

## **BGer 9C\_655/2022 vom 31. Oktober 2023**

Bundesgericht, 2023-10-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_655\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_655_2022)

FR: TF 9C\_655/2022 du 31 octobre 2023

IT: TF 9C\_655/2022 del 31 ottobre 2023

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Le recours dirigé contre cet arrêt est donc recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3). Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ). Les héritiers des époux, destinataires de l'acte attaqué, ont la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière sous réserve de ce qui suit.

#### **E. 1.2**

La Cour de justice a rendu un seul arrêt valant pour l'IFD et aux ICC pour les périodes fiscales 2008 à 2010 ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2).

#### **E. 1.3**

Quand bien même les recourants demandent l'annulation de l'arrêt cantonal, cette conclusion est recevable même si le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme ( art. 107 al. 2 LTF ). En effet, il découle du mémoire de recours, dont il y a lieu de tenir compte pour interpréter les conclusions ( ATF 137 II 313 consid. 1.3), que les contribuables contestent la reprise des prestations appréciables en argent distribuées par la Société ainsi que le refus par l'Autorité cantonale fiscale d'admettre la déduction des frais médicaux, pour fixer l'impôt sur le revenu et sur la fortune relatif aux périodes fiscales 2008 à 2010. Or il n'appartient pas au Tribunal fédéral, le cas échéant, de statuer lui-même sur le fond en fixant le montant de l'impôt sur le revenu et sur la fortune pour les périodes fiscales litigieuses, l'admission éventuelle du recours impliquant de toute manière le renvoi de la cause à l'autorité précédente.

#### **E. 1.4**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Selon l' art. 106 al. 2 LTF , toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par les recourants, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ( ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins

que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

### **E. 1.5**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces deux conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ( ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

### **E. 2**

Dans le canton de Genève, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune sont actuellement régis par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08). Cette loi s'applique à la taxation 2010. Pour les années fiscales 2008 et 2009 c'est l'ancienne loi du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP/GE) qui s'applique. La procédure fiscale est régie par la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; RS/GE D 3 17).

### **E. 3**

Le litige porte sur la détermination du revenu et de la fortune imposables (ICC et IFD) des recourants pour les périodes fiscales 2008 à 2010. En particulier, il convient de déterminer si la reprise (reformatio in pejus) en cours de procédure devant le TAPI, portant sur les prestations appréciables en argent versées par la Société à titre de revenu imposable, fait partie de l'objet du litige ainsi que l'admissibilité de la déduction de la totalité des frais liés au handicap de la contribuable.

#### **E. 4.1**

Dans un premier grief, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus ( art. 29 al. 2 Cst. ), dès lors que les juges précédents auraient écarté leur demande de procéder à l'audition des Drs F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ (ci-après: les médecins), qui ont traité la contribuable au sein de la Clinique. Ces deux médecins ont établis les certificats et questionnaires médicaux sur lesquels s'est fondée la Cour de justice, qui aurait confirmé la décision du TAPI d'écarter l'auditions des médecins sans certitude en indiquant celles-ci "n'apparaissent pas nécessaires". Les recourants soutiennent en substance qu'en refusant ces témoignages, les juges précédents les auraient empêchés de démontrer le caractère nécessaire des frais médicaux liés au handicap de la contribuable.

#### **E. 4.2**

La Cour de justice a considéré que la nécessité de faire appel à une aide privée en plus des soins prodigués au sein de la Clinique n'avait pas été démontrée. Ce faisant, elle a retenu que le TAPI ne s'était pas limité à certains extraits des questionnaires et certificats médicaux - comme le prétendent les recourants - mais qu'il avait relevé des contradictions dans la nécessité de la durée de la surveillance de la contribuable sans qu'aucune modification de

son état de santé ait été constatée.

### **E. 4.3**

En se contentant de soutenir que l'appréciation anticipée des preuves effectuée était inadmissible au motif que les juges précédents n'avaient pas de certitude ou de conviction, les recourants n'expliquent pas en quoi la nécessité des témoignages requis aurait été toutefois arbitrairement sous-estimée par la Cour de justice. Ils se limitent à affirmer que ces auditions permettraient de clarifier la nature des frais litigieux; ils n'expliquent cependant pas de manière circonstanciée en quoi chacun des éléments factuels sur lesquels ils souhaitaient faire entendre les médecins serait propre à influencer l'issue du litige. Partant, ils ne démontrent pas en quoi la Cour de justice aurait violé leur droit d'être entendus en renonçant par appréciation anticipée des preuves à l'audition des médecins. Par ailleurs, les recourants n'ont nullement exposé qu'il leur aurait été impossible de requérir eux-mêmes un document écrit contenant le témoignage des deux médecins pour compléter les certificats médicaux et questionnaires établis par ceux-ci. Par conséquent ce grief doit être rejeté.

### **E. 5.1.1**

Selon l' art. 33 al. 1 let . h

bis LIFD ( art. 9 al. 1 let . h

bis LHID), sont déduits du revenu les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés (LHand; RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais.

Cette disposition vise à alléger la charge fiscale des personnes qui doivent consacrer des revenus à des frais liés à leur handicap (cf. message du 11 décembre 2000 relatif à l'initiative populaire fédérale "Droits égaux pour les personnes handicapées" et au projet de loi fédérale sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées, FF 2001 1679). Il ressort du libellé de l' art. 33 al. 1 let . h bis LIFD et de la genèse du texte que toutes les dépenses effectuées en lien avec un handicap ne peuvent pas être déduites du revenu. Seuls sont déductibles les frais liés à un handicap, c'est-à-dire ceux qui sont en principe et dans une large mesure la conséquence directe du handicap au sens de l' art. 2 al. 1 LHand (cf. arrêts 9C\_635/2022 du 31 janvier 2023 consid. 2.2.2; 2C\_450/2020 du 15 septembre 2020 consid. 3.3.1 et les références).

### **E. 5.1.2**

Pour concrétiser l' art. 33 al. 1 let . h bis LIFD, l'AFC a édicté la circulaire n° 11 du 31 août 2005 relative à la déduction des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap (ci-après: circulaire n° 11). En tant que directive administrative, la circulaire n° 11 n'est pas juridiquement contraignante pour les juges. Le Tribunal fédéral ne s'écarte toutefois pas d'une directive administrative sans motif valable ("triftiger Grund"), pour autant qu'elle offre une interprétation satisfaisante des dispositions légales applicables et adaptées au cas d'espèce (cf. ATF 145 V 84 consid. 6.1.1 et les références; arrêts 9C\_635/2022 du 31 janvier 2023 consid. 2.3.1; 2C\_450/2020 du 15 septembre 2020 consid. 3.3.2), ce qui a été confirmé déjà plusieurs fois.

Selon le chiffre 4.2 de la circulaire n° 11, sont considérés comme liés au handicap les frais nécessaires qui ont un lien de causalité avec le handicap et qui ne constituent ni des

dépenses d'entretien courant ni des dépenses somptuaires. Sont considérées comme dépenses somptuaires les dépenses qui dépassent le cadre des mesures usuelles et nécessaires, qui ne sont engagées que pour des raisons de confort personnel ou qui sont excessivement élevées. Elles ne peuvent pas être déduites. Les frais d'entretien courant sont les dépenses servant à satisfaire les besoins individuels, parmi lesquelles figurent les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de logement, de soins corporels, de loisirs et de divertissements (cf. arrêts 9C\_635/2022 du 31 janvier 2023 consid. 2.3.2; 2C\_450/2020 consid. 3.3.2).

### **E. 5.2**

Les recourants font grief à la Cour de justice d'avoir violé les art. 33 al. 1 let. hbis LIFD et 9 al. 2 let. hbis LHID, puisqu'elle leur a reproché de ne pas avoir démontré le caractère nécessaire et usuel des coûts de l'aide privée dont a bénéficié la contribuable, alors que les conditions pour admettre ce caractère - la contribuable souffrant d'un handicap, supportant elle-même les frais y relatifs, il y a un lien de causalité entre le handicap et les coûts, il ne s'agit pas de frais somptuaires - seraient remplies. En substance, ils reprochent aux juges précédents d'avoir appliqué les critères prévus par le chiffre 4.2 de la circulaire n° 11, alors que cette ordonnance administrative ne lierait pas les tribunaux car elle n'aurait pas le rang de loi. En outre, la Cour de justice aurait même rajouté le critère des "coûts excessivement élevés" alors qu'il ne découle pas du texte légal. Elle aurait elle-même retenu de manière contradictoire que la loi ne prévoyait aucun palier à la déduction des frais liés à un handicap et aurait ainsi indirectement admis que la circulaire allait au-delà de la loi. Enfin, même si déjà pour ces motifs les coûts de l'aide privée devaient être déductibles, ce d'autant plus que cette aide aurait permis à la contribuable de vivre plus longtemps, l'absence de démonstration de l'allégation de ces coûts reprochée aux recourants serait arbitraire, dès lors qu'ils n'avaient pas pu faire auditionner les deux médecins traitants.

### **E. 5.3**

La Cour de justice a confirmé qu'une part de 713'106 fr. - correspondant aux frais facturés par la Clinique couvrant les besoins médicaux de la contribuable pour les années 2008 à 2010 - devait être admise en déduction du montant total de 2'444'502 fr., requis par les recourants et comprenant l'aide privée. Les juges précédents ont confirmé que l'état de santé de la contribuable nécessitait un suivi médical, dont elle a bénéficié au sein de la Clinique à travers une surveillance continue, mais que l'appel à une aide privée n'avait pas été démontré. En outre, ils ont considéré que ces frais découlant de l'aide privée dépassaient le caractère nécessaire et usuel des coûts déductibles au titre de frais liés à un handicap. Pour ce faire, ils ont confirmé les arguments du TAPI consistant à retenir l'existence de contradictions dans les certificats médicaux, l'absence de constatation d'une modification de l'état de santé de la contribuable, l'absence de fourniture par les recourants de détails quant au déroulement de la prétendue aide privée et quant à la prétendue insuffisance des soins prodigués par la Clinique par rapport aux besoins de la contribuable de faire appel à une aide supplémentaire privée.

#### **E. 5.4.1**

Les recourants ne peuvent être suivis lorsqu'ils reprochent à la Cour de justice d'avoir violé l'art. 33 al. 1 let. hbis LIFD et l'art. 9 al. 2 let. hbis LHID. En effet, quand bien même il n'est nullement remis en cause - comme l'ont retenu les juges précédents - que la contribuable était atteinte d'un handicap nécessitant un suivi médical, seuls les frais relatifs

à l'aide privée supplémentaire ont été refusés en déduction du revenu imposable. Selon les juges précédents ces frais n'étaient pas nécessaires ou usuels dès lors que la Clinique offrait des soins et une surveillance continue suffisants. Les recourants perdent de vue qu'il n'y a pas de raison pour le Tribunal fédéral de s'écarter de la circulaire n° 11, même si elle n'a pas de caractère contraignant pour lui, à moins qu'elle n'offre pas une solution adaptée au cas d'espèce ni conforme à la loi (cf. consid. 5.1.2 supra). Or l'argumentation de la Cour de justice ne prête pas le flanc à la critique dans la mesure où elle a appliqué les critères précisés par la circulaire n° 11, dont notamment le caractère nécessaire en lien avec le rapport de causalité, que les recourants admettent également comme étant des conditions pour l'admission des coûts liés à un handicap. Même à supposer que le caractère excessivement élevé des coûts n'ait pas constitué un critère, alors qu'il découle de la circulaire n° 11, la Cour de justice ne l'a pas érigé en motif exclusif permettant de refuser la déduction des frais de la prétendue aide privée. En effet, elle ne s'est pas contentée de se fonder sur ce caractère, mais a également examiné si les frais litigieux étaient usuels ou nécessaires. Ainsi, les deux éléments décisifs retenus par les juges précédents reposent sur les contradictions relevées dans les certificats médicaux et l'absence de l'évolution de l'état de santé de la contribuable, qui auraient justifié une aide privée supplémentaire à la surveillance et aux soins permanents prodigués par la Clinique. Lorsque la Cour de justice expose qu'aucun palier n'est posé à la déduction des frais, il convient de comprendre ce motif non pas comme la possibilité de déduire l'ensemble des frais supportés par la contribuable, mais comme l'absence de limite supérieure à ces frais si les conditions pour les déduire sont remplies. Il n'y a dès lors pas lieu de remettre en cause l'arrêt attaqué sur ce point.

#### **E. 5.4.2**

La jurisprudence rendue en matière d'IFD au sujet de la déduction des frais liés à un handicap est également déterminante en ce qui concerne les ICC, car l'art. 9 al. 2 let. b bis LHID (repris à l'art. 32 let. c LIPP respectivement l'art. 4 al. 2 aLIPP-V dont la teneur était quelque peu différente) est identique à l'art. 33 al. 1 let. b bis LIFD (cf. arrêt 2C\_450/2020 du 15 septembre 2020 consid. 5.3 et les références). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant des ICC, à la motivation développée en matière d'IFD.

#### **E. 6.1**

Dans un troisième grief, les recourants se plaignent d'une violation des règles de procédure juridictionnelle concernant l'objet du litige. Ils reprochent en particulier à la Cour de justice d'avoir admis que les nouvelles conclusions de l'Administration fiscale cantonale - portant sur la reprise d'un revenu de respectivement 4'317'248 fr., 1'427'583 fr. et 1'205'305 fr. pour les années fiscales 2008 à 2010 ainsi que sur la reprise au niveau de la fortune de respectivement 40'365'850 fr., 35'764'886 fr., et 35'696'066 fr. pour les trois mêmes années fiscales - devant le TAPI étaient recevables.

#### **E. 6.2**

Dans la mesure où les art. 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc prévoient expressément que le TAPI dispose des mêmes compétences que l'Administration fiscale cantonale, qu'il peut, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier, il ne se justifie pas de s'écarter de l'arrêt entrepris. De plus, les recourants ne démontrent pas que les juges précédents seraient tombés dans l'arbitraire en appliquant la législation cantonale genevoise en matière de procédure administrative. En effet, dès lors que l'art. 50 al. 3 LHID

laisse aux cantons la liberté d'instaurer une autorité de recours indépendante de l'administration fiscale, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité à l'arbitraire s'agissant des règles procédurales (cf. consid. 1.3 et 1.4 supra) et ce quand bien même la procédure concernant l'impôt fédéral est réglé de la même manière (cf. art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD).

### **E. 7.1**

Les recourants concluent encore à l'anonymisation du rubrum et du dispositif pendant les 30 jours où il sera mis à la disposition du public. Ils soutiennent que C.\_\_\_\_\_ fait l'objet d'une attention accrue de la part des médias et que cela pourrait lui porter préjudice si la présente procédure y était relayée. En outre, ils font valoir que cette procédure porte uniquement sur des questions relatives au handicap de la contribuable et que sa divulgation occasionnerait un voyeurisme malsain. Enfin le droit à la vie privée et familiale de C.\_\_\_\_\_ serait prépondérant à l'intérêt public de l'accès à la version non anonymisée du rubrum ( art. 13 al. 1 Cst. ).

### **E. 7.2**

Selon l' art. 59 al. 3 LTF complété par l'art. 60 du règlement du Tribunal fédéral du 20 novembre 2006 (RS 173.110.131), les arrêts voient leur rubrum et leur dispositif, avec les noms des parties, mis à la disposition du public pendant 30 jours ouvrables à compter de leur notification au siège du Tribunal fédéral pour autant que la loi n'exige pas qu'ils soient rendus anonymes. L' art. 59 al. 3 LTF , qui concrétise le principe du prononcé public du jugement, revêt un intérêt public important (cf. ATF 133 I 106 consid. 8.2; arrêt 2C\_443/2019 du 23 mai 2019 consid. 6.2). D'autres exceptions ne peuvent être admises que de manière très restrictive, lorsque le dispositif non anonymisé serait de nature à porter une atteinte particulièrement grave au droit de la personnalité (arrêt 2C\_443/2019 du 23 mai 2019 consid. 6.2). Il appartient à celui qui demande l'anonymisation de justifier et de motiver sa requête (arrêt 1B\_176/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3).

### **E. 7.3**

En l'espèce, les recourants ne se prévalent d'aucune règle légale imposant que le dispositif soit porté de manière anonyme à la disposition du public. En outre, le seul fait que C.\_\_\_\_\_ ait fait l'objet d'une attention "accrue" de la part des médias en 2022 ne suffit pas à considérer que le droit au respect de la vie privée et familiale serait prépondérant à celui sur l'intérêt public de rendre accessible le rubrum et le dispositif du présent arrêt du Tribunal fédéral. Par ailleurs, si on admettait un tel intérêt en l'espèce, cela reviendrait à devoir anonymiser systématiquement tous les rubrums et dispositifs mis à la disposition du public dès que des contribuables feraient l'objet d'une attention particulière de la part des médias. Or la médiatisation ou non d'une affaire ne constitue pas un motif suffisant pour justifier l'anonymisation du rubrum et du dispositif. Par conséquent, bien que les époux concernés par la procédure soient décédés et que celle-ci est menée par leurs héritiers, dont C.\_\_\_\_\_, ce dernier ne peut se prévaloir d'un intérêt privé dès lors que la procédure ne le concerne pas directement. Quoiqu'il en soit, les recourants ne démontrent pas que C.\_\_\_\_\_ subirait une atteinte à sa personnalité.

### **E. 8**

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les recourants, qui succombent, supportent les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 et 5 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.