

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1035/2025 ICCIFD

JTAPI/876/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 18 août 2025

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur B _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige concerne la taxation 2023 de Madame A_____ et Monsieur B_____. Invalide, ce dernier perçoit une rente à ce titre pour lui-même ainsi que pour chacun de ses deux enfants.
2. Dans leur déclaration fiscale 2023, les précités ont fait valoir en déduction des frais liés au handicap, en CHF 23'030.-, des frais médicaux, en CHF 2'885.-, des dons, en CHF 6'229.- et trois charges de famille, à savoir leurs deux enfants mineurs, ainsi qu'un proche, à qui ils avaient versé une prestation s'élevant à CHF 11'583.-. Enfin, ils avaient perçu des allocations familiales pour CHF 7'442.-.
3. Par plis des 28 mai et 12 septembre 2024, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé aux contribuables des demandes de renseignements portant sur les frais liés au handicap et sur les dons.
4. Les précités ont donné suite à cette demande par courriel du 10 octobre 2024 en fournissant des explications, ainsi que leur déclaration fiscale et des justificatifs.
5. Par bordereaux datés du 18 octobre 2024, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2023.

Les frais liés au handicap ont été admis à concurrence de CHF 906.- Seules les dépenses effectives et dûment justifiées pouvaient être admises. Les coûts forfaitaires ne pouvaient en revanche être déduits. Les factures de C_____ SA des années 2020 et 2022 n'étaient pas déductibles en 2023. De plus, elles avaient déjà été admises en déduction lors des années précédentes.

Les frais médicaux ont été acceptés à hauteur de CHF 2'804.- (pour l'ICC uniquement). Les frais de garde effectifs ont été admis à concurrence de CHF 6'080.-. Les cours de sport ou de musique, ainsi que les camps de même nature, bien que suivis pendant les heures de travail des parents ou durant les vacances scolaires, n'étaient pas déductibles. Seule la part correspondant à la garde et à la surveillance était déductible. Enfin, les dons ont été déduits à hauteur de CHF 4'818.-.

L'AFC-GE leur a accordé trois charges de famille, totalisant CHF 31'583.- pour l'ICC et CHF 19'800.- pour l'IFD.

6. Le 27 novembre 2024, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.
Ils ont contesté le montant de la déduction des frais lié au handicap. Les frais de garde invoqués devaient être admis, car le contribuable était handicapé. Dès lors, ils faisaient partie des frais liés au handicap. Ils contestaient également le montant des frais médicaux, des dons et des charges de famille en ICC.
7. Le 4 décembre 2024, l'AFC-GE a envoyé une nouvelle demande de renseignements aux précités, portant sur la déduction des frais liés au handicap et aux frais de garde, à laquelle ceux-ci ont donné suite le 20 janvier 2025.

8. Par décisions du 14 février 2025, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation.
- Seuls les frais liés au handicap effectifs et prouvés, soit en l'occurrence les frais de déplacement, en CHF 906.-, étaient déductibles. Une déduction forfaitaire de CHF 2'500.- concernant les dialyses avait été rajoutée.
- Les frais de garde effectifs ne constituaient pas des frais liés au handicap. Cependant, les dépenses effectives avaient été admises en déduction à hauteur de CHF 6'080.- (Ville de D_____, E_____, F_____ – ci-après : F_____).
- Les versements bénévoles avaient été déduits selon la liste annexée à la déclaration fiscale sans tenir compte des versements au F_____, qui concernaient les frais de garde, ni à l'association G_____. Au total, ils se montaient à CHF 4'818.-.
- Les frais médicaux ont été acceptés à hauteur de CHF 5'317.- (pour l'ICC exclusivement). Ils n'avaient pas été admis dans leur intégralité, car seule leur part dépassant 0.5 % (en ICC), respectivement 5 % (en IFD) du revenu net était déductible.
- La charge de famille de CHF 31'583.- était maintenue, car en cas de frais de garde engagés pour les enfants, la déduction par enfant était ramenée de CHF 13'000.- à CHF 10'000.-.
- Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux contribuables des bordereaux de taxation rectificatifs pour tenir compte de l'admission partielle de leur réclamation.
9. Par acte du 25 mars 2025, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre des décisions susmentionnées.
- Ils ont fait grief à l'AFC-GE d'avoir refusé de déduire les frais liés au handicap, de prendre en compte tous les dons déclarés, de même que les frais de garde de leurs enfants. Enfin, l'autorité intimée avait imposé les subsides de l'assurance-maladie en 2022, alors qu'il s'agissait de revenus exonérés.
10. Dans sa réponse du 2 juin 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- S'agissant des frais liés au handicap, les recourants n'avaient produit de justificatifs que pour un montant de CHF 906.- à titre de frais de transport, somme admise en déduction. Avait également été acceptée une déduction forfaitaire de CHF 2'500.-, dès lors que le contribuable souffrait d'insuffisance rénale nécessitant des séances de dialyse. Enfin, il ne saurait se prévaloir pour 2023 de déductions accordées en 2020 et 2022.
- Les recourants sollicitaient une déduction de CHF 6'229.- à titre de dons. Seuls CHF 4'818.- avaient été acceptés. Les paiements opérés en faveur du F_____, structure servant à la garde d'enfants, n'étaient pas déductibles à titre de versement bénévole, mais ils avaient été admis en tant que frais de garde effectifs. Le don effectué en faveur de l'association G_____ ne pouvait pas davantage être défalqué, car cette association ne bénéficiait pas d'une exonération fiscale.

Tous les frais de garde déclarés par les recourants avaient été déduits, à hauteur de CHF 6'080.-. Dès lors que les prénommés avaient bénéficié d'une telle déduction, la charge de famille pour enfant mineur était ramenée à CHF 10'000.-.

Enfin, les recourants n'avaient pas perçu de subsides d'assurance-maladie. Les allocations familiales, en CHF 7'442.- constituaient un revenu imposable selon la jurisprudence.

11. Dans leurs répliques des 4 et 27 juin 2025, les contribuables ont maintenu leur recours, tout en revenant sur l'évolution de leur situation depuis 2016 (déménagement, naissance d'un premier, puis d'un deuxième enfant, hospitalisation, etc.).

En 2022, l'AFC-GE les avait taxés sur les subsides de l'assurance-maladie. Or, il s'agissait de revenus exonérés. Au cours des années 2016 à 2022, ils avaient subi des « dégâts » qui s'étaient reflétés sur le revenu déterminant unifié (ci-après : RDU) et le montant total de leurs revenus, qui les avaient empêchés de bénéficier de plusieurs prestations sociales communales, cantonales ou fédérales.

12. Par duplique du 16 juillet 2025, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

Le tribunal relèvera néanmoins que la motivation du recours est peu compréhensible, les recourants se contentant d'énumérer les postes sur lesquels des erreurs auraient été commises par l'autorité intimée, en renvoyant pour le surplus le tribunal à leurs échanges précédents avec l'AFC-GE. Or, parmi les documents produits par les recourants, le seul échange de cette sorte est la retranscription, dans un courriel adressé par le recourant à l'AFC-GE le 11 février 2025, d'une discussion téléphonique qui aurait eu lieu le 5 février 2025 et dont le contenu est difficile à mettre en rapport avec les griefs soulevés dans le présent litige. S'agissant par ailleurs des explications données par les recourants le 10 octobre 2024 suite à la demande de renseignements de l'autorité intimée, ainsi que de leur réclamation du 27 novembre 2024, qui sont les seuls autres échanges figurant au dossier produit par l'AFC-GE, ces documents sont pratiquement tout aussi laconiques que l'acte de recours transmis au tribunal, pour peu d'ailleurs qu'ils soient compréhensibles.

3. Le présent litige porte sur la conformité au droit des décisions sur réclamation et des bordereaux rectificatifs du 14 février 2025, qui concernent la taxation 2023 des recourants.
4. À teneur de l'art. 60 al. 1 let. b de la loi genevoise sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, toute personne qui est touchée directement par une loi constitutionnelle, une loi, un règlement du Conseil d'État ou une décision a un intérêt personnel digne de protection à ce que l'acte soit annulé ou modifié.
5. Un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 138 II 42 consid. 1). L'existence d'un intérêt actuel s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours (ATF 137 I 296 consid. 4.2). Si l'intérêt actuel n'existe pas lors du dépôt du recours, celui-ci est déclaré irrecevable. S'il s'éteint pendant la procédure, le recours, devenu sans objet, doit être simplement rayé du rôle (ATF 139 I 206 consid. 1.1).

Un intérêt digne de protection est donné lorsqu'une taxation plus basse est demandée. Exceptionnellement, un intérêt juridique doit être admis même en cas de demande d'augmentation de la taxation, lorsque cela permet de payer moins d'impôts au cours d'une période ultérieure ou d'éviter, par exemple, une procédure de rappel d'impôt ou de soustraction d'impôt. Il existe également un intérêt digne de protection à solliciter une augmentation des éléments imposables en cas de contestation d'une taxation d'office trop basse en cas de double imposition actuelle ou virtuelle ou en cas de concours avec une imposition spéciale. En revanche, l'intérêt général à une imposition conforme à la loi ne suffit pas. En pratique, il n'y a pas d'intérêt à agir lorsque le revenu imposable ou le bénéficiaire net imposable est fixé à CHF 0.- (ATF 150 II 409 consid. 2.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_446/2023 du 26 juillet 2023 consid. 2.2.2 ; 2C_1055/2020 du 3 mars 2021 consid. 1.2.2.3 ; arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2020.00082 du 22 octobre 2020 consid. 2.1).

6. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2).
7. Les recourants reprochent tout d'abord à l'AFC-GE d'avoir refusé de déduire les frais liés au handicap.
8. Selon les art. 33 al. 1 let. h bis LIFD et 32 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), sont déduits du revenu les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi

du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés et que le contribuable supporte lui-même les frais.

9. Le 31 août 2005, l'administration fédérale des contributions a émis la circulaire n° 11 intitulée « déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap ».

Son ch. 4.1 définit la personne handicapée et son ch. 4.2, la notion de frais liés à un handicap, le ch. 4.3 en dressant une liste exemplative. En particulier, le ch. 4.3.6 précise la déductibilité des frais de transport et de véhicule. Le ch. 4.4 précise qu'à la place des frais qu'elles ont effectivement supportés, les personnes handicapées peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle variant suivant qu'ils sont bénéficiaires d'une allocation pour impotent faible, moyenne ou grave. En outre, les sourds et les insuffisants rénaux nécessitant une dialyse peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle de CHF 2'500.-, qu'ils perçoivent ou non une allocation pour impotent.

10. En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant est handicapé. L'AFC-GE a expliqué dans sa décision sur réclamation, comme dans sa réponse au recours, qu'elle avait admis en déduction, à titre de frais liés au handicap du recourant, CHF 906.- représentant des frais de transport parce qu'ils avaient été justifiés. Elle avait également défalqué de son revenu un montant de CHF 2'500.- représentant la déduction forfaitaire dont bénéficient les insuffisants rénaux nécessitant une dialyse. Les factures de C_____ SA des années 2020 et 2022 n'étaient en revanche pas déductibles en 2023.

Dans leur recours, les contribuables se contentent de faire grief à l'AFC-GE de d'avoir refusé de prendre en compte les frais liés au handicap, « malgré de multiples réclamations ». Toutefois, ils ne chiffrent pas le montant total qui serait selon eux déductible, ni n'explicitent spécifiquement quoi d'autres déductions en lien avec le handicap du recourant auraient été refusées à tort. Ils n'ont pas davantage produit de pièces, qui selon eux sont aptes à démontrer l'existence de frais liés au handicap et dont l'autorité n'a pas tenu compte. Partant, le grief doit être rejeté.

11. Les recourants font grief à l'AFC-GE d'avoir refusé de tenir compte des dons qu'ils ont effectués.
12. À teneur de l'art. 33a, 1^{ère} phr. LIFD, sont déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 56 let. g LIFD), jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33 LIFD, à condition que ces dons s'élèvent au moins à CHF 100.- par année fiscale.

L'art. 37 al. 1 LIPP dispose que sont déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public

ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués des déductions prévues aux articles 29 à 36B LIPP.

13. Seules sont déductibles les prestations volontaires, c'est-à-dire les prestations qui n'ont été fournies ni en exécution d'une obligation, ni pour l'acquisition du droit à une contre-prestation. Par libéralité de fortune volontaire, on entend également le capital initial dédié à une fondation d'utilité publique nouvellement créée. Si une institution fournit une contre-prestation pour les fonds qui lui sont versés, la subvention doit, le cas échéant, être répartie. Par exemple, les dons versés à une école privée ou à une association d'écoles finançant une école ne sont pas déductibles à hauteur de la rémunération pour la fréquentation de l'école (Silvia HUNZIKER, Isabelle MAYER-KNOBEL *in* Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} édition, 2022, n. 9, p. 826-827 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_929/2014 du 10 août 2015 consid. 5.1 et 5.2).
14. En l'espèce, dans leur déclaration fiscale, les recourants ont mentionné des dons pour CHF 6'229.-. L'AFC-GE les a tous admis en déduction, hormis les versements effectués en faveur de l'association G _____ et ceux effectués au bénéfice du F _____. L'autorité intimée explique que la première ne bénéficie pas d'une exonération au sens de l'art. 56 let. g LIFD et que le second sert à la garde d'enfants, de sorte qu'elle a admis les dépenses effectives à titre de frais de garde.

Dans leur recours, les contribuables se contentent, de manière toute générale, de prétendre que l'AFC-GE a refusé de déduire l'intégralité des dons qu'ils ont déclarés. Cependant, ils ne prétendent pas, et démontrent encore moins, que l'association susmentionnée bénéficierait d'une exonération fiscale. Dans cette mesure, sous l'angle des art. 33a LIFD et 37 LIPP cités plus haut, le refus de déduire les versements effectués en faveur de G _____ sont conformes au droit. En outre, les paiements effectués en faveur du F _____ ne constituent pas des dons, car ils n'ont pas été consentis de manière toute désintéressée, mais en échange d'une prestation du F _____, à savoir la garde de leurs enfants. Quoi qu'il en soit, les paiements effectués en faveur du F _____ ont fait l'objet des déductions prévues à ce titre, comme il en sera question ci-après.

15. Les recourants reprochent à l'AFC-GE de ne pas avoir pris en considération les frais de garde effectifs de leurs enfants.
16. À teneur de l'art. 33 al. 3 LIFD, est déduit du revenu un montant de CHF 25'000.- au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde documentés ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

L'art. 35 LIPP a une teneur identique à l'art. 33 al. 3 LIFD. Cependant, pour l'année 2023, le montant maximal de la déduction pour frais de garde par enfant concerné prévu à l'article 35 LIPP s'élevait à CHF 25'048.- (art. 8 du règlement relatif à la

compensation des effets de la progression à froid du 14 octobre 2020 - RCEPF - D 3 08.05).

17. En l'espèce, l'AFC-GE a admis en déduction, en se fondant sur les justificatifs produits en annexe à la déclaration fiscale des recourants, un montant de CHF 6'080.- (arrondi à l'unité) à titre de frais de garde. Cette somme se composait des versements effectués à la Ville de D_____ (CHF 1'748.-), à la E_____ (CHF 2'568.20), ainsi qu'au F_____ (CHF 1'764.25).

Dans leur recours, les contribuables n'indiquent pas à combien s'élèverait, selon eux, les frais de garde supplémentaire qu'il aurait convenu de déduire à ce titre, ni à quelles entités les montants correspondants auraient été versés. Partant, sur ce point, le tribunal confirmera le calcul de l'AFC-GE.

18. Les recourants reprochent encore à l'AFC-GE de les avoir imposés en 2022 sur les subsides d'assurance-maladie, alors qu'il s'agit de revenu exonérés. Cette conclusion n'est pas recevable, car le présent litige ne porte que sur leur taxation 2023, à l'exclusion de l'année 2022. Quoi qu'il en soit, le tribunal observe qu'en 2023, ils n'ont pas déclaré de tels subsides et qu'ils n'ont pas non plus été imposés sur de tels montants.
19. Enfin, les recourants soutiennent qu'au cours des années 2016 à 2022, ils ont subi des « dégâts » qui se sont reflétés sur le RDU et le montant total de leurs revenus, qui les auraient empêchés de bénéficier de plusieurs prestations sociales. Ce faisant, indépendamment du caractère vague de ses explications, ils n'expliquent pas en quoi ces « dégâts » devraient diminuer leur imposition 2023. Partant, cette conclusion doit être déclarée irrecevable.
20. Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
21. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, qui succombent, sont condamnés, pris solidairement, au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 600.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 100.-, leur sera restitué. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. rejette, dans la mesure de sa recevabilité, le recours interjeté le 25 mars 2025 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 14 février 2025 ;
2. met à la charge des recourants, pris solidairement, un émolument de CHF 600.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
3. ordonne la restitution aux recourants du solde de leur avance de frais, soit CHF 100.- ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Federico ABRAR et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
Le président
Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière