

# GE\_GERICHTE A/1144/2022 vom 20. Juni 2023

GE Cour de justice, 2023-06-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1144\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1144_2022)

FR: GE\_GERICHTE A/1144/2022 du 20 juin 2023

IT: GE\_GERICHTE A/1144/2022 del 20 giugno 2023

## Regeste

DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL);FRAIS SUPPLÉMENTAIRES CAUSÉS PAR L'INVALIDITÉ;DÉPENSE SOMPTUAIRE | Rejet du recours de la contribuable contre le jugement confirmant le refus de prendre en compte, à titre de déduction fiscale, les frais liés au handicap pour la partie qui dépasse le coût annuel d'une prise en charge dans l'EMS genevois le plus cher sous déduction des frais courants incompressibles de celui-ci. Les frais dépassant ce coût doivent être qualifiés de dépense somptuaire, exclue de la déduction fiscale en cause par la jurisprudence fédérale et la circulaire fédérale topique. | LIFD.33.al1.leth bis; LHID.9.al2.leth bis; LIPP.32.letc

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente par la contribuable, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 60 al. 1 let. a et b et 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).!

### E. 2

La recourante sollicite l'audition de sa médecin traitant, de son infirmière et de son curateur devant la chambre administrative.!

#### E. 2.1

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 et les références citées).!

#### E. 2.2

En l'espèce et pour les raisons développées ci-après, il n'est pas nécessaire pour l'issue du présent litige d'instruire les questions susmentionnées au sujet desquelles la recourante souhaite procéder aux auditions sollicitées. Dès lors, la chambre administrative renonce à y donner suite. Pour le même motif, il convient de retenir que le TAPI n'a pas violé le droit d'être entendue de la recourante en refusant de procéder aux auditions sollicitées.!

### **E. 3**

Le litige porte uniquement sur l'étendue de la déduction fiscale pour les frais liés à un handicap au sens des art. 33 al. 1 let. h bis de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), art. 9 al. 2 let. h bis de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et art. 32 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

#### **E. 3.1**

En matière d'impôts directs, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés dans les dispositions topiques, à savoir les art. 26 à 33a LIFD et les art. 29 à 37 LIPP (art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP ; cf. art. 9 al. 1 phr. 1 LHID). Sont en particulier 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 et que le contribuable supporte lui-même les frais (art. 33 al. 1 let. h bis LIFD ; art. 9 al. 2 let. h bis LHID ; art. 32 let. c LIPP).

#### **E. 3.2**

Le Tribunal fédéral a, à plusieurs reprises, admis l'application de la Circulaire n° 11 de l'administration fédérale des contributions du 31 août 2005 concernant la déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap (ci-après : la Circulaire n° 11), notamment de son chiffre 4.2, dans la mesure où elle permet une correcte et convaincante application des dispositions légales déterminantes (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_635/2022 du 31 mai 2023 consid. 2.3.1 ; 2C\_450/2020 du 15 septembre 2020 consid. 3.3.2 ; 2C\_479/2016 précité consid. 3.5).

#### **E. 3.3**

Selon le chiffre 4.2 de la Circulaire n° 11, les frais sont liés à un handicap lorsqu'ils sont occasionnés (lien de cause à effet) par un handicap au sens défini par cette circulaire et qu'ils ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Par frais d'entretien courant, ladite circulaire vise 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. Elle précise également que 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. Contrairement aux frais de maladie et d'accident précisés par cette circulaire, soumis à une limite prévue dans la loi (art. 33 al. 1 let. h LIFD), les frais occasionnés par un handicap sont entièrement déductibles à condition que le handicap soit à l'origine du traitement thérapeutique (lien de cause à effet ; ex : physiothérapie d'une personne paralysée ; Circulaire n° 11, ch. 4.2). Parmi les frais liés à un handicap, la Circulaire n° 11 cite entre autres les frais d'aide-ménagère. Elle prévoit que les frais d'aide à domicile nécessités par un handicap sont déductibles ; leur déduction intégrale requiert la production d'un certificat médical (établi par exemple au moyen d'un questionnaire ad hoc) précisant les tâches ménagères ne pouvant plus être effectuées sans aide en raison du handicap (ch. 4.3.2).

#### **E. 3.4**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour être déductibles en vertu des art. 33 al. 1 let. h bis LIFD et 9 al. 2 let. h bis LHID, les frais doivent être la conséquence directe de l'handicap au sens de l'art. 2 al. 1 LHand (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_635/2022 précité consid. 2.2.1 et 2.2.2 ; 2C\_479/2016 précité consid. 3.4). Ils ne doivent en outre pas constituer des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires (« Luxusausgaben » ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_635/2022 précité consid. 2.2.2). Par ailleurs, pour être déductibles, les frais liés au handicap doivent être supportés par le contribuable lui-même. Confirmant le ch. 5.1 de la Circulaire n° 11, le Tribunal fédéral a jugé que seuls étaient déductibles les frais restant à la charge du contribuable après déduction de toutes les prestations des assurances et institutions publiques, professionnelles ou privées (AVS, AI, SUVA, assurance militaire, caisse d'assurance-maladie, assurance responsabilité civile et assurance-accidents privée, œuvres d'entraide, fondations, etc. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_439/2015 du 21 janvier 2016 consid. 3.3).

### **E. 3.5**

Dans l'arrêt 2C\_479/2016 précité, le Tribunal fédéral a confirmé l'approche cantonale limitant la déduction des frais allégués liés à un handicap pour une assistance à domicile financée par la contribuable, au coût annuel d'une prise en charge complète dans l'EMS le plus cher du canton, sous déduction des frais pour le coût de la vie ordinaire. Il avait été établi que la contribuable avait certes besoin d'un suivi intensif, mais que celui-ci pouvait également être dispensé dans l'EMS en tenant compte de ce qui était médicalement nécessaire. La juridiction cantonale avait ainsi limité le montant déductible desdits frais de manière conforme à la loi, en se fondant sur des critères objectivement compréhensibles. L'allégation selon laquelle la prise en charge dans l'EMS n'aurait pas répondu aux besoins de la contribuable, ne trouvait pas de fondement dans l'arrêt cantonal, ni n'était étayée par un moyen de preuve concret (consid. 3.6). Concernant le montant de la déduction autorisée en vertu de l'art. 33 al. 1 let. h bis LIFD, le Tribunal fédéral a précisé qu'il ne dépendait pas de critères subjectifs tels que le niveau de revenus ou de fortune de la personne concernée. La notion de handicap, ancrée dans cette norme, visait l'intégration sociale et professionnelle de la personne handicapée en tant que personne à part entière de la société. Il convenait donc de déterminer si les frais engagés servaient l'intégration de la personne handicapée dans la société. Le degré de participation à la société, à alléger sous l'angle fiscal, était le même pour toutes les personnes handicapées, indépendamment de leur revenu et fortune. Autrement, il existerait le danger de créer des privilèges, inadmissibles du point de vue constitutionnel, qui iraient au-delà de la suppression des inconvénients liés au handicap (arrêt du 2C\_479/2016 précité consid. 3.7).

### **E. 3.6**

Concernant les frais liés à l'installation d'une piscine privée, le Tribunal fédéral a rappelé qu'il s'agissait en principe d'une dépense somptuaire au sens de la Circulaire n° 11. Une déduction de tels frais pouvait être seulement envisagée dans des cas exceptionnels à une double condition, d'une part que la piscine soit indispensable du point de vue thérapeutique et, d'autre part, que le fait d'aller dans une piscine externe soit totalement impossible (« unzumutbar »). Dans cette dernière hypothèse, les frais fiscalement déductibles d'une piscine privée devaient être comparables à ceux encourus pour aller dans une piscine externe (frais de déplacement et d'entrée) et être limités dans cette mesure. L'appréciation de ces deux conditions cumulatives, qui n'étaient réunies que de manière exceptionnelle, dépendait en règle générale du type de handicap, des thérapies prescrites, de leur nécessité

médicale et d'autres circonstances personnelles de la personne concernée telles que la capacité de voyager ou de la distance entre son domicile et le lieu de la thérapie (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_450/2020 précité consid. 3.4.1).! [endif]>![if> Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a considéré que la juridiction cantonale n'avait ni suffisamment établi les faits pertinents, ni examiné de manière suffisante les preuves produites pour décider si tous les frais allégués étaient dus à l'handicap conformément à l'art. 33 al. 1 let. h bis LIFD (arrêt 2C\_450/2020 précité consid. 3.4.3). Il a en outre précisé que si les conditions précitées étaient réunies, il serait admissible de diviser les frais allégués en deux parties, l'une concernant les frais déductibles car liés à l'handicap et l'autre non déductibles car considérés comme des dépenses somptuaires (« Luxusausgabe »). Sur ce point, le Tribunal fédéral a fait référence à l'arrêt 2C\_479/2016 précité (consid. 3.6 et 3.7) estimant que la prise en charge intensive d'une personne à domicile pour des raisons liées à son handicap avait été jugée conforme au droit fédéral, mais que seuls pouvaient être fiscalement déduits les frais encourus correspondant à ceux d'une prise en charge complète dans l'EMS le plus cher du canton. Les frais dépassant celle-ci et liés à la commodité du soin à domicile avaient été considérés comme des dépenses somptuaires, fiscalement non déductibles (arrêt 2C\_450/2020 précité consid. 3.4.4).

### **E. 3.7**

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a rappelé que le caractère exceptionnel des déductions générales commandait de les interpréter de manière restrictive. Il revenait également au contribuable de les prouver vu qu'il s'agissait de faits réduisant l'imposition. En outre, le Tribunal fédéral a jugé que dans les procédures de masse relatives à la taxation, en particulier concernant les déductions fiscales qui n'avaient pas de lien direct avec la perception d'un revenu, une certaine schématisation et généralisation était indispensable et admissible (arrêt 9C\_635/2022 précité consid. 2.2.3).! [endif]>![if>

### **E. 3.8**

En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables. L'autorité fiscale doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que sa conviction confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_582/2017 du 23 février 2018 consid. 5.1).! [endif]>![if>

### **E. 3.9**

En l'espèce, le TAPI a considéré que la condition de la qualification de la recourante en tant que personne handicapée et celle de la nécessité d'une assistance permanente étaient admises, de sorte que ces deux questions ont été exclues de l'objet du litige. Celui-ci a été limité à la question du montant admissible des frais liés au handicap, pour être fiscalement déductible. Il n'est pas contesté que seuls les frais effectivement encourus à ce titre par la recourante entrent en ligne de compte et que la somme de CHF 340'760.- représente la

masse salariale brute des six personnes employées à domicile en 2020.![endif]>![if> Outre le lien de causalité indispensable entre les frais encourus et le handicap, tant la Circulaire n° 11 que la jurisprudence du Tribunal fédéral excluent de la déduction fiscale au sens des art. 33 al. 1 let. h bis LIFD et 9 al. 2 let. h bis LHID les frais d'entretien courant et les dépenses somptuaires. Le TAPI a considéré sans arbitraire que les pièces produites par la recourante, en particulier les contrats visant sa prise en charge dès septembre 2017, ne permettaient pas de distinguer les frais concernant son entretien courant (à savoir la satisfaction de ses besoins individuels en alimentation, habillement, logement, soins corporels, loisirs, cf. art. 4.2 de la Circulaire n° 11) et les frais générés exclusivement par son handicap, et ce alors qu'elle en avait le fardeau de la preuve vu qu'il s'agit d'éléments tendant à réduire, voire supprimer, sa charge fiscale. Le fait que ces frais puissent éventuellement se recouper s'ils constituent de frais d'aide-ménagère au sens du ch. 4.3.2 de la Circulaire n° 11 ne modifie pas la répartition du fardeau de la preuve. Il revient à la personne handicapée de le démontrer en produisant un certificat médical précisant les tâches ménagères ne pouvant plus être effectuées sans aide en raison du handicap (ch. 4.3.2 de ladite circulaire). Le formulaire ad hoc, produit devant le TAPI, date du 10 février 2022 et concerne une période postérieure à celle de l'année 2020, ici fiscalement en cause, tandis que le certificat médical du 6 novembre 2020 de la médecin traitant indique, de manière générale, que la recourante est « dépendante pour la plupart des activités instrumentales de la vie quotidienne », sans autre précision. L'attestation médicale du 3 octobre 2019 de son précédent médecin traitant n'est pas non plus déterminante puisqu'elle se limite à confirmer la nécessité d'un encadrement « continu et constant » à domicile « pour raisons médicales », sans autre précision. Cela étant, même si cette démonstration était faite à satisfaction de droit, il resterait la question de l'exclusion des dépenses somptuaires, examinée ci-après.

L'argumentation de la contribuable pour s'opposer à la limite des frais déductibles retenue par l'AFC-GE tente de démontrer que son état de santé exige des besoins médicaux, en particulier une assistance personnelle permanente à toute heure du jour et de la nuit, qui ne peuvent être satisfaits en EMS. La question de savoir si tel est effectivement le cas n'a en l'espèce pas besoin d'être instruite. En effet, s'il n'existe certes pas une limite chiffrée posée par les normes légales précitées à la déductibilité des frais liés à un handicap, il n'en demeure pas moins que la déduction fiscale de ceux-ci repose sur des critères objectifs et précis, rappelés dans la jurisprudence fédérale susmentionnée. En particulier, outre que lesdits frais doivent trouver leur cause directe et concrète dans le handicap, ils ne doivent consister ni en des frais d'entretien courant, ni en des dépenses somptuaires. Par ailleurs, ils doivent servir l'intégration sociale et professionnelle de la personne handicapée dans la société, indépendamment de sa situation financière, sous peine d'introduire des critères allant au-delà de la suppression des inconvénients liés au handicap, ce qui pourrait conduire à des inégalités inadmissibles du point de vue constitutionnel. C'est dans ce sens qu'il y a lieu, au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, en particulier de son arrêt 2C\_450/2020 précité (consid. 3.4), de limiter la déduction des frais liés au handicap au sens des normes fiscales précitées, y compris dans l'hypothèse où lesdits frais sont dûment prouvés. La particularité de la présente espèce réside dans l'origine de la mise en place, dès septembre 2017, de l'assistance permanente à domicile de la recourante. Comme celle-ci le souligne dans son recours, cette prise en charge intensive était la condition absolument indispensable pour que les médecins des HUG autorisaient sa sortie du milieu hospitalier en été 2017. En effet, selon le rapport médical du 6 juin 2017, l'intéressée présentait un « tableau démentiel au premier plan avec une composante psychiatrique importante » et

n'avait pas la « capacité de discernement concernant un RAD [retour à domicile] », ce qui constituait « un risque pour elle et surtout pour son conjoint, en cas de RAD sans encadrement (qu'elle refus[ait]) ». Dans son recours, l'intéressée, sous la plume de son curateur, a précisé que les « médecins des HUG avaient accepté un retour à domicile (RAD) à la condition qu'[elle] bénéficie d'un encadrement complet à domicile, soit une surveillance constante 24 heures sur 24 ». C\_\_\_\_\_ avait été l'infirmière lui ayant prodigué des soins à domicile du 10 octobre 2018 jusqu'en 2022, étant précisé qu'avant elle, une autre infirmière passait deux à trois fois par semaine chez elle. L'assistance permanente à domicile, dont les frais font l'objet du présent litige, a dû répondre à des exigences médicales particulières pour que la sortie du milieu hospitalier de la contribuable soit autorisée par les médecins. Il ne s'agit en l'espèce pas d'une mesure usuelle d'intégration sociale d'une personne handicapée. En outre, le fait que la contribuable ait pu organiser à domicile une prise en charge équivalente à celle que lui offrait le milieu hospitalier dépend de facteurs personnels propres à sa situation, notamment en termes de moyens organisationnels et financiers. La recourante disposait en 2020, selon les éléments retenus par l'AFC-GE dans sa taxation y relative, d'une fortune imposable de près de CHF 35'000'000.- ainsi que d'un revenu brut de CHF 350'524.- duquel étaient notamment déduits des frais bancaires à hauteur de CHF 211'125.-, des frais médicaux de CHF 14'016.- et des charges et frais d'entretien d'immeuble de CHF 30'020.-. Dans ces circonstances et afin de garantir une égalité de traitement entre toutes les personnes handicapées, indépendamment de leurs moyens financiers propres, l'approche de l'AFC-GE est conforme à la jurisprudence fédérale précitée et doit être confirmée en ce sens que la déduction fiscale pour les frais liés au handicap doit être in casu limitée au montant de CHF 83'785.-, à savoir le coût annuel de l'EMS le plus cher du canton sous déduction de ses frais courants incompressibles conformément au calcul de l'AFC-GE, non contesté. Pour la part qui dépasse ce montant, les frais allégués par la recourante doivent être qualifiés de dépense somptuaire, exclue de la déduction fiscale au sens des art. 33 al. 1 let. h bis LIFD, art. 9 al. 2 let. h bis LHID et art. 32 let. c LIPP. Pour ces mêmes motifs, il y a lieu de rejeter l'argumentation subsidiaire de la recourante relative au montant allégué de CHF 225'994.70. La question de l'éventuelle violation du droit d'être entendue par le TAPI n'a dès lors pas besoin d'être tranchée, ce d'autant plus que la chambre de céans revoit, comme le TAPI, les questions de fait et de droit (art. 61 al. 1 LPA).

#### **E. 4**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- est mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui est allouée (art. 87 al. 2 LPA).!>![endif]>![if> \* \* \* \* \*