

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2776/2015-ICCIFD

ATA/1001/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 25 septembre 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame 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  
29 janvier 2018 (JTAPI/108/2018)**

---

## EN FAIT

- 1)
  - a. Le litige concerne l'imposition, pour les années fiscales 2002 à 2004 et 2010 à 2012, de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux A\_\_\_\_\_), employés durant les périodes litigieuses respectivement par la banque B\_\_\_\_\_ & Cie et par C\_\_\_\_\_ SA, et domiciliés à Genève.
  - b. D'autres questions, non litigieuses en l'espèce, liées à l'imposition des années fiscales 2002 à 2004 des époux A\_\_\_\_\_, ont fait l'objet d'un recours séparé qui a donné lieu à un arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) du 6 décembre 2011 (ATA/745/2011) et à un arrêt du Tribunal fédéral du 25 juillet 2012 (2C\_111/2012).
  - c. L'imposition des années fiscales 2005 à 2009 des époux A\_\_\_\_\_ a fait l'objet d'un recours séparé, lequel portait sur des questions similaires à la présente procédure, et a donné lieu à un arrêt du 9 mai 2017 de la chambre administrative (ATA/522/2017) et un arrêt du 23 février 2018 du Tribunal fédéral (2C\_582/2017).
  - d. Le litige ayant trait aux amendes pour tentative de soustraction d'impôts pour les années fiscales 2002 à 2012 fait quant à lui l'objet d'une procédure séparée, enregistrée sous le numéro de cause A/4589/2015, laquelle a été suspendue par décision du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) du 29 janvier 2018 (DITAI/61/2018).
- 2) Les époux A\_\_\_\_\_ ont deux filles, D\_\_\_\_\_, née en 1984, et E\_\_\_\_\_, née en 1995.
- 3) Mme A\_\_\_\_\_ est originaire du Pérou. Six de ses proches vivent dans ce pays, soit sa mère, Madame F\_\_\_\_\_, née en 1929, son père, Monsieur G\_\_\_\_\_, né en 1928, sa sœur, Madame H\_\_\_\_\_, née en 1950, sa tante, Madame I\_\_\_\_\_, née en 1945, et ses deux nièces, Mesdames J\_\_\_\_\_, nées respectivement en 1968 et 1969.
- 4) Dans leurs déclarations fiscales pour les années 2002 à 2004 et 2010, les époux A\_\_\_\_\_ ont fait valoir des déductions pour six charges de famille, soit pour leurs deux filles ainsi que pour quatre proches de Mme A\_\_\_\_\_, à savoir Mmes F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_ et Mmes J\_\_\_\_\_.  
  
Dans leurs déclarations fiscales pour les années 2011 et 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont fait valoir des déductions pour six charges de famille, soit pour leurs deux filles ainsi que pour quatre proches de Mme A\_\_\_\_\_, à savoir Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_, M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_.

Afin de prouver les versements des contributions d'entretien aux proches de Mme A\_\_\_\_\_, ils ont produit, pour chacune des années précitées, un « chèque à court terme » (ci-après : le chèque), signé par des représentants de B\_\_\_\_\_ & Cie, désignant Mme F\_\_\_\_\_ comme bénéficiaire, pour des montants annuels de CHF 26'400.- pour les années 2002 à 2004 et de CHF 36'210.- pour les années 2010 à 2012. La signature apposée sur ces chèques ainsi que leur numéro étaient identiques, seule la date y figurant étant différente.

Par ailleurs, les époux A\_\_\_\_\_ ont encore fait valoir les déductions suivantes :

- des frais liés aux handicaps de Mme F\_\_\_\_\_ et Mme H\_\_\_\_\_ pour un montant total annuel de CHF 15'000.- en 2002, 2003, 2004 et 2010. Étaient joints des certificats médicaux établis par un médecin genevois le 16 novembre 2006, attestant que ces personnes souffraient de maladies invalidantes, les rendant inaptes à toute activité professionnelle, nécessitant « une assistance, des soins et un traitement constant » ;

- des frais liés aux handicaps de Mme F\_\_\_\_\_, de Mme H\_\_\_\_\_, de M. G\_\_\_\_\_ et de Mme I\_\_\_\_\_ pour un montant total annuel de CHF 30'000.- en 2011 et en 2012. Étaient joints différents certificats médicaux attestant de l'état de santé des précités ;

- des frais médicaux pour eux-mêmes et pour leurs deux filles pour un total de CHF 13'084.- en 2002, de CHF 19'369.- en 2003, de CHF 19'484.- en 2004, de CHF 19'964.- en 2010, de CHF 14'078.- en 2011 et de CHF 13'954.- en 2012 ;

- des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne s'élevant à CHF 4'738.- en 2002, à CHF 5'027.- en 2003, à CHF 5'255.- en 2004, à CHF 4'507.- en 2010, à CHF 4'517.- en 2011 et à CHF 4'500.- en 2012.

5) En date du 16 décembre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ouvert à l'encontre des époux A\_\_\_\_\_ une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les années fiscales 2002 à 2012.

Ils se prévalaient de nombreuses déductions de manière indue et les chèques « pourraient être de nature douteuse ». Ils devaient fournir les preuves bancaires de la sortie des fonds de leurs propres comptes (avec tous les mouvements liés à ces versements) et de la réception des sommes d'argent par les bénéficiaires. Sans ces preuves, les charges de familles concernées par ces chèques seraient refusées.

Les faits seraient dénoncés au Ministère public pour qu'il se prononce sur l'authenticité des chèques.

Ils étaient invités à se prononcer sur cette procédure.

- 6) Par bordereaux des 19 et 24 novembre 2014, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs taxations pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) ainsi que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2002 à 2004 et 2010 à 2012.

Elle a en particulier refusé, pour toutes les périodes fiscales, les charges de famille revendiquées pour les proches de Mme A\_\_\_\_\_ au Pérou, au motif que les chèques ne pouvaient pas être admis comme preuves des versements de la contribution d'entretien alléguée. Elle a par ailleurs refusé d'admettre les frais liés aux handicaps allégués. Pour les années 2010 à 2012, la charge de famille pour leur fille D\_\_\_\_\_, majeure et salariée, était refusée.

En outre, pour les années 2002 à 2004, elle a ramené la déduction sollicitée pour des primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne à celle prévue pour un couple ayant deux enfants à charge et, pour les périodes 2010 à 2012, à celle accordée à un couple avec un enfant à charge. Les frais médicaux n'étaient admis qu'à concurrence du montant qui n'était pas couvert par l'assurance-maladie des contribuables.

- 7) Le 8 décembre 2014, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ vingt-deux bordereaux d'amende pour tentative de soustraction concernant l'ICC et l'IFD 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.

- 8) Par réclamation du 19 décembre 2014, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté les bordereaux d'amende précités, concluant à leur annulation, ainsi que les bordereaux de taxation des 19 et 24 novembre 2014, sollicitant leur rectification.

Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_, M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_ souffraient de maladies handicapantes, dûment attestées par des certificats médicaux, et étaient dans l'incapacité de subvenir à leurs besoins. Mmes J\_\_\_\_\_ étaient en bonne santé, mais ne réalisaient pas de revenus leur permettant de survivre. Entre 2002 et 2004, ils avaient pourvu à l'entretien de Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_ et Mmes J\_\_\_\_\_ puis, dès 2005, à celui de Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_, M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_. Ils leur avaient fait parvenir les sommes indiquées sur les chèques remis en annexe à leurs déclarations fiscales. Ces montants avaient été remis à la fin de chaque année, de la main à la main, à Mme F\_\_\_\_\_, laquelle les partageait ensuite à parts égales avec les autres bénéficiaires. Mme F\_\_\_\_\_ avait signé un reçu attestant de la réception de ces sommes pour chaque année.

Mme F\_\_\_\_\_ avait signé, le 17 novembre 2006, une déclaration devant les autorités consulaires du Pérou à Genève, confirmant qu'elle-même et sa fille, Mme H\_\_\_\_\_, étaient totalement dépendantes du soutien financier des époux A\_\_\_\_\_. M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_ avaient signé de pareilles déclarations devant des notaires au Pérou les 4 janvier 2012, respectivement

10 janvier 2012. Les montants versés à Mme F\_\_\_\_\_ avaient été prélevés, en plusieurs fois et tout au long de l'année, sur leurs comptes courants et placés dans « une enveloppe spéciale destinée à être acheminée au Pérou en fin d'année ». À la fin de chaque année, cette enveloppe était remise en mains propres à Mme F\_\_\_\_\_, soit directement par eux-mêmes lorsqu'ils se rendaient au Pérou, soit par des amis proches qui rentraient au Pérou pour les fêtes de fin d'année. Lorsque l'enveloppe était confiée à des amis proches, ces derniers en ignoraient le contenu et avaient pour instruction de la remettre en mains propres à Mme F\_\_\_\_\_. La remise de la main à la main constituait le moyen le plus sûr et le plus efficace pour faire parvenir les sommes en question aux membres de leur famille au Pérou. L'argent à distribuer entre les quatre charges de famille était préparé en Suisse, sous forme de quatre paquets de coupures de CHF 100.- afin de simplifier et rendre équitable le partage sur place entre les bénéficiaires. Leurs amis, de nationalité péruvienne, qui avaient transporté au Pérou les enveloppes contenant l'argent à destination des membres de la famille, pouvaient confirmer avoir donné ces plis en mains propres à la mère de Mme A\_\_\_\_\_. Il n'y avait pas de banques dans le quartier déshérité de Lima où habitait la famille de Mme A\_\_\_\_\_. Les membres de sa famille utilisaient les offices de changes situés à proximité de chez eux pour changer les sommes dont ils avaient besoin pour vivre. La remise de coupure de CHF 100.- leur permettait de conserver des francs suisses pour se protéger de l'inflation et de la dévaluation de la monnaie locale. Leurs proches étaient par ailleurs hostiles aux banques et n'avaient aucune confiance dans les établissements financiers de leur pays. À l'instar de beaucoup de personnes âgées de leur condition au Pérou, ils préféraient garder leur argent auprès d'eux afin de pouvoir en disposer librement à tout moment. Pour ces raisons, l'aide financière avait été versée de main à main, les dépôts bancaires ne correspondant pas à la condition sociale et ne convenant pas aux habitudes de leurs proches.

S'ils avaient annexé à leurs déclarations d'impôts des chèques indiquant les montants remis aux membres de leur famille, c'était uniquement pour « informer » les autorités fiscales des montants du soutien financier fourni aux proches. Ils n'avaient en revanche jamais affirmé que lesdits chèques avaient été réellement « tirés ».

En 2011 et 2012, leur fille D\_\_\_\_\_ avait été au chômage, de sorte qu'ils en avaient assuré l'entretien.

En outre, comme la mère, le père, la sœur et la tante de Mme A\_\_\_\_\_ souffraient de lourds handicaps, les frais liés à ceux-ci devaient être admis pour chacune de ces personnes.

Concernant les primes d'assurance-vie et des intérêts d'épargne, ils avaient droit à une déduction qu'on accordait à un couple ayant six charges de famille.

S'agissant des frais médicaux déclarés en 2010, devait être admise une déduction de CHF 17'302.- en ICC et de CHF 10'653.- en IFD.

Par ailleurs, la poursuite pénale était prescrite pour les périodes 2002 à 2005, de sorte que les bordereaux d'amendes relatifs à ces années devaient être annulés. Indépendamment de cette prescription, les reproches que l'AFC-GE leur faisait étaient infondés, dès lors qu'ils avaient réellement entretenu les proches de Mme A\_\_\_\_\_ et requis donc à bon droit les charges de famille pour ces personnes.

- 9) Par décisions des 13 et 20 juillet 2015, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation du 19 décembre 2014, sur des points qui ne font pas l'objet du présent litige, et l'a rejetée pour le surplus.

Depuis plus de dix ans, en sollicitant les charges de famille pour leurs proches vivant au Pérou, les époux A\_\_\_\_\_ s'étaient sans ambiguïté fondés sur des chèques falsifiés émis par l'établissement bancaire dans lequel la contribuable travaillait. Par ailleurs, aucun relevé d'une quelconque institution bancaire, postale ou d'envoi d'argent n'avait été fourni afin de confirmer le transfert des sommes d'argent alléguées. L'argent qui aurait été remis de la main à la main n'était pas traçable depuis leurs comptes bancaires. Les déclarations faites par les proches par devant les autorités péruviennes n'attestaient pas de la réception effective par ces derniers des montants en question. En outre, les charges de famille pour M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_ avaient été demandées depuis l'année 2012 (recte : 2011), alors que dans leur réclamation, les contribuables avaient affirmé avoir fourni à ces personnes des contributions d'entretien depuis 2005. Dès lors, les charges de familles requises pour les proches nécessiteux étaient refusées.

Comme les quatre charges de famille pour les proches nécessiteux étaient refusées, les frais liés à leurs handicaps ne pouvaient pas être admis. Il en était de même s'agissant de la déduction pour les primes d'assurance-vie et les intérêts d'épargne, déduction qui était liée aux charges de familles revendiquées.

D\_\_\_\_\_ ne remplissait par ailleurs pas les conditions légales pour être considérée comme une proche nécessiteuse.

Les frais médicaux pour l'année 2010 n'avaient été admis que dans la mesure où ils avaient été justifiés.

Enfin, la prescription de la poursuite pénale pour la tentative de la soustraction d'impôts n'était pas atteinte, de sorte que les amendes étaient maintenues.

- 
- 10) Le 13 août 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont interjeté recours contre ces décisions par devant le TAPI, concluant à leur annulation, avec suite de dépens, en reprenant les arguments de leur réclamation du 19 décembre 2014.

Pour le surplus, leurs frais médicaux effectifs s'étaient élevés à CHF 9'116.- en 2010 et les bordereaux d'amende concernant l'ICC et l'IFD 2002 à 2012 devaient être annulés.

- 11) Dans sa réponse du 21 janvier 2016, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours, s'agissant uniquement des frais médicaux en 2010, et à son rejet pour le surplus.

- 12) Dans leur réplique du 14 mars 2016, les époux A\_\_\_\_\_ ont persisté dans leur recours.

Suite à la dénonciation de l'AFC-GE, le Ministère public avait ouvert à leur encontre une instruction pour faux dans les titres. L'instruction de la présente procédure devait être suspendue, jusqu'à l'issue de cette procédure pénale.

Les virements bancaires ne devaient pas être les seuls moyens de preuve des versements des contributions d'entretien à l'étranger. Ils devaient être autorisés à apporter librement la preuve du soutien fourni à leurs proches, notamment au moyen des reçus signés par la mère de l'intéressée qu'ils avaient déjà versés au dossier. Par ailleurs, deux témoins, soit Messieurs K\_\_\_\_\_ et L\_\_\_\_\_, pouvaient confirmer avoir transporté de l'argent au Pérou et l'avoir remis à la mère de l'intéressée, raison pour laquelle leur audition était sollicitée.

S'agissant des chèques remis à l'AFC-GE en annexe à leurs déclarations fiscales, ils n'avaient « jamais soutenu ni même sous-entendu » que ces chèques avaient été tirés. Ils ne les avaient remis à l'AFC-GE « qu'à titre de résumé des montants versés ».

Ils sollicitaient enfin leur comparution personnelle, laquelle permettrait d'apprécier « leur bonne foi ainsi que l'honnêteté de leurs explications ».

- 13) Dans sa duplique du 7 avril 2016, l'AFC-GE a persisté sur ces conclusions.

Pour des raisons de prescription, la présente cause devait être jugée avec célérité et la demande de suspension de l'instruction du recours dans l'attente d'une décision dans le cadre de la procédure pénale, devait être refusée.

Les intéressés, qui avaient initialement annoncé avoir versé des contributions d'entretien à leurs proches par le biais des chèques, avaient, après la découverte de la falsification de ceux-ci, indiqué que ces sommes avaient en réalité été versées de la main à la main. Les affirmations des recourants étaient d'ailleurs contradictoires. Ils affirmaient n'avoir « jamais soutenu ni même sous-

entendu que ces chèques avaient été tirés ». Or, dans leurs écritures déposées dans le cadre des taxations 2005 et 2008 notamment, ils avaient indiqué avoir « versé » ces chèques à la mère de la recourante. L'utilisation par les recourants du terme « versé » ne prêtait aucunement à la confusion.

Les intéressés persistaient à réclamer la mise au bénéfice des charges de famille pour leurs proches domiciliés au Pérou, sans toutefois justifier du versement des contributions d'entretien en leur faveur. Ils sollicitaient l'audition de leurs amis péruviens ayant prétendument remis les enveloppes. Or, selon leurs propres dires, ces personnes ne connaissaient pas le contenu des enveloppes remises à la mère de Mme A\_\_\_\_\_. Leur audition ne pouvait dès lors constituer un moyen de preuve pour la résolution du présent litige.

- 14) a. Par décision du 3 octobre 2016 (DITAI/594/2016), le TAPI a prononcé la suspension de l'instruction jusqu'à droit jugé dans la procédure pénale menée par le Ministère public à l'encontre des recourants pour faux dans les titres (cause P/19302/2013).
- b. Dans son arrêt du 16 mai 2017 (ATA/548/2017), la chambre administrative a annulé cette décision et a renvoyé la cause au TAPI pour qu'il statue par le biais d'une décision finale.
- c. Par arrêt du 3 juillet 2017, le Tribunal fédéral a déclaré irrecevable le recours formé par les époux A\_\_\_\_\_ contre l'arrêt précité de la chambre administrative.
- 15) a. Par arrêt du 9 mai 2017 (ATA/522/2017), la chambre administrative a retenu, s'agissant de la taxation 2005 à 20009 des époux A\_\_\_\_\_, en lien avec des questions similaires à la présente procédure, qu'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, les intéressés n'avaient pas apporté la preuve des montants versés, ni même l'existence de montants versés à leurs proches au Pérou, de sorte que les déductions correspondantes ne pouvaient être retenues.
- b. Dans son arrêt du 23 février 2018 (2C\_582/2017), le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé par les époux A\_\_\_\_\_ contre l'arrêt de la chambre administrative précité.
- 16) Le 15 novembre 2017 s'est tenue une audience de comparution personnelle des parties par devant le TAPI.

Les époux A\_\_\_\_\_ ont indiqué, s'agissant de la procédure pénale ouverte à leur encontre, que Mme A\_\_\_\_\_ avait fait l'objet d'une ordonnance de classement, tandis qu'une ordonnance pénale pour faux dans les titres avait été prononcée concernant M. A\_\_\_\_\_. Ce dernier n'avait pas recouru contre cette

celle-ci, afin de mettre un terme à cette procédure pénale qui exerçait une très forte pression émotionnelle sur eux.

Ils insistaient à nouveau sur la grande indigence dans laquelle vivaient la mère et la sœur lourdement handicapée de Mme A\_\_\_\_\_. Pour preuve, les autorités suisses avaient refusé d'autoriser la mère de Mme A\_\_\_\_\_ de venir en Suisse pour le mariage de sa petite fille, celles-ci craignant qu'elle demeure en Suisse et perçoive l'aide sociale. La situation qu'ils traversaient était très difficile. Mme A\_\_\_\_\_ avait été licenciée deux ans plus tôt, à la suite de cette affaire et souffrait d'une dépression. M. A\_\_\_\_\_ consultait quant à lui un psychiatre pour essayer d'aller de l'avant.

- 17) Le 21 décembre 2017, le TAPI a informé les parties que la cause était gardée à juger.
- 18) Le 3 janvier 2018, les recourants ont produit une écriture spontanée ainsi que de nouvelles pièces, et ont sollicité un délai pour prouver l'indigence du père et de la tante de Mme A\_\_\_\_\_ et les versements à leurs proches au Pérou.
- 19) Par jugement du 29 janvier 2018, le TAPI a prononcé la disjonction de la cause A/2776/2015 sous les numéros de cause A/2776/2015 et A/4589/2015, a ouvert la procédure A/4589/2015 relative aux amendes infligées aux époux A\_\_\_\_\_ pour tentative de soustraction des ICC et IFD 2002 à 2012, a admis partiellement le recours relatif à la cause A/2776/2015 dans le sens des considérants et l'a rejeté pour le surplus, a annulé les bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2002, a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'était engagée à admettre en ICC et en IFD les frais médicaux de CHF 3'864.- pour l'année fiscale 2010 et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation en ICC et IFD 2010 dans ce sens.

Il n'était pas utile d'ordonner l'audition de M. K\_\_\_\_\_ et de M. L\_\_\_\_\_, lesquels, selon les époux A\_\_\_\_\_ eux-mêmes, ignoraient le contenu des enveloppes qu'ils auraient remises aux proches de ces derniers. L'offre de preuve formulée le 3 janvier 2018, alors que la procédure était gardée à juger, était elle aussi écartée.

La prescription absolue avait été atteinte au 31 décembre 2017 pour l'ICC et l'IFD 2002, de sorte que les bordereaux de taxation y relatifs devaient être annulés.

Il n'était pas utile d'examiner la question de savoir si les personnes proches concernées étaient dans une situation d'indigence. 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 était de constater que les époux A\_\_\_\_\_ n'avaient pas prouvé que de l'argent avait été versé à leurs proches au

Pérou. Il était impossible d'établir que ces personnes avaient effectivement reçu l'aide financière alléguée, ni, le cas échéant, quel montant. Dans ces conditions, c'était à bon droit que l'AFC-GE avait refusé les charges de familles pour les quatre proches.

Dès lors que ces charges de famille étaient refusées, les intéressés ne pouvaient pas prétendre à la déduction des frais liés aux handicaps respectifs de leurs proches – dont les frais effectifs n'avaient de toute manière pas été démontrés – ni se prévaloir d'une déduction supplémentaire pour les primes d'assurances sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne.

Ils n'avaient pas non plus établi qu'en 2010 et 2011, leur fille D\_\_\_\_\_ était dans une impossibilité, due à une déficience propre à sa personne, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain, de sorte que la charge de famille pour cette enfant était également refusée à bon droit.

Enfin, les frais médicaux pour l'année 2010 n'ayant été prouvés qu'à concurrence du montant de CHF 3'864.- admis par l'AFC-GE, il était donné acte à cette dernière de ce qu'elle s'était engagée à les prendre en compte et rejeter ce grief pour le surplus.

- 20) Par acte mis à la poste le 8 mars 2018, les époux A\_\_\_\_\_ ont interjeté recours contre le jugement précité par devant la chambre administrative de la Cour de justice en concluant, sous suite de frais et dépens, préalablement à ce qu'un délai leur soit accordé pour prouver la situation d'indigence de leur famille au Pérou ainsi qu'à l'audition de deux témoins, soit Monsieur M\_\_\_\_\_ et M. L\_\_\_\_\_. Principalement, ils ont conclu à l'annulation du jugement du TAPI rendu dans la cause A/2776/2015 et à ce qu'il soit constaté que la prescription absolue avait été atteinte pour l'ICC et l'IFD 2002. Les déductions, pour les périodes fiscales 2003 à 2004, des charges de famille, des frais liés aux handicaps, des primes d'assurance-maladie et d'intérêts d'épargne relatives à Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_ ainsi que Mmes J\_\_\_\_\_ devaient être admises, tout comme, pour les périodes fiscales 2010 à 2012, celles relatives à Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_, M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_. Dans l'hypothèse où seuls les versements bancaires effectués de 2010 à 2012 devaient être reconnus, les déductions pour les quatre charges de famille revendiquées devaient être accordées.

Contrairement à ce que retenait le jugement du TAPI, M. L\_\_\_\_\_, qui avait transporté l'argent au Pérou, savait que celle-ci contenait de l'argent. Sans en connaître le montant exact, il pouvait évaluer celui-ci et préciser à quelles périodes de l'année il remettait les enveloppes en cause. Son témoignage était dès lors nécessaire. Ils avaient privilégié le versement de l'argent de la main à la main pour des raisons de sécurité, souhaitant réduire les risques avérés et fréquents au Pérou de repérage, d'agression et de cambriolage qu'ils auraient fait courir à

Mme F\_\_\_\_\_ si elle avait dû retirer la somme importante nécessaire au partage entre les proches. Il était fréquent au Pérou que des employés de banque « soient de mèche » avec des voleurs situés à l'extérieur.

Ils avaient essayé de faire dater scientifiquement les reçus signés par Mme F\_\_\_\_\_ dans un laboratoire, mais cela n'était pas possible pour des raisons techniques.

La commission cantonale de recours de l'IFD (ci-après : CCRIFD) avaient reconnu, pour les périodes fiscales 1991-1992, les situations d'indigence de Mme F\_\_\_\_\_, de Mme H\_\_\_\_\_ ainsi que de Mmes J\_\_\_\_\_, et rien ne permettait de croire que cette situation avait changé. L'assistance sociale n'existait pas au Pérou et leurs proches n'avaient jamais eu les moyens de cotiser auprès d'un organisme de prévoyance ou d'une assurance-maladie. Ils ne bénéficiaient d'aucune pension de retraite ni d'allocations pour impotent. Ils ne pouvaient compter que sur leur aide financière pour vivre.

S'agissant de la période fiscale 2010-2012, ils avaient également effectué des versements par voie bancaire à leur proche au Pérou, soit CHF [rect : USD] 3'049.- en 2010, CHF [rect : USD] 5'550.- en 2011 et CHF [rect : USD] 5'055.- en 2012. Ces virements permettaient d'assurer une réserve de secours aux charges des proches nécessiteux de la famille et étaient destinés à être partagés en cas d'urgence. Certains justificatifs bancaires avaient d'ailleurs été transmis à l'AFC-GE avec leur déclaration fiscale pour les années 2011 et 2012.

Étaient notamment joints au recours :

- les relevés d'un compte courant en USD auprès de la banque B\_\_\_\_\_ pour les années 2010 à 2012 faisant état de différents versements libellés en faveur de Mme F\_\_\_\_\_ ;
- un courrier du 3 novembre 2017 d'un laboratoire forensique français à teneur duquel il « n'exist[ait] actuellement aucun moyen technique de dater des documents âgés de plus de deux ans et de moins de [vingt-cinq] ans ». Les documents transmis étaient « hors délai de datation (1992-2015) » ;
- des reçus pour les années 2002 à 2004 et 2010 à 2012, complétés de manière manuscrite et signés par Mme F\_\_\_\_\_, datés des mois de décembre de l'année en question, mentionnant les sommes reçues et les bénéficiaires de l'aide familiale envoyée ;
- la traduction des déclarations faites par devant notaire au Pérou en janvier 2012 par M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_ à teneur desquelles ils étaient totalement dépendants de l'aide financière que leur faisaient parvenir les époux A\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de Mme F\_\_\_\_\_ ;

- la traduction de la déclaration faite par devant notaire au Pérou le 20 avril 2015 par Mme F\_\_\_\_\_ à teneur de laquelle elle dépendait totalement de l'aide économique fournie par les époux A\_\_\_\_\_ qui s'élevait entre CHF 26'000.- et CHF 36'000.- selon les années. Elle recevait chaque année cet argent en espèce dans une enveloppe remise par les époux A\_\_\_\_\_ ou un de leurs amis. Elle comptait les coupures de CHF 100.-, CHF 50.-, CHF 20.- et CHF 10.- et préparait un reçu pour sa fille, lequel indiquait le nom des quatre charges de famille bénéficiaires (dont elle-même), à qui elle distribuait par la suite l'aide en quatre parts égales ;

- la traduction d'une déclaration écrite de M. L\_\_\_\_\_ du 26 février 2018 dans laquelle ce dernier indiquait avoir reçu de Mme A\_\_\_\_\_ à plusieurs reprises jusqu'en 2013, une enveloppe 4A assez épaisse contenant de l'argent et des médicaments. Sans connaître le montant exact de l'enveloppe, celle-ci pouvait contenir jusqu'à CHF 20'000.- sans difficultés, au vu de sa grandeur et de son épaisseur. Mme A\_\_\_\_\_ ne lui précisait jamais le montant qui était à l'intérieur de l'enveloppe. Il remettait cette enveloppe en mains propres à la mère de Mme A\_\_\_\_\_.

21) Le 21 mars 2018, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

22) Dans sa réponse du 28 mars 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, avec suite d'émolument, et à la confirmation du jugement du TAPI du 29 janvier 2018.

Il s'opposait à l'octroi d'un délai supplémentaire aux recourants pour produire des déclarations, des témoignages ou tout autre document complémentaire ainsi que tout éventuel deuxième échange d'écritures. Il devait être constaté que le recours des contribuables était téméraire.

23) Le 30 avril 2018, les recourants ont persisté dans leur recours.

Ils n'avaient jamais tenté de ralentir la procédure, comme le prétendait l'AFC-GE, et étaient de bonne foi. Ils avaient pu réunir des preuves complémentaires pour prouver l'indigence de M. G\_\_\_\_\_. Ils sollicitaient à nouveau l'audition de M. L\_\_\_\_\_, laquelle était capitale. M. A\_\_\_\_\_ reconnaissait et regrettait son inconscience et la gravité de l'usage maladroit de moyens de preuves inappropriés de sa part, dû à l'exigence de l'AFC-GE de fournir des preuves bancaires, alors qu'ils effectuaient en grande partie leurs versements par porteur pour des raisons de sécurité.

Était joint différentes pièces, soit notamment :

- un écrit non daté du consul général adjoint du Pérou à Genève dressant un état des lieux du système de sécurité sociale péruvien ;

- la traduction d'un certificat du Ministère de l'économie et des finances du Pérou du 17 avril 2018 à teneur duquel M. G\_\_\_\_\_ était inscrit au registre des pensionnés, « avec une prestation de retraite à l'état actif » depuis le 1<sup>er</sup> mars 1998 ;
  - la traduction d'un certificat de la municipalité de Lima du 20 avril 2018 à teneur duquel M. G\_\_\_\_\_ n'était pas enregistré comme contribuable.
- 24) Par courrier du 1<sup>er</sup> mai 2018, les recourants ont encore produits des pièces relatives à la situation financières de Mme I\_\_\_\_\_, soit notamment :
- la traduction d'un certificat de la municipalité de Lambayeque du 24 janvier 2018 à teneur duquel Mme I\_\_\_\_\_ n'était pas enregistrée comme contribuable ;
  - la traduction d'un certificat du service de gestion éducative de Lambayeque à teneur duquel Mme I\_\_\_\_\_ percevait une pension d'enseignante à la retraite ;
  - la traduction d'un extrait du registre foncier péruvien à teneur duquel Mme I\_\_\_\_\_ était propriétaire d'un bien en zone résidentielle urbaine de Lambayeque.
- 25) Le 4 mai 2018, les parties ont été informées que la cause était 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. 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) ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Les recourants sollicitent l'audition de MM. M\_\_\_\_\_ et L\_\_\_\_\_.
- a. 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 notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, 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 (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 138 V 125 consid. 2.1). 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 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3). Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_551/2015 du 22 mars 2016 consid. 2.2), ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 ; ATA/1537/2017 du 28 novembre 2017 consid. 3a).

b. En l'espèce, l'audition de M. M\_\_\_\_\_, petit-fils de Mme F\_\_\_\_\_, a été sollicitée pour prouver l'état d'indigence des proches des recourants vivant au Pérou et la lourdeur de la prise en charge de Mme H\_\_\_\_\_ pour sa grand-mère. Or, les pièces du dossier, parmi lesquelles figurent notamment des certificats médicaux et des documents administratifs concernant les proches des recourants, suffisent, compte tenu de ce qui suit, pour que la chambre de céans statue en toute connaissance de cause.

S'agissant de M. L\_\_\_\_\_, il pourrait, selon les recourants, évaluer, sans en connaître les montants exacts, les sommes acheminées à leurs proches au Pérou ainsi que les périodes de l'année durant lesquelles les enveloppes étaient remises. Or, ce dernier a déjà été entendu dans le cadre de la procédure A/3933/2014 dont le procès-verbal figure au dossier. Par ailleurs, les recourants ont remis à la chambre de céans une déclaration écrite de M. L\_\_\_\_\_ datée du 26 février 2018, dans laquelle celui-ci a donné des précisions sur les remises d'enveloppes effectuées pour le compte des recourants au Pérou jusqu'en 2013 mais pas sur leur contenu. La chambre de céans considère dès lors que son témoignage ne serait pas susceptible d'apporter des éléments nouveaux propres à la résolution de ce litige.

Par conséquent, il ne sera pas donné suite aux actes d'enquêtes sollicités par les recourants.

3) a. 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/467/2017 du 25 avril 2017 consid. 3b).

b. À teneur de leur recours, les recourants ne contestent pas la disjonction de la cause A/2776/2015 et l'ouverture de la procédure A/4589/2015 concernant les amendes infligées pour tentative de soustraction des ICC et IFD 2002 à 2012. Ces derniers ne sollicitent plus de déductions pour frais médicaux pour eux-mêmes et leurs filles ainsi que la reconnaissance comme charge de famille de leur fille D\_\_\_\_\_ pour les années 2010 à 2012.

Par ailleurs, il n'est contesté par aucune des parties que – comme relevé à juste titre par le TAPI dans le jugement dont il est recours – la prescription absolue a été atteinte pour l'ICC et l'IFD 2002.

Le litige porte ainsi uniquement sur des déductions sociales pour personnes nécessiteuses, les déductions générales pour primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne, les frais provoqués par la maladie et les accidents ainsi que sur les frais liés au handicap pour les périodes fiscales 2003 à 2004 et 2010 à 2012, pour quatre personnes résidant au Pérou, prétendument à charge des recourants.

- 4) À titre préalable, il convient d'examiner la question de la prescription que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_177/2016 du 30 juin 2017 consid. 3 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 35a).

En vertu de l'art. 120 al. 4 LIFD, la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale.

Selon l'art. 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale ; en cas de suspension ou d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. Cette règle est reprise en droit cantonal à l'art. 22 LPFisc.

En l'espèce, la prescription absolue pour l'ICC et l'IFD 2003 interviendra le 31 décembre 2018, de sorte qu'elle n'est pas encore atteinte pour toutes les périodes fiscales litigieuses.

- 5) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 2a ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2a et les jurisprudences citées).
- b. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1).
- c. La présente affaire concerne l'IFD et l'ICC 2003 à 2004 et 2010 à 2012.

L'IFD est ainsi soumis à la LIFD, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (ATA/426/2014 du 12 juin 2014 et les références citées). S'agissant de l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). Pour l'ICC, trouvent ainsi application la LHID, ainsi que les cinq anciennes lois fiscales (aLIPP-I à

---

aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2003 à 2004 et la LIPP pour les périodes fiscales 2010 à 2012.

6) Dans un premier grief, les recourants considèrent qu'ils doivent être mis au bénéfice de quatre déductions pour charges de famille en relation avec des proches nécessiteux vivant au Pérou, soit Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_ ainsi que Mmes J\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2003 et 2004 et Mme F\_\_\_\_\_, Mme H\_\_\_\_\_, M. G\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2010 à 2012.

7) En IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 à 33a et 212 LIFD, dans leur teneur en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses). Le revenu imposable s'obtient ensuite en défalquant du revenu net les déductions sociales (art. 35 et 213 LIFD, dans leur teneur en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses).

En droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art.1 aLIPP-IV et art. 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8 aLIPP-V, respectivement 29 à 37 LIPP (art. 1 aLIPP-V et 28 LIPP).

8) a Aux termes de l'art. 213 al. 1 LIFD (disposition abrogée au 1<sup>er</sup> janvier 2014), dans sa teneur en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses, sont déduits du revenu net 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, CHF 6'500.- pour l'année fiscale 2012, respectivement CHF 6'400.- pour l'année 2011, CHF 6'100.- pour l'année 2010 et CHF 4'700.- pour les années fiscales 2003 et 2004.

b. 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 ; ATA/522/2017 précité consid. 4a).

L'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est 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 (indigence objective). En revanche, la personne soutenue qui renonce librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin (indigence subjective). Il existe une incapacité (totale ou partielle) d'exercer une telle activité lorsque, indépendamment de sa volonté, il est impossible à une personne, ou il ne lui est

possible que de manière limitée, d'exercer une activité lucrative, et qu'une situation d'indigence en résulte ou, autrement dit, lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, elle n'est objectivement pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins. 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 ; Christine JAUQUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 33 à 35 ad art. 213 LIFD ; Christine JAUQUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, n. 38 à 40 ad art. 35 LIFD).

- 9) a. En droit cantonal, pour les périodes fiscales 2003 et 2004, 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 2003 à 2004, 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).

b. Pour les périodes fiscales 2010 à 2012, selon l'art. 39 LIPP, est déduit du revenu net annuel CHF 9'000.- pour chaque charge de famille ; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à CHF 10'000.- (al. 1 let. a), CHF 4'500.- pour chaque demi-charge de famille ; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à CHF 5'000.- (al. 1 let. b). Constituent des charges de famille les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés à l'art. 39 al. 2 let. a et b LIPP, pas pertinents en l'espèce), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 87'500.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou à CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien (al. 2 let. c).

- 10) La maxime inquisitoire est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_288/2008 du 1<sup>er</sup> octobre 2008 consid. 4.4 ; ATA/1139/2017 du 2 août 2017 consid. 9).

- 11) La jurisprudence rendue en application de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD précise qu'il appartient 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_582/2017 du 23 février 2018 consid. 4.2 ; 2C\_878/2012 du 7 décembre 2012 consid. 2.1 ; 2C\_524/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.4 ; 2C\_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 2.1 et références citées). Dans ce cas, les autorités fiscales peuvent exiger une preuve rendant plausible que les montants en question sont parvenus au destinataire nécessaire. Lorsqu'aucun justificatif bancaire ou postal ne peut être présenté, il appartient au contribuable de produire, au moins, une confirmation écrite du destinataire et de prouver dans une forme appropriée, par exemple par le biais d'une attestation d'une autorité, que le bénéficiaire a bien reçu le montant du soutien provenant de Suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_582/2017 précité consid. 4.2 ; 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.4 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], 2008, op. cit., ad art. 213 n. 45).

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/482/2018 du 15 mai 2018 consid. 4d ; ATA/522/2017 précité consid. 6b ; ATA/516/2009 du 13 octobre 2009).

- 12) Dans l'arrêt 2C\_582/2017, traitant des mêmes problématiques que la présente procédure, mais pour les taxations des années 2005 à 2009 des recourants, le Tribunal fédéral a retenu que en dépit de la date manuscrite figurant sur les reçus en cause, il n'était pas insoutenable de retenir, comme l'avait fait la chambre administrative, que la date d'établissement des reçus précités ne pouvait être établie avec certitude. En effet, ces derniers n'avaient été produits qu'au stade du recours devant le TAPI. Auparavant, les recourants avaient tenté de démontrer l'existence des versements en question en produisant des copies de chèques. Ils n'avaient allégué des paiements de main à main et l'existence de reçus signés par la mère de la recourante qu'après l'ouverture d'une procédure de soustraction d'impôt en lien avec lesdits chèques, dont la véracité était contestée, et après les prononcés des décisions de taxations, dans lesquelles l'AFC-GE précisait que les chèques produits ne constituaient pas des preuves de versement adéquates (consid. 5.4.1).
- 13) En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/600/2018 du

12 juin 2018 consid. 7c ; ATA/169/2018 du 20 février 2018 consid. 5c et les références citées).

- 14) a. En l'espèce, Mme F\_\_\_\_\_ apparaît, d'après des reçus signés par elle-même, comme destinataire des versements des recourants, qui auraient été effectués de la main à la main en 2003, 2004 et entre 2010 et 2012 par les recourants ou certains de leurs amis. Or, il n'existe pas d'autres justificatifs pouvant démontrer qu'elle a bel et bien reçu cet argent, sa déclaration sous serment, même authentifiée et traduite, ne prouvant pas, selon la jurisprudence précitée, la réalité des versements prétendument opérés.

Si, comme le relèvent les recourants, la jurisprudence admet qu'en l'absence d'une preuve bancaire ou postale, le contribuable doit présenter un accusé de réception du destinataire, elle exige également qu'il prouve de manière appropriée, par exemple par le biais 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\_582/2017 précité consid. 4.2 ; 2A.609/2003 précité consid. 2.4). En l'espèce, il ne peut être retenu qu'une telle preuve ait été apportée de manière appropriée. Les reçus en question ne peuvent être considérés comme des preuves suffisantes, puisqu'ils ont été remplis par Mme F\_\_\_\_\_ elle-même et qu'il est notamment impossible - comme le relèvent les recourants eux-mêmes - de déterminer avec certitude la date de leur établissement, le laboratoire mandaté par les recourants étant dans l'impossibilité pour des raisons techniques de dater ces documents. La force probante desdits reçus est par ailleurs d'autant moins importante qu'ils ont été évoqués et produits pour la première fois après que les chèques produits à l'appui de leurs déclarations fiscales - dont il a pu être prouvé qu'ils étaient faux, ce qui a conduit à la condamnation pénale du recourant pour faux dans les titres - avaient été qualifiés de preuves non adéquates par l'AFC-GE. Au demeurant, les problèmes sécuritaires existant au Pérou n'empêchaient pas la présentation de moyens de preuve supplémentaires, comme une attestation d'un bureau de change, ce d'autant plus que les recourants ont précisément exposé que leurs proches se rendaient dans des bureaux de change pour changer les coupures remises.

De plus, le témoignage des personnes chargées de remettre l'argent au Pérou n'est pas plus probant pour prouver la réalité de l'aide prétendument apportée. En effet, dans le cadre de leur réclamation du 19 décembre 2015, les recourants ont affirmé que lorsqu'une enveloppe était confiée à des amis proches, ces derniers en ignoraient le contenu et avaient uniquement pour instruction de la remettre en mains propres à Mme F\_\_\_\_\_. M. L\_\_\_\_\_, entendu comme témoin dans la cause A/3933/2014, a notamment expliqué qu'il ignorait la somme contenue dans l'enveloppe que lui avaient confié les contribuables. Il l'a d'ailleurs répété dans sa déclaration écrite du 26 février 2018. Quant à son estimation du montant contenu dans l'enveloppe - à supposer réalisable en l'absence de connaissance de la composition des éventuelles coupures des devises -, elle n'est d'aucun secours

puisque cet élément ne permet aucunement de démontrer la réalité des versements en cause, leur montant ou leurs bénéficiaires.

Ainsi, en l'absence d'une quelconque attestation de change ou de tout autre document probant pouvant démontrer la réalité des versements, les témoignages recueillis, de même que les documents relatifs au compte postal produits, ainsi que la capacité des enveloppes C4 ne permettent aucunement de démontrer la réalité des versements opérés de la main à la main, leur montant ou leurs bénéficiaires. Dès lors, les considérants qui précèdent permettent de conclure que la preuve des versements prétendument effectués de main à main, ainsi que leur montant, n'ont pas été apportées par les recourants.

S'agissant des versements opérés par virement bancaire, il convient de relever, à titre préalable, que contrairement à ce qu'affirment les recourants, les documents produits sous chiffre 18 de leur bordereau de pièces joint à leur recours, à savoir des relevés de compte courant auprès de la banque B\_\_\_\_\_ pour la période 2010-2012 faisant état de versements à Mme F\_\_\_\_\_, n'étaient pas joints à leur déclaration fiscale 2010 à 2012. Ils ont ainsi été produits pour la première fois devant la chambre de céans. Ces justificatifs contredisent par ailleurs les propos allégués jusque-là par les recourants, à savoir que l'entier de l'argent remis aux proches au Pérou l'avait été de la main à la main et que les dépôts bancaires ne convenaient pas aux habitudes de leurs proches et n'avait pas été privilégié pour des questions de sécurité. Par ailleurs, les relevés de compte courant auprès de la banque B\_\_\_\_\_ produits mentionnent effectivement différents versements libellés en faveur de Mme F\_\_\_\_\_ pour des montants totaux de USD 3'049.- en 2010, USD 5'550.- en 2011 et USD 5'055.- en 2012. Contrairement à ce que relèvent les recourants, ils n'attestent toutefois pas que ces virements ont été effectués vers un compte de la banque BBVA Continental à Lima appartenant à Mme F\_\_\_\_\_. La question de savoir si les pièces au dossier sont suffisantes pour admettre l'existence des versements précités en faveur de Mme F\_\_\_\_\_, et pour chiffrer le montant de ceux-ci, peut toutefois souffrir de restée ouverte compte tenu de ce qui suit.

Il ressort du dossier, et notamment du certificat médical d'un médecin genevois du 16 novembre 2006, que Mme F\_\_\_\_\_, âgée de plus de 80 ans durant les périodes litigieuses, souffre d'une maladie dégénérative invalidante et irréversible, qui nécessite une assistance, des soins et un traitement constant. À teneur des pièces produites par les recourants par-devant la chambre de céans, la mère de la recourante n'est pas inscrite au registre des pensionnés auprès du Ministère de l'économie et des finances du Pérou, n'est pas enregistrée comme contribuable auprès de la municipalité de Lima et ne possède aucun immeuble inscrit à son nom auprès du registre foncier de Lima. Comme déjà relevé par le chambre de céans dans l'ATA/482/2018 - portant sur la taxation 2013 des recourants - ces pièces permettent de poser un premier regard sur la situation

patrimoniale de Mme F\_\_\_\_\_. Toutefois, en l'absence de documents relatifs au compte bancaire sur lequel auraient été virés les montants de USD 3'049.- en 2010, USD 5'550.- en 2011 et USD 5'055.- en 2012, il est impossible pour la chambre de céans d'avoir une vue d'ensemble de l'entier des ressources de Mme F\_\_\_\_\_ et de pouvoir ainsi considéré que celle-ci est réellement indigente.

Dans la mesure où les virements bancaires précités ne mentionnent pas d'autres destinataires que Mme F\_\_\_\_\_, il n'est pas nécessaire d'examiner si lesdits versements auraient pu bénéficier à d'autres proches de Mme A\_\_\_\_\_ au Pérou. En particulier, la signature de reçus de la part de ceux-ci est insuffisante, comme exposé ci-avant, pour prouver qu'ils ont effectivement été soutenus financièrement par les recourants.

Il ressort enfin du dossier un certain nombre d'incohérences amenant la chambre de céans à douter de l'exactitude des informations fournies par les recourants. S'agissant de la période fiscale 2010 par exemple, il est surprenant de constater que les recourants ont d'abord prétendu, dans le cadre de leur déclaration fiscale, avoir soutenu financièrement Mmes J\_\_\_\_\_, en sus de Mme F\_\_\_\_\_ et de Mme H\_\_\_\_\_, avant de prétendre, dans le cadre de leur réclamation du 19 décembre 2014, avoir cessé de soutenir les nièces de Mme A\_\_\_\_\_ au profit de M. G\_\_\_\_\_ et de Mme I\_\_\_\_\_ à compter de 2005. Il en va du même du fait que les relevés bancaires prouvant, selon les recourants, que des virements bancaires ont été effectués en faveur de Mme F\_\_\_\_\_ ont été évoqués pour la première fois devant la chambre de céans, alors même que les recourants ont toujours affirmé avoir effectué toutes les remises d'argent de la main à la main. Par ailleurs, les recourants ont toujours certifié qu'ils remettaient l'argent sous forme de coupure de CHF 100.-, tandis que Mme F\_\_\_\_\_ a mentionné, dans sa déclaration faite par devant notaire au Pérou le 20 avril 2015, des coupures de CHF 100.-, CHF 50.-, CHF 20.- et CHF 10.-.

b. Au vu de ce qui précède, il est impossible d'établir que les proches des recourants ont effectivement reçu de l'argent, ni, le cas échéant, quel montant. En conséquence, au vu de l'exigence accrue de preuves 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. Partant, leur grief sera rejeté.

15) Dans un second grief, les recourants revendiquent, pour les périodes fiscales litigieuses, des déductions forfaitaires liées aux handicaps de leurs proches.

a. Selon l'art. 33 al. 1 let. h bis LIFD (dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause), 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.

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). L'art. 32 let. c LIPP a quant à lui une teneur identique à celle de l'art. l'art. 33 al. 1 let. h bis LIFD.

b. 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.

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 (la circulaire, ch. 3.1 et ch. 3.2).

La déduction n'est possible que pour les frais effectifs et à charge du contribuable, soit non assumés par les assurances privées ou sociales (Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], 2008, op. cit., n. 88 ad art. 33 LIFD).

A la place des frais qu'elles ont effectivement supportés, les personnes handicapées peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle de CHF 2'500.-, CHF 5'000.- ou CHF 7'500.-, suivant que leur impotence est faible, moyenne ou grave (circulaire, ch. 4.4).

c. En l'espèce, comme exposé ci-avant, les recourants n'ont pas réussi à démontrer que leurs proches au Pérou constituaient pour eux des charges de famille au sens des art. 213 al. 1 let. b LIFD, 14 al. 5 let. c aLIPP-V et 39 LIPP. Dès lors, ils ne peuvent prétendre à l'octroi de déductions forfaitaires pour les années fiscales litigieuses à titre de frais liés aux handicaps de leurs proches. Ce grief sera ainsi écarté.

16) Dans un dernier grief, les recourants sollicitent une augmentation de la déduction pour les primes d'assurance sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne en lien avec les charges de famille que représentent leurs proches nécessaires au Pérou.

a. Selon l'art. 33 al. 1 let. g LIFD (dans sa teneur en vigueur lors des périodes fiscales en cause), sont déduits du revenu les versements, primes et cotisations d'assurances-vie, d'assurances-maladies, d'assurances-accidents ne tombant pas

sous le coup de l'art. 33 al. 1 let. f LIFD, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant global, pour les personnes mariées vivant en ménage commun, de respectivement CHF 2'300.- (2003 et 2004), CHF 3'000.- (2010) ou CHF 3'200.- (2011 et 2012) et, pour les autres contribuables, de respectivement CHF 1'200.- (2003 et 2004), CHF 1'500.- (2010) et CHF 1'600.- (2011 et 2012). Ces montants sont augmentés, pour chaque enfant ou personne nécessitante pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'art. 35 al. 1 let. a ou b LIFD, de respectivement CHF 500.- pour les années 2003 et 2004, respectivement CHF 600.- pour les années 2010 à 2012.

En ICC, pour les années 2003 à 2004, sont déduits du revenu les primes d'assurances sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne du contribuable, à concurrence de CHF 1'500.- pour chaque époux vivant en ménage commun, respectivement CHF 2'000.- pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait (art. 2 let. d ch. 1 aLIPP-V). Cette déduction est augmentée de CHF 750.- pour chaque charge de famille au sens de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V (art. 2 let. d ch. 2 aLIPP-V). La LIPP prévoit quant à elle, pour les années 2010 à 2012, que sont déduits du revenu les versements dans un but de prévoyance et les revenus des capitaux d'épargne les primes d'assurances sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne, à concurrence de CHF 3'300.- pour les époux vivant en ménage commun, cette déduction est augmentée de CHF 900.- pour chaque charge de famille au sens de l'art. 39 al. 2 LIPP (art. 31 let. d ch. 1 et 2 LIPP).

b. En l'espèce, comme pour les frais liés aux handicaps, les recourants ne peuvent pas se prévaloir de déductions supplémentaires pour les primes d'assurance sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne, dès lors qu'ils n'ont pas réussi à démontrer que leurs proches au Pérou constituaient pour eux des charges de famille au sens des dispositions fiscales pertinentes.

Partant, ce grief sera également écarté.

- 17) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 18) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 13 août 2015 par Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 janvier 2018 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 2'000.- ;

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, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, M. Thélin, Mme Krauskopf, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

