

GE_GERICHTE A/658/2024 vom 4. November 2025

GE Cour de justice, 2025-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_658_2024

FR: GE_GERICHTE A/658/2024 du 4 novembre 2025

IT: GE_GERICHTE A/658/2024 del 4 novembre 2025

Regeste

ATTEINTE À LA SANTÉ PHYSIQUE; DÉDUCTION DU REVENU (DROIT FISCAL); FRAIS SUPPLÉMENTAIRES CAUSÉS PAR L'INVALIDITÉ | Admission partielle du recours contre le jugement confirmant le refus de déduire des revenus du contribuable certains frais de déplacement qu'il a déclarés durant les années fiscales litigieuses. Il n'est pas contesté que le recourant, en raison de son handicap, n'est pas à même de faire usage des transports publics et ne peut se déplacer qu'au moyen de son véhicule motorisé privé. Il importe en revanche de déterminer si chacun des frais déclarés a été occasionné stricto sensu par son handicap. Le certificat médical produit pour attester que ses trajets au fitness étaient étroitement liés à son handicap, bien qu'établi postérieurement aux périodes fiscales litigieuses, permet d'admettre l'existence d'un lien de cause à effet entre le handicap (de longue date) et ces frais. Les frais nécessaires pour se rendre à la poste, à la pharmacie ou à la banque ne sont pas déductibles au titre de frais liés à son handicap, car le recourant – alors qu'il supporte le fardeau de la preuve des éléments diminuant sa taxation – n'a pas démontré que s'il n'avait pas été handicapé, il n'aurait pas utilisé un véhicule individuel pour ces autres déplacements, compte tenu de la proximité suffisante des transports publics. Enfin, dans la mesure où il n'a perçu aucune allocation pour impotent, il ne peut pas non plus prétendre à une déduction forfaitaire annuelle correspondant au forfait impotence grave. | LIFD.25; LIPP.28; LIFD.33.al1.1.let.bis; LIPP.32.1.etc; Cst; Cst; Cst

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. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

E. 2

Seul est encore litigieux le point de savoir s'il y a lieu de déduire des revenus du recourant les frais de déplacement qu'il a déclarés durant les années fiscales 2018 à 2020.

E. 2.1

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 33 a LIFD et les art. 29 à 37 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP). 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 fédérale sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées du 13 décembre 2002 (LHand - RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais (art. 33 al. 1 let. h bis LIFD). L'art. 32 let. c LIPP a une teneur identique à celle de l'art. 33 al. 1 let. h bis LIFD. 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 la LHand (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 du 31 octobre 2023 consid. 5.1.1).

E. 2.2

L'AFC-CH a édicté la circulaire n° 11 sur la déductibilité des frais de maladie et 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).

E. 2.3

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, ch. 4.2). Les frais liés à un handicap comprennent en particulier les frais de transport et de véhicule. Les frais de transport pour se rendre chez le médecin, au lieu des thérapies, dans des structures de jour, etc. sont déductibles s'ils sont occasionnés par le handicap. Le montant déductible est plafonné au coût des transports publics ou d'un service de transport de personnes handicapées. Si l'usage de ce genre de transport n'est pas possible ou raisonnablement exigible de la part de la personne handicapée, seuls les frais d'utilisation d'un véhicule motorisé individuel (indemnité kilométrique) peuvent être portés en déduction. Les frais engendrés par d'autres déplacements (en particulier les déplacements récréatifs) ne sont en général pas déductibles au titre de frais liés à un handicap. Ils ouvrent exceptionnellement droit à une déduction si la personne établit de manière plausible qu'elle emprunterait exclusivement les transports publics si elle n'était pas handicapée mais que son handicap ne le lui permet pas. Dans ce cas, ces frais sont déductibles à concurrence du surcoût résultant de l'utilisation d'un véhicule individuel au lieu des transports publics (circulaire n° 11, ch. 4.3.6). À la place des frais qu'elles ont effectivement supportés, les personnes handicapées peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle variant selon leur situation. Les bénéficiaires d'une allocation pour impotence faible peuvent déduire CHF 2'500.-, ceux d'une allocation pour impotence moyenne CHF 5'000.- et ceux d'une allocation pour impotence grave CHF 7'500.- (circulaire n° 11, ch. 4.4). Le contribuable doit établir la preuve des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap dont il se prévaut pour lui-même ou une personne à sa charge au moyen de certificats médicaux, de factures, de justificatifs d'assurance, etc. La nature du handicap et les frais qu'il occasionne peuvent

être établis au moyen d'un questionnaire médical. Le contribuable qui prétend à la déduction de frais liés à un handicap peut faire remplir ce questionnaire par son médecin et le joindre à sa déclaration d'impôt (circulaire n° 11, ch. 6).

E. 2.4

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/436/2025 du 15 avril 2025 consid. 3.5 ; ATA/1367/2023 du 19 décembre 2023 consid. 6.1) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983, FF 1983 III p. 177).

E. 2.5

Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définies dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). Les exonérations, exemptions, restitutions ainsi que les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions appelant une interprétation restrictive des normes applicables (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.3 ; ATA/21/2024 du 9 janvier 2024 consid. 3.6). Le principe de légalité interdit donc d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 4).

E. 2.6

Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4 ; ATA/790/2023 du 18 juillet 2023 consid. 3.7).

E. 2.7

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/731/2023 du 4 juillet 2023 consid. 5.4).

E. 3

En l'espèce, le recourant fait valoir qu'il ne peut utiliser que son véhicule privé pour se déplacer en raison de son handicap et de ses difficultés à se mouvoir. Ces dernières datent de son accident en 1980, et non, comme le laissait entendre le TAPI, du 12 mai 2021 – date de l'attestation du Dr G_____ certifiant que « pour des raisons médicales, [il] ne peut se déplacer qu'en véhicule motorisé privé » et que « [l]'utilisation des transports en commun est impossible en raison d'une limitation du périmètre de marche à 100 mètres ». À titre liminaire, il convient de préciser que le fait que le recourant ne soit pas à même de faire usage des transports publics, en raison de son handicap, et ne puisse se déplacer qu'au moyen de son véhicule motorisé privé n'est pas contesté. Il importe en revanche de déterminer, pour chacun des frais de véhicule privé déclarés par le recourant, si celui-ci a été occasionné stricto sensu par son handicap.

E. 3.1

Selon l'intéressé, puisqu'il lui est impossible de se déplacer au-delà de 100 mètres sans un véhicule motorisé privé, ses déplacements au fitness doivent être pris en considération dans leur intégralité. Il a produit un certificat médical pour attester que ses trajets au fitness étaient étroitement liés à son handicap. Celui-ci, établi le 5 mai 2022, indique que la « pratique régulière d'exercices ciblés en fitness est indispensable ». Le TAPI ne peut être suivi lorsqu'il soutient que le fait que ledit certificat a été établi postérieurement aux périodes fiscales litigieuses ne suffit pas pour admettre l'existence d'un lien de cause à effet entre le handicap et ces frais durant les années fiscales 2018, 2019 et 2020. En effet, la chambre de céans constate, comme cela ressort des certificats médicaux produits, que le handicap du recourant ne date pas de 2022. Dès lors, on ne voit pas de raison in casu de retenir que la pratique régulière d'exercices ciblés en fitness n'était pas indispensable de 2018 à 2020 déjà, mais le serait devenue seulement en 2022. Ainsi, la déduction des frais de trajet au fitness supportés par le contribuable durant les années litigieuses doit être admise.

E. 3.2

Le recourant sollicite également la déduction des frais engendrés par d'autres déplacements, en l'occurrence ceux « nécessaires pour effectuer des tâches essentielles telles que se rendre à la poste, à la pharmacie, à la banque ». Force est de constater que l'intéressé – alors qu'il supporte le fardeau de la preuve des éléments diminuant sa taxation – n'a pas démontré que s'il n'avait pas été handicapé, il n'aurait pas utilisé un véhicule individuel pour ces autres déplacements, compte tenu de la proximité suffisante des transports publics. C'est pourtant dans cette hypothèse qu'une déduction aurait été admise à concurrence du surcoût résultant de l'utilisation d'un véhicule individuel au lieu des transports publics. Dans les circonstances présentes, il n'y a donc pas lieu de s'écarter du principe général selon lequel ces frais ne sont pas déductibles au titre de frais « liés à » un handicap.

E. 3.3

Enfin, dans la mesure où le recourant n'a perçu aucune allocation pour impotent durant les années litigieuses, il ne peut pas non plus prétendre à une déduction forfaitaire annuelle « correspondant au forfait impotence grave » – à hauteur de CHF 7'500.- – en lieu et place des frais qu'il a effectivement supportés. Il découle de ce qui précède que le recours sera partiellement admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouveau calcul des bordereaux ICC et IFD 2018 à 2020, conformément aux considérants qui précèdent. Il sera précisé en tant que de besoin que ledit renvoi ne donne aucune marge d'appréciation aux intimées, dans la mesure où il ne porte que sur les calculs à effectuer en exécution du présent arrêt et sur l'édition de nouveaux bordereaux.

E. 4

En application de l'art. 87 al. 1 LPA, les recourants, qui succombent dans une large mesure, seront condamnés solidairement au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 300.-. Au vu de l'admission partielle du recours, une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée aux recourants (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'État de Genève. * * * * *

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