que les versions allemande (¨Krankheitskosten¨) et italienne (¨spese per malattia¨). Telle qu'elle ressort du texte de la loi, la notion de ¨frais provoqués par la maladie¨est plus étroite que toute autre expression qui renverrait aux frais médicaux ou à ceux liés à la santé en général; elle sous-entend en effet un lien de causalité directe entre les frais en question et le rétablissement de l'état de santé suite à une maladie (cf. arrêt 2A.209/2005 du 3 novembre 2005, RtiD 2006 I n. 11t p. 471, consid. 4.2.2). Dans le même sens, le message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (ci-après: le Message; FF 1983 III p. 1 ss) fait mention de ¨frais engendrés par la maladie¨(Message p. 101).

Par ailleurs, dans la systématique de la loi, les frais médicaux font partie des déductions générales (section 5 de la loi sur l'impôt fédéral direct). Ces déductions, appelées aussi anorganiques ou économico-sociales, incluent des dépenses qui relèvent généralement de l'utilisation du revenu - en principe non déductibles (cf. art. 34 LIFD) - et dont la déduction est autorisée par le législateur pour des motifs de politique sociale, voire pour la poursuite d'objectifs extra-fiscaux (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Bâle 2002, p. 130/131 et les références; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, n. 32/33 ad art. 25, p. 638). De ce fait, elles doivent être interprétées restrictivement (cf. arrêt 2A.209/2005 du 3 novembre 2005, RtiD 2006 I n. 11t p. 471, consid. 4.2.2). Au demeurant, la déduction des frais médicaux a été introduite par le législateur dans le but d'aider les contribuables pour qui les frais médicaux dépassant le montant remboursé par l'assurance représentent une charge difficile à supporter (cf. Message p. 101; cf. ATF 128 II 66 consid. 4c p. 72).
5.2 L'Administration fiscale des contributions a édicté, le 31 août 2005, la circulaire no 11 relative à la déductibilité des frais de maladie et d'accidents et des frais liés à un handicap en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: la circulaire no 11). Celle-ci remplace la circulaire no 16 du 14 décembre 1994 concernant la déduction des frais en cas de maladie, d'accident et d'invalidité (ci-après: la circulaire no 16) et s'applique à partir de l'année fiscale 2005 (circulaire no 11, ch. 7).

La circulaire n°16 prévoit que ¨la notion de frais de maladie comprend les dépenses faites pour les traitements médicaux favorisant le maintien et le rétablissement de la santé physique ou psychique, notamment les frais médicaux à proprement parler, les frais d'hospitalisation, le coût des médicaments et des remèdes, les appareils servant à la guérison, les lunettes, etc.¨La définition de la circulaire n°11 n'est pas différente: ¨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 appareils médicaux, les lunettes et les lentilles de contact, les thérapies, les traitements de la toxicodépendance, etc.¨La circulaire no 11 précise, sans pour autant la modifier, la pratique du fisc concernant les frais de maladie. Plus détaillée et structurée que la circulaire no 16, elle la complète par quelques nouveaux cas de figure concrets. Contrairement à ce que soutient le recourant, elle ne lui est pas moins favorable, ne prévoyant pas une interprétation plus restrictive des frais médicaux.

Au demeurant, l'interprétation de la notion de frais médicaux par les deux circulaires est conforme à la lettre et à l'esprit de l'art. 33 al.1 lettre h LIFD. Elle est du reste reprise et confirmée dans la doctrine (cf. Peter Locher, op. cit., n. 78 ad art. 33, p. 840; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 23 ad art. 33, p. 140; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2000, n. 32 ad art. 33; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, n. 123-125 ad art. 33; Heinz Weidmann/ Benno Grossmann/Rainer Zigerlig, Wegweiser durch das St. gallische Steuerrecht, 5ème éd., Muri/Berne 1995, p. 160).
6.
Dans le cas d'espèce, le recourant soutient que la psychothérapie qu'il a suivie était un traitement préventif qui visait à le maintenir en bonne santé et à empêcher le développement de troubles mentaux qui, à l'exemple de la dépression et du stress, étaient devenus des problèmes de santé publique. Malgré le fait que sa thérapie n'avait

pas été ordonnée par un médecin, les coûts provoqués devaient être déduits de son revenu à titre de frais de maladie.
6.1 La circulaire n°16 prévoit de manière générale que les frais dont se prévaut le contribuable doivent être attestés notamment par un certificat médical, des factures, des justificatifs de caisses-maladie, etc. Elle exige une ordonnance médicale pour certains traitements curatifs particuliers, qui doivent encore être reconnus par les caisses-maladie (circulaire n°16, ch. 2.5). La circulaire n°11, plus précise, indique que les frais de certaines thérapies, telles les psychothérapies, sont déductibles à condition qu'elles aient été prescrites par un médecin et pratiquées par des personnes diplômées. Les dépenses engagées à des fins d'expérience personnelle, d'autoréalisation ou de développement de la personnalité (ex.: psychanalyse) sont par contre considérées comme des frais d'entretien courant (circulaire n°11, ch. 3.1).

Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir violé le principe de la non-rétroactivité en appliquant la circulaire no 11 au lieu de la n°16. Il n'est toutefois pas nécessaire d'examiner sur la base de quelle circulaire le fisc et l'autorité intimée devaient se fonder pour trancher le cas d'espèce; en effet, tant sous l'angle de la circulaire no 16 que no 11, le contribuable qui veut déduire des frais médicaux doit établir que ceux-ci sont provoqués par la maladie, ce que le recourant, en l'absence d'ordonnance médicale, n'est pas parvenu à démontrer.
6.2 L'exigence de l'ordonnance médicale retenue par le fisc est un critère simple à appliquer et cohérent. Il permet de distinguer de façon objective les traitements destinés à maintenir l'état de santé, déductibles, des mesures préventives générales ou destinées à accroître le bien-être, non déductibles. En effet, pour que les dépenses engagées dans le but de conserver ou maintenir l'état de santé soient considérées comme des frais provoqués par la maladie, il doit exister un lien de causalité direct entre le traitement entrepris et la conservation de l'état de santé (cf. consid. 5.1 ci-dessus). S'agissant de mesures qui interviennent justement avant la survenance d'une maladie ou d'un accident, il n'est pas toujours aisé d'établir si elles sont nécessaires au point de vue médical. Il est dès lors tout à fait logique de laisser le soin en particulier aux médecins de décider lorsqu'un traitement est nécessaire, voire indispensable, pour éviter une péjoration de l'état de santé. Le critère de l'ordonnance est ainsi déterminant pour la déduction des frais de cures et opérations d'amaigrissement, de thérapeutiques naturelles, de certaines thérapies telles les massages, les radiothérapies, les balnéothérapies, les physiothérapies,
les ergothérapies, les logopédies, les psychothérapies, etc. (cf. circulaire n°11); ces traitements peuvent en effet aussi bien être indiqués médicalement qu'être motivés par une simple convenance personnelle.

Au surplus, la thérapie du recourant n'a fait l'objet d'aucun remboursement par la caisse-maladie. Or, de manière générale, il faut considérer que les traitements non remboursés par les caisses-maladie ne sont pas nécessaires du point de vue médical (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, op. cit., n. 23 ad art. 33, p. 140).
6.3 D'après le recourant il n'existe aucun motif pour refuser la déduction des frais engagés pour une psychothérapie qui n'a pas été ordonnée par un médecin et admettre celle des frais d'hygiène dentaire; les deux traitements auraient pourtant une vocation préventive. D'une part, il est notoire que l'hygiène dentaire est un facteur déterminant pour la prévention des caries et des maladies de gencive en général; ainsi, la nécessité médicale du traitement ne doit pas être confirmée dans chaque cas particulier par un médecin. D'autre part, les soins dentaires n'étant, fréquemment encore, pas pris en charge par les caisses-maladie, leur déduction est admise - semble-il - plus largement par le fisc, dans une optique de politique sociale (cf. consid. 5.1 ci-dessus et Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, op. cit., n. 23 ad art. 33, p. 140). Il n'est par contre pas possible d'appliquer ces considérations aux mesures psychothérapeutiques, lesquelles ne peuvent pas être systématiquement considérées comme indispensables au maintien de la santé psychique.
6.4 Finalement, le recourant prétend, sans en apporter la preuve, que sa psychothérapie a été considérée comme un traitement médical au sens de l'art. 18 ch. 3 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: LTVA ou la loi sur la TVA; RS 641.20) et a, de ce fait, été exonérée de la TVA. Or, le système de la TVA relève d'une législation différente et obéit à ses propres règles; il n'y a donc pas lieu d'interpréter les termes utilisés dans la loi sur l'impôt fédéral direct dans le sens qui leur est donné dans la loi sur la TVA, et inversement. Par ailleurs, l'interprétation de la notion de traitement médical au sens de la législation sur la TVA ne serait d'aucun secours pour le recourant. En effet, est réputé traitement médical, au sens de la loi sur la TVA, le diagnostic et le traitement de maladies, de blessures et d'autres troubles corporels ou

mentaux de l'être humain, de même que l'exercice d'une activité servant à prévenir les maladies et les troubles de la santé de l'être humain (art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée ([OLTVA; RS 641.201]); et la brochure n°20 S̈antéḋe l'Administration fédérale des contributions, valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA le 1er janvier 2001, de souligner que les traitements psychothérapiques (thérapie individuelle, de couple, familiale et de groupe) sont considérés comme traitements médicaux s'il existe un trouble psychique au sens du Classement International des troubles psychiques (CIM-10) (brochure n°20, n. 2.4.2).

Au surplus, l'exonération prévue à l'art. 18 ch. 3 LTVA est une exonération improprement dite. En effet, les prestations énumérées à l'art. 18 LTVA sont exclues du champ de l'impôt, mais elles ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, générant ainsi une taxe occulte (cf. art. 17 LTVA).
6.5 En confirmant le refus du fisc de déduire les frais de psychothérapie du recourant, celle-ci n'ayant pas été prescrite par un médecin, l'autorité intimée a correctement appliqué le droit fédéral.
7.
Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre.
Lausanne, le 28 novembre 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: