

GE_GERICHTE ATA/1099/2025 vom 7. Oktober 2025

GE Cour de justice, 2025-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1099_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/1099/2025 du 7 octobre 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/1099/2025 del 7 ottobre 2025

Regeste

Résumé: Recours des héritiers d'une contribuable contre le refus de l'autorité de tenir compte de frais de garde privés, relatifs à la présence continue d'une infirmière et d'une aide comme compagnie, au titre de déduction de frais liés au handicap. Durant les années fiscales concernées, la contribuable était hospitalisée dans une clinique. La déduction des frais y relatifs, notamment de pension, avait été admise. Les recourants n'avaient pas apporté la preuve que la garde privée supplémentaire, s'ajoutant à toutes les prestations de la clinique, était nécessaire d'un point de vue médical. Au vu de leur coût, les frais y relatifs excédaient en outre ce qui était usuel. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Les recourants reprochent au TAPI d'avoir omis de tenir compte du certificat médical du 7 mars 2024 du Dr G_____, de ne les avoir pas invités à s'exprimer sur l'argument d'un autre choix d'hospitalisation de la contribuable ainsi que d'avoir admis un tel choix sans instruction sérieuse. Ils requièrent pour le surplus l'audition des médecins ayant signé les attestations figurant au dossier.

E. 2.1

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1).

- 7/12 - A/1176/2022 Lorsqu'elle envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune des parties en présence ne s'est prévaluée et ne pouvait supputer la pertinence, le droit d'être entendu implique de donner au justiciable la possibilité de se déterminer à ce sujet (ATF 145 I 167 consid. 4.1). Le droit d'être entendu implique aussi l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). Il suffit cependant que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 142 II 154 consid. 4.2). Savoir si la motivation présentée est convaincante est une question distincte de celle du droit à une décision motivée : dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_114/2021 du 6 octobre 2021 consid. 4.1 ; 2C_104/2021 du 28 avril 2021).

E. 2.2

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 1er novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

E. 2.3

En l'espèce, les premiers juges ont retenu que le choix d'hospitaliser la contribuable au sein de la clinique et de renoncer à un hôpital universitaire ou à un autre établissement apte à fournir l'ensemble des soins requis, avait rendu nécessaire l'engagement des frais litigieux. Or, ils n'avaient ni allégué, ni démontré l'impossibilité de trouver un tel établissement. Cette motivation résulte du jugement querellé, de sorte que les recourants n'ont eu aucune difficulté à la comprendre. Il en ressort que les premiers juges n'ont pas nié la nécessité d'une assistance continue, mais celle de la dispenser sous la forme d'une aide permanente externe à la clinique. Cela satisfait au droit d'être entendu des recourants sous l'angle du devoir de motivation. Le TAPI n'était pas tenu sur ce plan de prendre en considération l'attestation du Dr G_____ du 7 mars 2024. Il ressort du jugement querellé qu'ils ne l'ont toutefois pas ignorée, puisqu'ils ont retenu l'information y figurant selon laquelle la clinique offrait un ratio insuffisant d'une infirmière pour sept patients. La question de savoir s'ils en ont tiré les bonnes conclusions factuelles ne concerne pas le droit d'être entendu des recourants. Bien que la motivation des premiers juges soit contestée par les recourants et qu'elle ne soit pas déterminante au vu du développement ci-après, elle ne peut pas être

- 8/12 - A/1176/2022 qualifiée d'inattendue ni d'inédite. Dans la présente procédure, tout comme dans la précédente procédure concernant les années fiscales 2008 à 2010, s'est posée la question de la nécessité des frais de garde privée, ce qui impliquait de se demander notamment si la contribuable aurait pu être hospitalisée dans un autre établissement, proposant des services permettant d'éviter des gardes supplémentaires. Dans son arrêt du 23

août 2023, la chambre administrative a expressément considéré que dans l'hypothèse où la nécessité de l'aide privée eût été démontrée, il était permis de douter de l'adéquation d'une hospitalisation permanente dans un établissement médical du type de la clinique. Outre que ce point n'est pas déterminant pour les raisons exposées plus bas, le TAPI n'avait pas l'obligation d'instruire la question de l'opportunité de l'hospitalisation de la contribuable dans un autre établissement. Ce point se rapportant à un élément propre à réduire la charge fiscale de la contribuable, le fardeau de l'allégation et de la preuve appartenait aux recourants. Ceux-ci avaient en outre, plus généralement, le devoir de collaborer à l'établissement des faits. Or, au vu des frais de garde privée encourus, s'ajoutant aux frais de pension et de soins, il pouvait être exigé d'eux qu'ils apportent la preuve de l'adéquation du choix du lieu d'hospitalisation de la contribuable.

E. 2.4

Comme développé ci-après, les questionnaires et attestations au dossier suffisent à l'examen de la cause. Il n'apparaît pas que l'audition de médecins ayant suivi ou connu la contribuable, douze ans après la période litigieuse et cinq ans après le décès de la précitée, puissent apporter des informations plus probantes que les documents précités. Pour ce motif, la requête de preuves des recourants sera rejetée.

E. 3

Les recourants tiennent pour établi que les frais de garde privés litigieux étaient nécessaires à la contribuable au vu de son handicap.

E. 3.1

Selon l'art. 33 al. 1 let. hbis LIFD, le contribuable peut défalquer de son revenu les frais liés à son handicap ou de celui d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi fédérale sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées du 13 décembre 2002 (Loi sur l'égalité pour les handicapés, LHand - RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais. L'art. 32 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) a une teneur identique à celle de l'art. 33 al. 1 let. hbis LIFD. Il ressort du libellé de l'art. 33 al. 1 let. hbis 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 la LHand (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 du 31 octobre 2023 consid. 5.1.1).

E. 3.2

L'administration fédérale des contributions a édicté une circulaire n° 11 du 31 août 2005 (ci-après : la circulaire n° 11) sur la déductibilité des frais de maladie et

- 9/12 - A/1176/2022 d'accident et des frais liés à un handicap. 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 (ATF 145 II 2 consid. 4.3). Les frais sont liés à un handicap lorsqu'ils sont occasionnés (lien de cause à effet) par un handicap et qu'ils ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. 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. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire (dépenses somptuaires telles l'achat d'un fauteuil roulant de course ou l'aménagement d'une piscine) ne sont pas déductibles (circulaire n° 11, n° 4.2 p. 7). Les frais liés à un handicap comprennent en particulier les frais d'assistance, ainsi que ceux de séjour en institution et de séjour de placement temporaire (circulaire n° 11, n° 4.3 p. 8). Pour autant que les frais d'assistance soient occasionnés par le handicap, les frais des soins ambulatoires (soins infirmiers et soins de base), d'assistance et d'accompagnement destinés à faciliter les actes de la vie quotidienne, l'entretien de contacts sociaux satisfaisants, le déplacement, la formation et le perfectionnement ainsi que les frais de surveillance sont déductibles indépendamment de la personne qui fournit ces prestations (services d'aide et de soins à domicile, aides-soignants privés, assistants, services d'assistance, etc. ; circulaire n° 11, n° 4.3.1 p. 8).

E. 3.3

En l'espèce, il est constant que la contribuable se trouvait, depuis son hospitalisation au sein de la clinique en 2008, dans un état de santé très critique impliquant une assistance médicale quotidienne, qu'elle a assumé les frais y relatifs et qu'elle avait la qualité de personne handicapée au sens de la LHand. La déduction des frais de pension et de soins (honoraires médicaux, médicaments, matériel de location, physiothérapeutes, frais de laboratoire) a été admise. Reste litigieuse celle des frais de garde privée, s'ajoutant aux services délivrés par la clinique. Les questionnaires de l'AFC-GE remplis par le Dr G_____ durant la période en cause, soit ceux des 30 septembre 2010, 17 avril 2012 et 3 mars 2013, font état d'une aide nécessaire quotidienne moyenne de six à huit heures, de douze heures ou entre douze et quatorze heures. Abstraction faite des importants écarts entre ces trois réponses qui ne sont, à teneur du dossier, pas justifiées par une évolution de l'état de santé de la contribuable, aucune d'elles ne suggère que les services requis nécessitaient une présence infirmière continue et qu'ils n'auraient pas pu être intégralement délivrés par la

- 10/12 - A/1176/2022 clinique. Celle-ci se présente, en effet, comme l'un des établissements privés les plus grands de Suisse, disposant d'un important personnel et offrant des soins médicaux adaptés. Rien n'indique qu'elle n'était pas apte à prendre en charge l'entier des besoins médicaux de la contribuable. Les recourants n'ont pas expliqué dans le cas contraire pour quelle raison ils avaient fait le choix de la clinique. Au vu de la présence continue d'une infirmière et d'une aide de compagnie que comportait la garde privée, celle-ci recoupait dans une large mesure les services délivrés par la clinique. Elle offrait en outre la présence simultanée de deux professionnelles, dont la nécessité médicale n'est pas établie par les pièces au dossier. Les attestations médicales des Drs G_____, H_____, et I_____ des 18 décembre 2014, 23 février 2018, 7 mars 2024 et 28 mars 2025 exposent certes qu'une présence infirmière continue était indispensable à la contribuable pour lui éviter un décès rapide. Ces affirmations ne convainquent toutefois pas. Formulées en termes généraux, entre deux et douze ans après la période en cause, elles sont péremptoires et ne semblent procéder d'aucune réelle analyse. Elles n'expliquent en particulier pas pour quelle raison la clinique a néanmoins été choisie, pourquoi ce besoin d'une présence continue, soit 24/24h, n'a pas été spécifié dans les questionnaires de l'AFC-GE relatifs aux périodes fiscales concernées nonobstant une prétendue nécessité

vitale et, le cas échéant, que ce service n'aurait pas été délivré par la clinique, ne serait-ce que par le biais de moyens techniques permettant la surveillance continue de la patiente. Les recourants échouent ainsi à apporter la preuve de la nécessité, d'un point de vue médical et en tenant compte de la technologie de dernière génération offerte par la clinique, des frais de garde privée. Il n'est pas remis en cause que celle-ci a été utile à la contribuable et a amélioré la qualité des soins dont elle a bénéficié durant son séjour à la clinique. Faute de preuve de leur nécessité médicale, incombant aux recourants puisqu'est en jeu une déduction fiscale, ces frais doivent être considérés comme des dépenses engagées dans le but d'accroître le confort personnel de la contribuable, non déductibles. Au vu de leur coût, représentant plus de CHF 600'000.- par année, soit CHF 50'000.- par mois, et venant s'ajouter à des frais de pension et de soins déjà importants, ils excèdent en outre ce qui est usuel. L'examen qui précède amène à la conclusion que les frais de garde privée ne sont pas déductibles au sens des art. 33 al. 1 let. hbis LIFD et 32 let. c LIPP, de sorte que les décisions de l'autorité sont conformes au droit. La chambre de céans n'a pas en sus, comme l'ont fait les premiers juges, à examiner l'opportunité d'une hospitalisation de la contribuable dans un autre établissement, public ou privé, durant la période en cause. Mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 4

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 11/12 - A/1176/2022

* * * * *

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