

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3933/2014-ICCIFD

ATA/522/2017

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 9 mai 2017**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_**

représentés par Me Mathieu Simona, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
12 octobre 2015 (JTAPI/1192/2015)**

---

## EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'imposition, pour les années fiscales 2005 à 2009, des époux, Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux A\_\_\_\_\_), employés, respectivement par B\_\_\_\_\_ et par C\_\_\_\_\_SA, domiciliés à Genève.
- 2) Les époux A\_\_\_\_\_ ont deux filles, D\_\_\_\_\_, née en 1984 et E\_\_\_\_\_, née en 1995.
- 3) Mme A\_\_\_\_\_ est originaire du Pérou où vivent six de ses proches, soit sa mère, F\_\_\_\_\_, née en 1929, son père, G\_\_\_\_\_, né en 1928, sa sœur, H\_\_\_\_\_, née en 1950, sa tante, I\_\_\_\_\_, née en 1945, et ses deux nièces, J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_, nées respectivement en 1968 et 1969.

### Année fiscale 2005

- 4) Le 2 juillet 2006, les époux A\_\_\_\_\_ ont envoyé leur déclaration fiscale 2005 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE).

Ils faisaient valoir notamment les déductions suivantes :

- a. six charges de famille, pour leurs deux filles ainsi que pour la mère, la sœur et les deux nièces de la contribuable vivant au Pérou, produisant notamment une copie d'un « chèque à court terme » de CHF 25'760.- du 20 juin 2005 signé par des représentants de B\_\_\_\_\_, indiquant Mme F\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire ;
  - b. des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne pour CHF 4'778.- ;
  - c. des frais médicaux pour eux-mêmes et pour leurs deux filles, soit CHF 2'359.- pour le contribuable, CHF 10'985.- pour la contribuable et CHF 5'205.- pour les deux enfants, pour un montant total de CHF 18'549.-.
- 5) Le 20 novembre 2006, suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 31 octobre 2006, les contribuables ont exposé notamment que Mme F\_\_\_\_\_ et Mme H\_\_\_\_\_ souffraient de maladies invalidantes prouvées par certificats médicaux établis par un médecin genevois le 16 novembre 2006. Le chèque de CHF 25'760.- avait été remis à Mme F\_\_\_\_\_ afin de subvenir aux besoins de cette dernière, de Mme H\_\_\_\_\_ ainsi que des Mmes J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_. Plusieurs justificatifs des frais médicaux des contribuables et de leurs deux filles étaient annexés.
  - 6) Le 15 novembre 2010, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs bordereaux provisoires pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), ainsi que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005.

- 7) Le 30 septembre 2011, l'AFC-GE leur a notifié les bordereaux définitifs pour l'ICC et l'IFD 2005.

En particulier, les charges de famille pour les nièces n'étaient pas admises car elles ne pouvaient pas être considérées comme incapables de subvenir à leur besoins.

- 8) Par réclamation du 26 octobre 2011, complétée le 30 novembre 2011, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté lesdits bordereaux.

Mmes F\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_ et I\_\_\_\_\_ ainsi que M. G\_\_\_\_\_ étaient sans ressources et souffraient de maladies handicapantes, attestées par certificats médicaux. Quatre déductions forfaitaires de CHF 7'500.- chacune devaient être admises au titre des frais liés à leurs handicaps. Le chèque de CHF 25'750.- avait été remis pour l'entretien de ces personnes. Une déduction sociale sur la fortune devait être admise compte tenu de six charges de famille.

- 9) Par décisions du 19 novembre 2014, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

a. Le chèque produit ne constituait pas une preuve de versement de contributions d'entretien aux proches, de sorte que les frais liés aux handicaps ne pouvaient pas être admis.

b. La déduction pour les primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne n'était admise qu'à hauteur de 4'633.- en ICC et de CHF 4'500.- en IFD.

c. Les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 14'490.- en ICC et de CHF 7'953.- en IFD.

#### Année fiscale 2006

- 10) Le 30 août 2007, les époux A\_\_\_\_\_ ont envoyé leur déclaration fiscale 2006 à l'AFC-GE.

Ils faisaient valoir notamment les déductions suivantes :

a. six charges de famille, pour leurs deux filles ainsi que pour la mère, la sœur et les deux nièces de la contribuable vivant au Pérou, à qui un montant de CHF 30'924.- avait été versé.

b. des frais liés à un handicap s'élevant à CHF 15'000.-.

c. des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne pour CHF 4'768.-;

d. des frais médicaux pour eux-mêmes et pour leurs deux filles, soit CHF 3'456.- pour le contribuable, CHF 6'214.- pour la contribuable et CHF 5'711.- pour les deux enfants, pour un montant total de CHF 15'381.-.

- 11) Le 30 novembre 2007, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de lui fournir une attestation des autorités fiscales péruviennes, indiquant les éléments de revenus et de fortune des proches pour lesquels les charges de famille avaient été requises, ainsi que la justification des versements effectués en leur faveur en 2006.
- 12) Le 18 décembre 2007, les époux ont produit notamment deux nouveaux certificats médicaux établis par un médecin genevois le 16 novembre 2006, attestant des maladies handicapantes des Mmes F\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_, une copie d'un « chèque à court terme » de CHF 25'760.- du 28 juin 2006 signé par des représentants de B\_\_\_\_\_, indiquant Mme F\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire ainsi qu'un « ordre de virement pour le personnel » auprès de B\_\_\_\_\_ non signé, du 7 septembre 2006, indiquant que la contribuable avait ordonné qu'un montant de 4'100.- USD soit versé à Mme F\_\_\_\_\_.
- 13) Le 3 octobre 2011, l'AFC-GE a demandé notamment les justificatifs des frais médicaux à leur charge en 2006.
- 14) Le 28 octobre 2011, les époux ont envoyé à l'AFC-GE une liste dressée par leurs soins indiquant les frais médicaux à leur charge pour un total de CHF 15'381.95, soit CHF 3'304.45 pour le contribuable, CHF 4'818.41 pour la contribuable et CHF 7'259.09 pour leurs deux filles.
- 15) Le 15 novembre 2011, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs bordereaux pour l'ICC et l'IFD 2006.

Les charges de famille pour les nièces n'étaient pas admises car elles ne pouvaient pas être considérées comme incapables de subvenir à leur besoins. Un montant de CHF 24'400.- était déduit pour les autres charges de la famille. Les frais liés aux handicaps n'étaient pas déductibles. Les primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne étaient admis pour CHF 4'768.- en ICC, soit le montant indiqué par les contribuables dans leur déclaration fiscale, et les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 4'363.-, seul montant non couvert par l'assurance maladie des contribuables.

- 16) Par réclamation du 13 décembre 2011, complétée le 30 janvier 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté lesdits bordereaux.

Mmes F\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_ et I\_\_\_\_\_ ainsi que M. G\_\_\_\_\_ étaient sans ressources et souffraient de maladies handicapantes, attestées par certificats médicaux. Quatre déductions forfaitaires devaient être admises au titre de frais liés à leurs handicaps, ainsi que quatre charges de famille pour proches nécessaires. Le chèque de CHF 25'760.- avait été remis pour l'entretien de ces personnes. Une déduction sociale sur la fortune devait être admise compte tenu de six charges de famille. Les déductions pour les frais médicaux devaient être revues à la hausse compte tenu des justificatifs fournis.

- 17) Par décisions du 19 novembre 2014, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation concernant la déduction des primes d'assurance maladie et accidents, qui n'est plus litigieuse aujourd'hui.
- a. Le chèque produit ne constituait pas une preuve de versement de contributions d'entretien aux proches, de sorte que les frais liés aux handicaps et les charges de famille ne pouvaient pas être admis. La déduction sociale sur la fortune avait été ramenée à celle prévue pour un couple ayant deux enfants à charge.
  - b. La déduction pour les primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne était réduite à CHF 4'750.- en ICC et à CHF 4'700.- en IFD.
  - c. Compte tenu des justificatifs fournis, les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 4'315.- pour l'ICC.

Année fiscale 2007

- 18) Le 30 août 2008, les époux A\_\_\_\_\_ ont envoyé leur déclaration fiscale 2007 à l'AFC-GE.
- Ils faisaient valoir notamment :
- a. six charges de famille, pour leurs deux filles et pour la mère, la sœur et les deux nièces de la contribuable vivant au Pérou, produisant notamment une copie d'un « chèque à court terme » de CHF 27'980.- du 25 juin 2007, signé par des représentants de B\_\_\_\_\_ et indiquant Mme F\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire;
  - b. des frais liés à un handicap s'élevant à CHF 15'000.- ;
  - c. des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne pour CHF 4'746.- ;
  - d. des frais médicaux pour eux-mêmes et pour leurs deux filles, soit CHF 5'958.- pour le contribuable, CHF 5'889.- pour la contribuable et CHF 3'031.- pour les deux enfants, pour un montant total de CHF 14'878.-.
- 19) Le 3 octobre 2011, l'AFC-GE a demandé notamment les justificatifs des frais médicaux à leur charge en 2007.
- 20) Le 28 octobre 2011, les époux ont envoyé à l'AFC-GE une liste dressée par leurs soins, indiquant les frais médicaux à leur charge pour un total de CHF 14'846.36 soit CHF 3'812.21 pour le contribuable, CHF 5'248.51 pour la contribuable et CHF 5'785.65 pour leurs deux filles.
- 21) Le 15 novembre 2011, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs bordereaux pour l'ICC et l'IFD 2007.

Les charges de famille pour les nièces n'étaient pas admises car elles ne pouvaient pas être considérées comme incapables de subvenir à leur besoins. Les frais liés aux handicaps n'étaient pas déductibles et les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 6'504.-, seul montant non couvert par l'assurance-maladie des contribuables.

- 22) Par réclamation du 13 décembre 2011, complétée le 30 janvier 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté lesdits bordereaux en invoquant les mêmes arguments des années précédentes concernant les charges de famille, les déductions liées aux handicaps et les frais médicaux.
- 23) Par décisions du 19 novembre 2014, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation.
- a. Le chèque produit ne constituait pas une preuve de versement de contributions d'entretien aux proches, de sorte que les frais liés aux handicaps et les charges de famille ne pouvaient pas être admis. La déduction sociale sur la fortune avait été ramenée à celle prévue pour un couple ayant deux enfants à charge.
- b. La déduction pour les primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne était admise pour CHF 4'746.- en ICC et pour CHF 4'700.- en IFD.
- c. Compte tenu des justificatifs fournis, les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 6'068.- pour l'ICC.

Année fiscale 2008

- 24) Le 30 août 2009, les époux A\_\_\_\_\_ ont envoyé leur déclaration fiscale 2008 à l'AFC-GE.

Ils faisaient valoir notamment les déductions suivantes :

- a. six charges de famille, pour leurs deux filles et pour la mère, la sœur et les deux nièces de la contribuable vivant au Pérou, produisant notamment une copie d'un « chèque à court terme » de CHF 27'980.- du 27 août 2008, signé par des représentants de B\_\_\_\_\_ et indiquant Mme F\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire ;
- b. des frais liés à un handicap s'élevant à CHF 15'000.- ;
- c. des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne pour CHF 4'728.- ;
- d. des frais médicaux pour eux-mêmes et pour leurs deux filles, soit CHF 3'611.- pour le contribuable, CHF 8'097.- pour la contribuable et CHF 8'210.- pour les deux enfants pour un montant total de CHF 19'918.-.

- 25) Le 3 octobre 2011, l'AFC-GE a demandé notamment les justificatifs des frais médicaux à leur charge en 2008.
- 26) Le 28 octobre 2011, les époux ont envoyé à l'AFC-GE une liste dressée par leurs soins indiquant les frais médicaux à leur charge pour un total de CHF 18'248.65, soit CHF 5'215.30 pour le contribuable, CHF 7'487.60 pour la contribuable et CHF 5'509.75 pour leurs deux filles.
- 27) Le 15 novembre 2011, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs bordereaux pour l'ICC et l'IFD 2008.

Les charges de famille pour les nièces n'étaient pas admises pour les mêmes motifs indiqués précédemment. La charge de la famille pour leur fille D\_\_\_\_\_ n'était pas admise, celle-ci étant devenue majeure et n'étant pas apprentie ou étudiante au 31 décembre 2008.

Les frais liés aux handicaps n'étaient pas déductibles et les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 5'043.-, seul montant non couvert par l'assurance-maladie des contribuables.

- 28) Par réclamation du 13 décembre 2011, complétée le 30 janvier 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté lesdits bordereaux en invoquant les mêmes arguments que pour les années précédentes concernant les charges de famille, les déductions liées aux handicaps et les frais médicaux.
- 29) Par décisions du 19 novembre 2014, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation.
- a. Le chèque produit ne constituait pas une preuve de versement de contributions d'entretien aux proches, de sorte que les frais liés aux handicaps et les charges de famille ne pouvaient pas être admis.
- b. La déduction pour les primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne était réduite à CHF 3'950.- en ICC et à CHF 4'000.- en IFD.
- c. Compte tenu des justificatifs fournis, les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 6'836.- pour l'ICC.

#### Année fiscale 2009

- 30) Le 23 août 2010, les époux A\_\_\_\_\_ ont envoyé leur déclaration fiscale 2009 à l'AFC-GE.

Ils faisaient valoir notamment les déductions suivantes :

- a. six charges de famille, pour leurs deux filles et pour la mère, la sœur et les deux nièces de la contribuable vivant au Pérou, produisant notamment une copie

d'un « chèque à court terme » de CHF 27'980.- du 25 juin 2009, signé par des représentants de B\_\_\_\_\_ et indiquant Mme F\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire ;

- b. des frais liés à un handicap s'élevant à CHF 15'000.- ;
- c. des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne pour CHF 4'507.- ;
- d. des frais médicaux pour eux-mêmes et pour leurs deux filles, soit CHF 9'509.- pour le contribuable, CHF 5'482.- pour la contribuable et CHF 4'428.- pour les deux enfants, pour un montant total de CHF 19'419.-.

31) a. Par demande du 3 décembre 2010 et rappel du 14 janvier 2011, l'AFG-GE a sollicité des contribuables le relevé fiscal détaillé de leurs avoirs déposés chez B\_\_\_\_\_.

b. Le 3 octobre 2011, l'AFC-GE a demandé notamment les justificatifs des frais médicaux à leur charge en 2009.

c. Les contribuables n'ont pas donné suite à ces demandes.

32) Le 15 novembre 2011, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs bordereaux pour l'ICC et l'IFD 2009.

Les charges de famille pour les nièces et pour D\_\_\_\_\_ n'étaient pas admises pour les mêmes motifs qu'exposé précédemment. Les frais liés aux handicaps n'étaient pas déductibles et les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence de CHF 8'759.-, seul montant non couvert par l'assurance-maladie des contribuables.

33) Par réclamation du 13 décembre 2011, complétée le 30 janvier 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté lesdits bordereaux, reprenant les termes de leur réclamation pour l'année 2008.

34) Par décisions du 19 novembre 2014, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation.

a. Le chèque produit ne constituait pas une preuve de versement de contributions d'entretien aux proches, de sorte que les frais liés aux handicaps et les charges de famille ne pouvaient pas être admis.

b. La déduction pour les primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne était réduite à CHF 4'200.- en ICC et à CHF 4'000.- en IFD.

c. Compte tenu des justificatifs fournis, les frais médicaux étaient admis à concurrence de CHF 6'147.- pour l'ICC.



Procédure initiée par l'AFC-GE

- 35) Le 16 décembre 2013, l'AFC-GE a ouvert, à l'encontre des époux A\_\_\_\_\_, une procédure en tentative de soustraction d'impôts pour les années fiscales 2002 à 2012.

Les époux A\_\_\_\_\_ se prévalaient de nombreuses déductions de manière induue et les chèques « pourraient être de nature douteuse ». Ils devaient fournir les preuves bancaires de la sortie des fonds de leurs propres comptes et de la réception des sommes par les bénéficiaires. Les faits seraient dénoncés au Ministère public.

- 36) Le 8 décembre 2014, l'AFC-GE a notifié aux contribuables des bordereaux d'amende pour tentative de soustraction de l'ICC et de l'IFD de 2002 à 2012, au motif que, par l'entremise de faux chèques, ils avaient tenté, intentionnellement et durant de nombreuses années, d'obtenir une imposition privilégiée en déduisant des charges indues.

- 37) Ces bordereaux d'amendes ont fait l'objet d'un recours séparé, enregistré sous le numéro de cause A/2776/2015, dont l'instruction a été suspendue le 3 octobre 2016 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) dans l'attente de l'issue de la procédure pénale (P/1\_\_\_\_\_), portant notamment sur la réalité des versements effectués par les contribuables aux membres de leurs famille au Pérou.

- 38) Par acte posté le 19 décembre 2014, les époux A\_\_\_\_\_ ont recouru contre les dix décisions sur réclamation du 19 novembre 2014 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) concluant à leur annulation.

Ils avaient pourvu à l'entretien des Mmes F\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_ et I\_\_\_\_\_ et de M. G\_\_\_\_\_ durant toutes les années litigieuses. Les handicaps de ces personnes étaient attestés par certificats médicaux. Ils avaient versé CHF 25'760.- en 2005 et 2006 ainsi que CHF 27'980 en 2007, 2008 et 2009, montants qui avaient été remis à la fin de chaque année, de main en main, à Mme F\_\_\_\_\_, laquelle les partageait ensuite à parts égales avec les autres bénéficiaires. Chaque année, Mme F\_\_\_\_\_ avait signé un reçu attestant de la réception de ces sommes.

Le 17 novembre 2006, Mme F\_\_\_\_\_ avait également signé une déclaration devant les autorités consulaires du Pérou à Genève, confirmant qu'elle-même et sa fille étaient totalement dépendantes du soutien financier des recourants. Le 4 janvier 2012, M. G\_\_\_\_\_ avait signé une déclaration similaire devant un notaire à Lima, celle-ci attestant également qu'aucun système d'assistance sociale n'existait au Pérou. Le 10 janvier 2012, Mme I\_\_\_\_\_ avait fait de même à L\_\_\_\_\_ (Pérou).

Les montants versés à Mme F\_\_\_\_\_ avaient été prélevés par les époux A\_\_\_\_\_, en plusieurs fois tout au long de l'année, sur leurs comptes courants. Ils mettaient « l'argent dans une enveloppe spéciale destinée à être acheminée au Pérou en fin d'année ». Cette enveloppe était remise en mains propres à Mme F\_\_\_\_\_, soit directement par les contribuables, soit par leurs amis proches. Ces derniers ignoraient le contenu de l'enveloppe et avaient pour instruction de la remettre en main propre à la mère de la contribuable ; il s'agissait du seul moyen sûr et efficace pour faire parvenir de l'argent aux membres de leur famille.

Les chèques bancaires constituaient un moyen de paiement pratiquement inconnu et peu sûr au Pérou. Les chèques annexés à leurs déclarations d'impôts avaient été produits uniquement pour « informer » les autorités fiscales des montants du soutien financier fourni aux proches. Ils n'avaient jamais affirmé que lesdits chèques avaient été réellement encaissés.

Ils demandaient par conséquent les déductions suivantes:

- a. pour les années 2005 à 2008, CHF 40'524.- du revenu en ICC, CHF 260'000.- de la fortune et CHF 36'600 du revenu en IFD ; pour l'année 2009, CHF 42'908.- du revenu en ICC, CHF 274'000.- de la fortune et CHF 36'600.- du revenu en IFD ;
- b. des frais liés aux handicaps de leurs proches;
- c. pour les primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne, la déduction accordée à un couple ayant six charges de famille;
- d. s'agissant des frais médicaux, les déductions devaient correspondre aux frais effectifs, soit CHF 15'381.- pour 2006, CHF 13'435.- pour 2007, CHF 19'918.- pour 2008 et CHF 19'419.- pour 2009.

39) Le 26 janvier 2015, les recourants ont versé au dossier les copies de nombreuses factures relatives à leurs frais médicaux. Ils s'élevaient à CHF 13'002.- en 2006, CHF 11'957.- en 2007, CHF 17'825.- en 2008 et CHF 15'428.- en 2009.

40) Le 29 avril 2015, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours en relation avec les frais médicaux, et à son rejet pour le surplus.

- a. S'agissant des charges de famille pour les proches domiciliés au Pérou, les recourants prétendaient avoir remis de la main à la main l'argent à ces personnes, alors qu'initialement ils avaient soutenu avoir versé ces sommes par chèques. Il avait été constaté plus tard que ces derniers avaient été falsifiés. Les recourants n'avaient pas apporté la preuve de l'incapacité objective des personnes prétendument assistées, ni de la réalité de la prise en charge de l'aide financière alléguée.

b. Les frais liés aux handicaps et les déductions pour les primes d'assurance-vie et les intérêts d'épargne étaient liés aux charges de famille et ne pouvaient par conséquent pas être admises.

c. Les frais médicaux étaient pris en charge à hauteur de CHF 7'005.07 pour 2006, CHF 9'436.40 pour 2007, CHF 11'523.35 pour 2008 et CHF 10'232.10 pour 2009.

- 41) Par réplique du 1<sup>er</sup> juin 2015, les recourants ont affirmé avoir démontré l'indigence des proches en produisant les certificats médicaux et leurs déclarations sous serment. S'agissant de la réalité de la prise en charge financière, ils avaient produit des reçus signés par la mère de la contribuable et les justificatifs annuels des retraits en espèce opérés sur leurs comptes.

Concernant les frais liés aux handicaps, l'invalidité de leurs proches avait été dûment établie. Ces derniers ne recevaient aucune allocation pour impotence, laquelle n'existait pas au Pérou, mais ils en auraient bénéficié s'ils étaient domiciliés en Suisse. Ils n'avaient d'ailleurs pas les moyens de cotiser à l'assurance-maladie et accidents.

- 42) Par duplique du 1<sup>er</sup> juillet 2015, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

- 43) Par jugement du 12 octobre 2015, le TAPI a admis partiellement le recours concernant les frais médicaux et l'a rejeté pour le surplus.

Concernant les charges de famille pour proches nécessiteux, les recourants n'avaient pas pu démontrer que l'argent avait été effectivement versé à ces personnes. Les déclarations des intéressés, même authentifiées, ne pouvaient pas être admises comme preuve de la réalité des versements allégués. Les chèques produits n'étaient pas suffisants pour prouver leur prise en charge effective, car jamais remis ni encaissés par les bénéficiaires.

Dans leur déclarations fiscales, les recourants avaient indiqué, comme proches nécessiteux, Mmes F\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_ et Mmes J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_. alors que dans les réclamations ils ne prétendaient plus aux déductions pour charges concernant leurs nièces mais à celles pour M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_. Ces incohérences portaient à confusion, ce qui empêchait de déterminer les bénéficiaires finaux et les charges de famille réelles.

Les recourants n'ayant pas démontré que leurs proches constituaient des charges de famille, ils ne pouvaient pas prétendre à la déduction des frais liés à leurs handicaps respectifs. D'ailleurs, en admettant que ces personnes ne percevaient aucune allocation pour impotent dans leur pays, les recourants n'avaient pas démontré quels étaient les frais effectifs liés auxdits handicaps.

Concernant les déductions supplémentaires pour les primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne, les recourants ne pouvaient pas s'en prévaloir, leurs proches ne constituant pas des charges de famille.

La déduction des frais médicaux n'était admise qu'à hauteur de CHF 7'005.07.- pour 2006, CHF 9'436.40 pour 2007, CHF 11'523.35 pour 2008 et CHF 10'232.10 pour 2009. Les autres justificatifs fournis par les recourants ne pouvaient pas être admis, les recourants n'ayant pas indiqué ni distingué les frais non remboursés par leurs assurances. Ils n'avaient fourni aucune attestation de fin d'année de leur assurance-maladie mentionnant les frais non remboursés.

44) Par acte posté le 12 novembre 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation ainsi qu'au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour qu'elle admette les déductions pour charges de famille, frais de handicaps, primes d'assurance et intérêts d'épargne ainsi que pour frais médicaux. Ils ont conclu subsidiairement à l'audition de témoins.

a. Concernant les charges de famille, Mme F\_\_\_\_\_ avait signé chaque année des reçus qui démontraient que l'argent lui avait été remis, et les recourants avaient produit les justificatifs annuels des retraits en espèces opérés sur leurs comptes. Des déclarations écrites et légalisées avaient également été déposées devant notaire, confirmant que ces personnes étaient totalement dépendantes de l'aide financière apportée.

b. Pour les frais liés aux handicaps, ils avaient droit à la différence des montants versés par rapport aux charges de famille finalement déduites.

c. En relation avec leurs primes d'assurances et les intérêts d'épargne correspondants, ils avaient droit aux déductions pour couple marié avec six charges de famille pour les années 2005 à 2007 et cinq charges de famille pour les années 2008 à 2009.

d. Concernant les frais médicaux, ils avaient payé directement les frais en question, sans en demander le remboursement à leur assurance-maladie. Une attestation de ladite assurance mentionnant les frais non remboursés aurait été inutile. Ils avaient apporté la preuve de leurs dépenses en produisant une copie des factures en question et les déductions devaient leur être accordées.

45) Le 18 novembre 2015, le TAPI a transmis son dossier et indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.

46) Dans sa réponse du 14 décembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'exigence accrue de preuve en présence d'un complexe de faits internationaux n'avait pas été remplie, les recourants n'ayant pas prouvé avoir réellement eu à leur charge des proches nécessiteux domiciliés au Pérou.

Les recourants avaient également failli, concernant les frais médicaux invoqués, à apporter la preuve de leurs dépenses effectives ainsi que de leur absence de prise en charge par l'assurance-maladie. Ils n'avaient pas produit d'autres justificatifs pour prouver la nature des soins prodigués et des frais engagés, ni fourni d'explications supplémentaires à leur propos.

L'AFC-GE reprenait au surplus les arguments développés dans ses précédentes écritures.

47) Les 22 juin et 20 juillet 2016, des audiences d'enquêtes et de comparution personnelle des parties ont eu lieu.

a. M. M\_\_\_\_\_, entendu en qualité de témoin, a déclaré qu'il lui était arrivé trois ou quatre fois de transporter des petits paquets et/ou des cadeaux de la part des époux A\_\_\_\_\_ à destination de la mère de la contribuable, sans avoir vu leur contenu. Il avait transporté, à au moins une reprise, une enveloppe de format C4. Il ne pouvait pas dire si elle contenait de l'argent.

b. M. N\_\_\_\_\_, entendu en qualité de témoin, a déclaré avoir transporté plusieurs fois au Pérou, pour le compte de Mme A\_\_\_\_\_, une enveloppe de type C4 contenant de l'argent, sans en connaître la somme exacte.

c. Les recourants ont allégué que les coupures qu'ils faisaient parvenir à la mère de Mme A\_\_\_\_\_ étaient en francs suisses. Ils n'avaient pas utilisé les services d'une société de transfert d'argent en raison des dangers liés au quartier dans lequel vivait Mme F\_\_\_\_\_. Cette dernière changeait de petites sommes pour elle et distribuait ensuite l'argent en francs suisses aux autres membres de la famille lors des fêtes de fin d'année.

48) Le 30 août 2016, l'AFC-GE s'est déterminée.

Les témoins n'avaient pas pu certifier que les enveloppes contenaient effectivement des billets de banque car ils n'avaient pas vu leur contenu. Il était par conséquent impossible d'établir la véracité des affirmations des recourants.

Elle concluait également à la reformatio in pejus des taxations des contribuables car, lors de l'audience devant le Ministère public du 15 mars 2016, il avait été découvert un nouveau compte O\_\_\_\_\_ au nom de M. A\_\_\_\_\_, lequel n'avait pas été pris en compte lors des déclarations fiscales 2005 à 2009.

49) Le 2 septembre 2016, les époux A\_\_\_\_\_ ont persisté dans les termes et conclusions de leur recours.

50) Sur quoi la cause a été gardée à juger.

### EN DROIT

- 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).
- 2) Dans ses observations finales du 30 août 2016, l'AFC-GE a conclu à ce que la chambre de céans prenne en considération un nouvel élément de fait relatif à la situation patrimoniale des recourants, et l'instruise ; plus particulièrement, un nouveau compte O\_\_\_\_\_ au nom de M. A\_\_\_\_\_, qui aurait été découvert lors de l'audience devant le Ministère public du 15 mars 2016.
  - a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.
  - b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016 ; ATA/459/2016 du 31 mai 2016). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/907/2016 précité ; ATA/376/2016 du 3 mai 2016 et les références citées).
  - c. Le droit genevois n'admet pas le recours joint, les parties intimées qui n'ont elles-mêmes pas recouru dans les délais devant se borner à conclure au rejet du recours. Il n'y a d'exception à ce principe que si l'autorité de recours peut réformer la décision au détriment du recourant (reformatio in pejus). Dans un tel cas, les

parties intimées peuvent, en respectant strictement le cadre de l'objet du litige, prendre des conclusions tendant à la modification de la décision attaquée en défaveur du recourant sans avoir à déposer un recours indépendant. Le résultat sur le plan procédural, est alors similaire au dépôt d'un recours joint. Mais ces conclusions n'ont qu'un caractère accessoire et tombent si le recours est retiré ou déclaré irrecevable. Les parties intimées peuvent en outre faire valoir de nouveaux faits et proposer d'autres moyens de preuve, qui sont pris en considération s'ils sont décisifs (Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 610-611).

d. Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013). Toutefois, la reformatio in pejus, comme la reformatio in melius, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (Benoît BOVAY, op. cit., p. 610-611).

e. En matière fiscale, la chambre administrative détient certes le même pouvoir de cognition que le TAPI et peut à nouveau examiner les éléments imposables (art. 54 LPFisc). Toutefois, appliquant également au domaine fiscal sa jurisprudence constante, la chambre administrative, dès lors que la cause a déjà été soumise à une juridiction de première instance, n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables, et en définitive de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/1261/2015 du 24 novembre 2015, non remis en cause sur ce point par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 2.2.3 ; ATA/558/2012 du 21 août 2012 et jurisprudences citées).

f. Dans sa jurisprudence, la chambre de céans a déclaré irrecevable la conclusion de l'AFC-GE qui avait recouru contre un jugement du TAPI, lequel n'avait pas examiné un élément nouveau bien qu'elle le lui eût signalé (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013, non remis en cause sur ce point par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 vu l'absence de recours de la part de l'AFC-GE). Dans cette affaire, la chambre administrative a considéré que le grief de l'AFC-GE concernait une prétention juridique qui n'avait pas été examinée par le TAPI. Elle ne faisait pas partie du contenu matériel du jugement du TAPI contesté devant elle. Il s'agissait au contraire d'une nouvelle question qui

visait à qualifier la nouvelle somme de gain occasionnel découverte et à étendre l'imposition du contribuable. L'admission d'un tel grief à ce stade de la procédure entraînerait une taxation supplémentaire sur un nouveau point, ce que n'autorisait pas l'art. 54 LPFisc. Une telle solution priverait le contribuable de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre d'exercer sa fonction de contrôle (ATA/18/2013 précité).

g. En l'occurrence, le nouvel élément découvert postérieurement au jugement du TAPI concerne les années fiscales 2005 à 2009 faisant l'objet des bordereaux d'impôts notifiés au recourants.

Toutefois, force est de constater que d'une part, l'AFC-GE n'est pas partie recourante par-devant la chambre de céans et que d'autre part, la prétention juridique découlant de ce nouvel élément sort du cadre strict de l'objet du litige.

En effet, les recourants ont limité l'objet du litige aux questions de savoir si c'est conformément au droit que le TAPI a refusé de tenir compte des déductions en lien avec des charges de famille, des frais pour handicap, des primes d'assurances et intérêts d'épargne ainsi que des frais médicaux.

L'art. 54 LPFisc n'y change rien, dans la mesure où, comme il a été expliqué ci-dessus, la reformatio in pejus doit respecter le cadre strict de l'objet du litige, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce si l'on devait prendre en considération cet élément nouveau.

De plus, l'admission de la conclusion de l'AFC-GE à ce stade de la procédure entraînerait une taxation supplémentaire sur un nouveau point. Une telle solution priverait le recourant de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre administrative d'exercer sa fonction de contrôle.

En conséquence, la conclusion de l'AFC-GE prise en lien avec le nouvel élément découvert sera déclarée irrecevable.

3) Le litige porte notamment sur la question de savoir si les recourants peuvent être mis au bénéfice de quatre déductions pour charges de famille en relation avec des proches nécessiteux vivant au Pérou pour les périodes fiscales 2005 à 2009.

a. L'IFD est soumis à la LIFD, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (ATA/426/2014 du 12 juin 2014 et les références citées).

b. S'agissant de l'ICC, le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I à V). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et les impôts relatifs aux périodes



fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concernant les périodes fiscales 2005 à 2009, la LIFD, ainsi que la loi 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 du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), telles qu'en vigueur au moment des faits, sont applicables.

- 4) a. Aux termes de l'art. 213 al. 1 LIFD (dans sa teneur en vigueur pour les périodes fiscales 2005 à 2009, selon l'art. 7 de l'ordonnance du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct - OPFr - RS 642.119.2), sont déduits du revenu net CHF 6'100.- (CHF 5'600.- pour l'année fiscale 2005) pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction.

Cette disposition permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable, qui par obligation juridique ou par devoir moral, entretient un proche (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2010 du 2 novembre 2011 consid. 2.1).

L'incapacité de subvenir seul à ses besoins est toutefois une condition impérative de la déduction. Une personne est dans le besoin lorsque, pour des motifs objectifs, elle n'est durablement pas en mesure de subvenir seule à son entretien et dépend dès lors de l'aide de tiers. La personne soutenue ne peut subvenir elle-même à ses besoins car elle est dans l'incapacité d'exercer une activité lucrative lorsque, indépendamment de sa volonté, il lui est impossible, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une telle activité et qu'une situation d'indigence en résulte. Pour évaluer ses revenus, il faut tenir compte de toutes les ressources dont elle dispose. L'incapacité de subvenir seul à ses besoins s'évalue selon des critères objectifs et non d'après les besoins subjectifs du bénéficiaire de prestations (ATA/217/2016 du 8 mars 2016 consid. 5 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. art. 213 n. 33 - 35).

- b. En droit cantonal, l'impôt total de base dû sur la totalité du revenu est égal à la somme de l'impôt dû sur chaque franc de ce revenu, après les déductions autorisées, moins le rabais d'impôt (art. 10 al. 1 aLIPP-V). Le rabais d'impôt se calcule par l'application de barèmes à des montants déterminés (art. 14 al. 1 aLIPP-V). En ce qui concerne les charges de famille, les montants déterminants sont fixés à l'art. 14 aLIPP-V.

---

L'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V, applicable pour les périodes fiscales 2005 à 2009, prévoit que constituent des charges de famille les ascendants et descendants, frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins et dont la fortune ne dépasse pas CHF 50'000.- ou un revenu annuel de CHF 10'200.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge).

- 5) a. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). À la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD).
- b. Des règles similaires figurent dans la LPFisc, pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016).
- 6) a. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 et les références citées). La jurisprudence rendue en application de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD précise qu'il appartient donc au contribuable d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et de prouver le soutien apporté. Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées à l'étranger est soumise à des conditions particulièrement strictes (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 2.1 et les références citées; ATA/345/2014 du 13 mai 2014). Les autorités fiscales peuvent en particulier réclamer une preuve tangible que les versements en question sont bien parvenus aux destinataires nécessaires. Lorsqu'aucune preuve postale ou bancaire ne peut être présentée, le contribuable doit présenter un accusé de réception du destinataire et prouver dans une forme appropriée, par le biais par exemple d'une attestation d'une autorité, que le bénéficiaire a bien reçu le montant de l'aide provenant de Suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_421/2010 précité et 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.4 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 213 n. 45).

b. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD sont normalement également applicables en droit cantonal de même teneur (ATA/362/2014 du 20 mai 2014 et les références citées).

Une déclaration sous serment, même authentifiée et traduite, ne prouve pas la réalité des versements opérés si les recourants allèguent avoir remis de la main à la main les sommes aux bénéficiaires mais qu'aucun document que ce soit, un reçu, un avis de transfert ou une attestation de change n'établit la réalité de ces versements (ATA/516/2009 du 13 octobre 2009).

En l'espèce, Mme F\_\_\_\_\_ apparaît comme destinataire des versements, qui auraient été effectués entre 2005 à 2009, sur les reçus signés par elle-même. Il n'existe pas d'autres justificatifs pouvant démontrer qu'elle a bel et bien reçu cet argent. Les reçus en question ne peuvent être considérés comme des preuves suffisantes, puisqu'il est notamment impossible de déterminer avec certitude la date de leur établissement. En l'absence d'un avis de transfert, d'une quelconque attestation de change ou de tout autre document pouvant démontrer la réalité des versements, force est de constater que les époux A\_\_\_\_\_ n'ont pas prouvé que de l'argent aurait été versé à leurs proches au Pérou. Sans se prononcer sur la situation difficile des proches des contribuables, il est impossible d'établir qu'ils ont effectivement reçu de l'argent, ni, cas échéant, quel montant. Même les témoins ont déclaré ne pas pouvoir certifier que les enveloppes amenées par leurs soins au Pérou contenaient incontestablement de l'argent, ou ne savaient pas quel montant ils convoaient.

Il sied également de relever que les recourants ont dans un premier temps utilisé de faux chèques, en trompant intentionnellement l'administration, afin de pouvoir bénéficier des déductions fiscales litigieuses.

En conséquence, au vu de l'exigence accrue de preuve s'agissant d'un complexe de faits internationaux, il sera retenu que les recourants n'ont pas démontré avoir à charge des proches nécessaires au sens des dispositions légales susmentionnées. Les déductions correspondantes ne peuvent donc être retenues. Le jugement du TAPI sera confirmé sur ce point.

7) Les recourants revendiquent ensuite des déductions forfaitaires liées aux handicaps de leurs proches ainsi qu'une augmentation de la déduction pour les primes d'assurance sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne. Ils font enfin valoir des déductions pour les frais médicaux de la famille.

a. Selon l'art. 33 al. 1 let g LIFD et 2 let. d ch. 2 aLIPP-V, est accordée aux contribuables vivant en ménage commun, une déduction (de CHF 3'000.- en ICC et de CHF 2'300.- en IFD) pour ses primes d'assurance sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne. En ICC, cette déduction est augmentée de

CHF 750.- pour chaque charge de famille au sens de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V. En IFD, elle est augmentée de CHF 500.- pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable fait falloir une charge de famille prévue à l'art. 35 al. 1 let. a ou b LIFD.

b. Selon l'art. 33 al. 1 let. h LIFD, sont déduits du revenu, à titre de déductions générales, les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions liées aux frais d'acquisition du revenu.

La formulation de cet article sous-entend un lien de causalité directe entre les frais en question et le rétablissement de l'état de santé suite à une maladie. Ainsi, le contribuable qui veut déduire des frais médicaux doit établir que ceux-ci sont « provoqués par la maladie », ce qui doit être démontré par le biais d'une ordonnance médicale. Le critère de l'ordonnance médicale est 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. Il n'est pas toujours aisé d'établir si des mesures sont nécessaires d'un point de vue médical, et il est dès lors tout à fait logique de laisser le soin en particulier aux médecins de décider lorsqu'un traitement est nécessaire, voir indispensable, pour éviter une péjoration de l'état de santé (arrêts du Tribunal fédéral 2A.390/2006 du 28 novembre 2011 consid. 6 et 2C\_103/2009 du 10 juillet 2009).

Au surplus, de manière générale, il faut considérer que les traitements non remboursés par les caisses-maladie ne sont pas nécessaires du point de vue médical (arrêt du Tribunal fédéral 2A.390/2006 précité).

Par ailleurs, dans la systématique de la loi, les frais médicaux font partie des déductions générales. Ces déductions, appelées aussi anorganiques ou économique-sociales, incluent des dépenses qui relèvent généralement de l'utilisation du revenu, en principe non déductibles, et dont la déduction est autorisée par le législateur pour des motifs de politique sociale, voire pour la poursuite d'objectifs extra-fiscaux. De ce fait, elles doivent être interprétées restrictivement (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_103/2009 précité et 2C\_588/2011 du 16 décembre 2011).

c. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a édicté une circulaire n. 11 du 31 août 2005 (ci-après : la circulaire) sur la déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap.

D'après la jurisprudence, 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 (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; 140 V 343 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_522/2012 du 28 décembre 2012 consid. 2.3 ; 9C\_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 ; ATA/54/2016 du 19 janvier 2016).

Selon la circulaire, les frais de certaines thérapies sont déductibles à condition qu'elles aient été prescrites par un médecin et pratiquées par des personnes diplômées. Les dépenses excédant le coût des mesures usuelles et nécessaires, les dépenses de mesures préventives ainsi que celles engagées à des fins d'expérience personnelle, d'autoréalisation ou de développement de la personnalité sont par contre considérées comme des frais d'entretien courant (circulaire, ch. 3.1).

d. Selon l'art. 33 al. 1 let. h bis 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;

La déduction n'est possible que pour les frais effectifs et à charge du contribuable, soit non assumé par les assurances privées ou sociales (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad. art. 33 n. 88).

e. En ICC, sont également déduits du revenu « les frais provoqués par la maladie, les accidents ou l'invalidité du contribuable ou d'une personne à sa charge, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 1 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 2 à 8 de la présente loi » (art. 4 al. 2 aLIPP-V).

f. En l'espèce, les recourants n'ont pas démontré avoir supporté les frais de leurs proches, lesquels ne constituent pas pour eux, comme détaillé précédemment, des charges de famille. Ils n'ont également pas prouvé quels étaient les frais effectifs liés à leurs handicaps.

Ces motifs suffisent pour qu'aucune déduction ne leur soit allouée à titre de frais liés aux handicaps de leurs proches. Les recourants ne peuvent également pas se prévaloir de déductions supplémentaires pour les primes d'assurance sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne, leurs proches ne pouvant pas être

considérés comme des charges de famille au sens des dispositions fiscales pertinentes.

g. Concernant les frais médicaux de la famille, les contribuables n'ont pas produit d'ordonnances médicales ou d'autres éléments prouvant que les frais médicaux supplémentaires dont ils se prévalent ont été provoqués par la maladie. Le fait que les recourants ont payé ces frais directement, sans en demander le remboursement à leur assurance-maladie, n'y change rien. Conformément aux règles précitées sur le fardeau de la preuve, les recourants ont failli à l'obligation leur incombant de prouver que les soins, dont ils invoquent la déduction, servaient à maintenir leur état de santé, et n'étaient pas seulement destinés à accroître leur bien-être. Il est en effet impossible, même à l'appui des factures produites, de savoir la nature précise des traitements prodigués. Les déductions supplémentaires demandées par les recourants en lien avec les frais médicaux de la famille ne peuvent par conséquent pas être admises.

En conséquence, les griefs seront écartés sur ces trois points également.

- 8) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 12 novembre 2015 par Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2015 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Mathieu Simona, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :