

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1176/2022-ICCIFD

ATA/1099/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 octobre 2025

2^{ème} section

dans la cause

A _____ et B _____

recourants

représentés par Mes Alexandre FALTIN et Anne Tissot BENEDETTO, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 17 mars 2025 (JTAPI/283/2025)

EN FAIT

A. a. C_____ (ci-après : le contribuable) et D_____ (ci-après : la contribuable) sont décédés les 24 janvier 2013 et 3 avril 2020.

Leurs enfants, A_____ et B_____ sont leurs seuls héritiers.

b. Du 22 mai 2018 jusqu'à son décès, D_____ a été hospitalisée au sein de la Clinique E_____ (ci-après : la clinique). Dans un coma profond (glasgow 3) à la suite d'une artériopathie cérébrale et d'un AVC multiple, elle était capable d'entendre mais non de s'exprimer. Elle était nourrie par sonde et totalement incontinente. Elle ne pouvait être sortie de son lit pour être installée sur son fauteuil qu'une à deux heures par jour. Elle présentait d'importants troubles de la déglutition et un risque de broncho-aspiration.

c. Selon le site internet de la clinique (https://www.E_____), celle-ci « est l'établissement phare de F_____. Avec près de 100 lits, 230 médecins et 340 collaborateurs, il s'agit d'une des cliniques privées les plus grandes de Suisse. [Elle offre] des soins médicaux adaptés, l'expertise des meilleurs spécialistes et des technologies de dernière génération ».

d. En sus des services prodigués par le personnel de la clinique, la contribuable bénéficiait de la présence continue d'une infirmière et d'une aide comme compagnie, extérieures à l'établissement.

Le coût de ce service supplémentaire s'est élevé à CHF 630'720.- en 2011 et à CHF 601'603.20 en 2012 (ci-après : frais de garde privée).

e. Dans le questionnaire médical de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) relatif à la déduction des frais liés à un handicap concernant la contribuable, rempli le 30 septembre 2010, le Dr G_____, médecin au sein de la clinique, a répondu « 12 à 14 heures/jour » à la question « Quelle est la durée quotidienne moyenne de l'aide nécessaire ? ».

À cette même question, il a répondu, dans le questionnaire rempli le 17 avril 2012, « 12 h d'aide au minimum », et dans le questionnaire rempli le 3 mars 2013, « 6 à 8 heures minimum/jour ».

f. Selon une première attestation du Dr G_____ du 18 décembre 2014, le personnel adéquat pour la prise en charge de la contribuable comprenait une infirmière et une aide infirmière qui était occupée en permanence à respecter un protocole de nursing précis et détaillé. L'absence d'une telle prise en charge aurait signifié un décès rapide de la patiente.

Selon une seconde attestation du précité du 7 mars 2024, un établissement médical ne pouvait pas dédier une infirmière continue pour une seule patiente. Le *ratio* normal était d'une infirmière pour sept patients, ce qui était insuffisant pour la

contribuable. L'absence de garde privée aurait signifié l'apparition de nombreuses complications à très courte échéance avec, comme conséquence, un décès rapide.

g. Selon une attestation du Dr H_____, médecin de la clinique, du 23 février 2018, la présence d'une garde privée, soit une infirmière personnelle, était nécessaire 24h/24.

h. Selon une attestation du 28 mars 2025 du Prof. I_____, chirurgien au sein de la clinique J_____, il était évident qu'une présence constante auprès de D_____ était nécessaire. Sans cela, elle aurait développé des complications médicales gravissimes qui auraient conduit à un décès rapide. Ce type de prise en charge et de surveillance intensive n'était pas du ressort d'un hôpital universitaire. Des patients comme la contribuable étaient ainsi hospitalisés dans d'autres structures. Dans les établissements publics, une présence infirmière continue était impossible au vu des dotations attribuées. L'hospitalisation et la survie de la contribuable n'ont donc été possibles que dans une structure privée et moyennant l'engagement de personnes supplémentaires.

i. Selon une attestation du Dr K_____ du 16 juillet 2025, ayant suivi D_____ au mois de mai 2008 à l'Hôpital L_____, les soins de cette dernière avaient été assurés par des infirmiers et une hospitalisation à l'Hôpital L_____ ou aux Hôpitaux universitaires de Genève n'aurait pas été acceptable à long terme.

B. a. Dans leurs déclarations fiscales 2008 à 2010, les contribuables ont notamment fait valoir en déduction de leurs revenus des frais liés au handicap de la contribuable totalisant respectivement CHF 445'803.-, CHF 994'213.- et CHF 1'004'086.-.

b. Dans les bordereaux des 5 et 17 décembre 2014 se rapportant à l'imposition 2008 à 2010 des contribuables, l'AFC-GE a admis au titre de frais liés au handicap de la contribuable CHF 138'197.-, CHF 279'443.- et CHF 295'466.-, excluant les frais de garde privée.

c. Les héritiers ont formé réclamations, lesquelles ont été rejetées par décisions du 3 mars 2016.

d. Par jugement du 13 décembre 2021, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a rejeté le recours des héritiers contre ces décisions sur la question des montants retenus par l'AFC-GE au titre de frais de handicap.

e. Par arrêt du 23 août 2023, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours des héritiers contre ce jugement.

Elle a tenu pour établis l'état de santé très critique de la contribuable et sa qualification de personne handicapée. La nécessité d'une aide privée, s'ajoutant aux prestations la clinique qui offrait une surveillance continue, n'était néanmoins pas démontrée. L'hypothèse contraire aurait permis de douter de l'adéquation d'une hospitalisation permanente dans ce type d'établissement médical, si les soins adaptés n'y étaient pas assurés. Les frais de garde privée dépassaient en outre le

caractère nécessaire et usuel des coûts déductibles au titre de frais liés à un handicap (consid. 8g).

f. Par arrêt 9C_655/2022 du 31 octobre 2023, le Tribunal fédéral a rejeté le recours contre l'arrêt précité. Le raisonnement qui précède ne violait pas le droit fédéral (consid. 5.4).

C. a. Dans leurs déclarations fiscales 2011 et 2012, les contribuables ont fait notamment valoir la déduction de leurs revenus de frais de handicap de l'épouse de CHF 1'035'031.- et CHF 980'488.-.

b. Dans ses bordereaux des 24 octobre 2016 et 12 décembre 2018 relatifs à l'imposition 2011 et 2012, l'AFC-GE a admis la déduction de ces frais de handicap à hauteur de CHF 313'061.- et CHF 287'185.-.

c. Les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux.

d. Par décisions des 14 et 16 mars 2022, l'AFC-GE a maintenu ses taxations 2011 et 2012.

Elle avait admis, en déduction au titre de frais de handicap, les frais de pension, de soins, les honoraires médicaux, les médicaments, le matériel de location, les physiothérapeutes, les frais de laboratoire et les frais divers pour des montants totalisant CHF 327'727.- et CHF 306'042.-, sous déduction de la participation de l'assurance-maladie. Avaient été ajoutés des débours de pharmacie et du médecin traitant pour un total de CHF 17'724.- et CHF 15'530.-. Les autres frais n'étaient pas déductibles dans la mesure où les explications fournies ne justifiaient pas leur nécessité d'un point de vue médical.

D. a. Par actes du 8 avril 2022, les héritiers ont recouru contre ces décisions auprès du TAPI. Ils ont conclu à la déduction de l'intégralité des frais de handicap.

b. Par jugement du 17 mars 2025, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation 2011 et 2012 dans le sens des considérants. Il a refusé la déduction des frais de garde privée de la contribuable pour les motifs suivants.

L'état de santé de la précitée nécessitait des soins constants et elle avait bénéficié de l'assistance d'infirmières diplômées se relayant 24h/24. Les montants litigieux étaient en relation avec cette assistance.

Les soins et l'attention constante qu'impliquait l'état de santé de la contribuable auraient probablement pu être assurés dans une unité de soins intensifs d'un hôpital universitaire plutôt que de médecine générale. Sa famille et les autres personnes aptes à prendre les décisions avaient fait le choix d'une hospitalisation dans un établissement privé qui, d'après l'attestation remise, ne disposait que d'une infirmière pour sept patients, ce qui avait rendu nécessaire l'engagement des frais litigieux. Aucune explication n'avait été donnée sur l'impossibilité d'utiliser des moyens techniques alternatifs (monitoring à distance), ni sur l'impossibilité de recourir aux services d'un autre établissement de soins disposant de l'infrastructure

nécessitée par l'état de santé de la patiente. Le choix de faire appel à du personnel supplémentaire relevait de la convenance personnelle. Les héritiers n'avaient amené aucun élément permettant de comprendre sur la base de quels critères la clinique avait été choisie malgré l'exigence de gardes supplémentaires engendrant des frais considérables. Ils n'avaient ni allégué, ni démontré l'impossibilité de trouver un autre établissement à même de fournir l'ensemble des soins nécessaires sans le recours à ces gardes.

Subsidiairement, le caractère excessivement élevé des frais litigieux pouvait être considéré comme établi au vu des montants en cause.

- E. a.** Par acte posté le 14 avril 2025, les héritiers ont interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant à son annulation, à la déduction des frais de garde privée tels que déclarés en temps utiles et au renvoi de la cause à l'autorité ou au TAPI pour l'établissement de nouvelles taxations.

Les premiers juges avaient omis de tenir compte du certificat médical du Dr G_____ du 7 mars 2024 précisant pourtant qu'aucun établissement médical ne pouvait dédier une infirmière en continu pendant plusieurs mois voire des années, comme cela fut nécessaire pour la contribuable. Ils avaient considéré sans se fonder sur un élément du dossier que les soins intensifs d'un hôpital universitaire auraient pu être envisagés. Cette motivation étant nouvelle, ils auraient pour le moins dû laisser aux recourants l'occasion de se déterminer à ce sujet. Ils avaient ainsi contrevenu à leur droit d'être entendus, ainsi qu'à la maxime inquisitoire, en admettant la possibilité d'une autre prise en charge médicale sans instruire sérieusement cette question.

La contribuable avait eu besoin d'un suivi médical constant, de nuit comme de jour, qu'il n'aurait pas été possible de lui procurer dans une unité de soins aigus d'un hôpital universitaire durant plusieurs années. Dans une structure publique, une présence infirmière permanente était exclue au vu des dotations insuffisantes. En tant que les frais de garde privée étaient nécessaires pour la contribuable au vu de son handicap, et non seulement voulus par elle, leur déduction fiscale ne pouvait pas être refusée.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les premiers juges avaient retenu à raison l'absence de preuve de l'opportunité du choix de la clinique malgré l'exigence de gardes supplémentaires engendrant des frais considérables. Il était donc juste d'en déduire qu'un tel choix relevait de la convenance personnelle. Le TAPI avait également dûment constaté que les frais en cause étaient excessivement élevés.

Les recourants se prévalaient d'une nouvelle attestation, soit le certificat du 28 mars 2025 du Prof. I_____, dont on ignorait s'il avait suivi la contribuable et qui s'était limité à reproduire le contenu des précédents certificats. Il en résultait pour le surplus que des personnes présentant un état de santé similaire à celui de la

contribuable pouvaient être hospitalisées dans des structures médicales publiques, bien que celles-ci ne soient pas en mesure d'offrir une présence infirmière continue.

c. Dans leur réplique, les héritiers ont persisté dans leurs conclusions, requérant au surplus l'audition des médecins ayant signé les attestations au dossier.

Le Prof. I_____ connaissait très bien la situation médicale de la contribuable. Sa prise en charge n'était pas du ressort d'hôpitaux universitaires et ne pouvait être assumée que par une structure privée. Les personnes présentant le même état de santé, hospitalisées dans des établissements publics, voyaient leur espérance de vie raccourcie et enduraient des souffrances « souvent grandes ».

Des gardes permanentes étaient nécessaires au regard du handicap sérieux dont souffrait la contribuable, mettant sa vie constamment en danger. La loi ne fixait aucun plafond aux montants déductibles.

d. Sur ce, 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. 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. Les recourants reprochent au TAPI d'avoir omis de tenir compte du certificat médical du 7 mars 2024 du Dr G_____, de ne les avoir pas invités à s'exprimer sur l'argument d'un autre choix d'hospitalisation de la contribuable ainsi que d'avoir admis un tel choix sans instruction sérieuse.

Ils requièrent pour le surplus l'audition des médecins ayant signé les attestations figurant au dossier.

2.1 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 le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1). 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 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1).

Lorsqu'elle envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune des parties en présence ne s'est prévalu et ne pouvait supputer la pertinence, le droit d'être entendu implique de donner au justiciable la possibilité de se déterminer à ce sujet (ATF 145 I 167 consid. 4.1).

Le droit d'être entendu implique aussi l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). Il suffit cependant que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 142 II 154 consid. 4.2). Savoir si la motivation présentée est convaincante est une question distincte de celle du droit à une décision motivée : dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_114/2021 du 6 octobre 2021 consid. 4.1 ; 2C_104/2021 du 28 avril 2021).

2.2 En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 1^{er} novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1^{er} décembre 2020 consid. 3c).

2.3 En l'espèce, les premiers juges ont retenu que le choix d'hospitaliser la contribuable au sein de la clinique et de renoncer à un hôpital universitaire ou à un autre établissement apte à fournir l'ensemble des soins requis, avait rendu nécessaire l'engagement des frais litigieux. Or, ils n'avaient ni allégué, ni démontré l'impossibilité de trouver un tel établissement.

Cette motivation résulte du jugement querellé, de sorte que les recourants n'ont eu aucune difficulté à la comprendre. Il en ressort que les premiers juges n'ont pas nié la nécessité d'une assistance continue, mais celle de la dispenser sous la forme d'une aide permanente externe à la clinique. Cela satisfait au droit d'être entendu des recourants sous l'angle du devoir de motivation. Le TAPI n'était pas tenu sur ce plan de prendre en considération l'attestation du Dr G_____ du 7 mars 2024. Il ressort du jugement querellé qu'ils ne l'ont toutefois pas ignorée, puisqu'ils ont retenu l'information y figurant selon laquelle la clinique offrait un *ratio* insuffisant d'une infirmière pour sept patients. La question de savoir s'ils en ont tiré les bonnes conclusions factuelles ne concerne pas le droit d'être entendu des recourants.

Bien que la motivation des premiers juges soit contestée par les recourants et qu'elle ne soit pas déterminante au vu du développement ci-après, elle ne peut pas être

qualifiée d'inattendue ni d'inédite. Dans la présente procédure, tout comme dans la précédente procédure concernant les années fiscales 2008 à 2010, s'est posée la question de la nécessité des frais de garde privée, ce qui impliquait de se demander notamment si la contribuable aurait pu être hospitalisée dans un autre établissement, proposant des services permettant d'éviter des gardes supplémentaires. Dans son arrêt du 23 août 2023, la chambre administrative a expressément considéré que dans l'hypothèse où la nécessité de l'aide privée eût été démontrée, il était permis de douter de l'adéquation d'une hospitalisation permanente dans un établissement médical du type de la clinique.

Outre que ce point n'est pas déterminant pour les raisons exposées plus bas, le TAPI n'avait pas l'obligation d'instruire la question de l'opportunité de l'hospitalisation de la contribuable dans un autre établissement. Ce point se rapportant à un élément propre à réduire la charge fiscale de la contribuable, le fardeau de l'allégation et de la preuve appartenait aux recourants. Ceux-ci avaient en outre, plus généralement, le devoir de collaborer à l'établissement des faits. Or, au vu des frais de garde privée encourus, s'ajoutant aux frais de pension et de soins, il pouvait être exigé d'eux qu'ils apportent la preuve de l'adéquation du choix du lieu d'hospitalisation de la contribuable.

2.4 Comme développé ci-après, les questionnaires et attestations au dossier suffisent à l'examen de la cause. Il n'apparaît pas que l'audition de médecins ayant suivi ou connu la contribuable, douze ans après la période litigieuse et cinq ans après le décès de la précitée, puissent apporter des informations plus probantes que les documents précités.

Pour ce motif, la requête de preuves des recourants sera rejetée.

3. Les recourants tiennent pour établi que les frais de garde privés litigieux étaient nécessaires à la contribuable au vu de son handicap.

3.1 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.

L'art. 32 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) a une teneur identique à celle de l'art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD.

Il ressort du libellé de l'art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD et de la genèse du texte que toutes les dépenses effectuées en lien avec un handicap ne peuvent pas être déduites du revenu. Seuls sont déductibles les frais liés à un handicap, c'est-à-dire ceux qui sont en principe et dans une large mesure la conséquence directe du handicap au sens de la LHand (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 du 31 octobre 2023 consid. 5.1.1).

3.2 L'administration fédérale des contributions a édicté une circulaire n° 11 du 31 août 2005 (ci-après : la circulaire n° 11) sur la déductibilité des frais de maladie et

d'accident et des frais liés à un handicap. Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce (ATF 145 II 2 consid. 4.3).

Les frais sont liés à un handicap lorsqu'ils sont occasionnés (lien de cause à effet) par un handicap et qu'ils ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Les frais d'entretien courant sont les dépenses servant à satisfaire les besoins individuels, parmi lesquelles figurent les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de logement, de soins corporels, de loisirs et de divertissements. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire (dépenses somptuaires telles l'achat d'un fauteuil roulant de course ou l'aménagement d'une piscine) ne sont pas déductibles (circulaire n° 11, n° 4.2 p. 7).

Les frais liés à un handicap comprennent en particulier les frais d'assistance, ainsi que ceux de séjour en institution et de séjour de placement temporaire (circulaire n° 11, n° 4.3 p. 8).

Pour autant que les frais d'assistance soient occasionnés par le handicap, les frais des soins ambulatoires (soins infirmiers et soins de base), d'assistance et d'accompagnement destinés à faciliter les actes de la vie quotidienne, l'entretien de contacts sociaux satisfaisants, le déplacement, la formation et le perfectionnement ainsi que les frais de surveillance sont déductibles indépendamment de la personne qui fournit ces prestations (services d'aide et de soins à domicile, aides-soignants privés, assistants, services d'assistance, etc. ; circulaire n° 11, n° 4.3.1 p. 8).

3.3 En l'espèce, il est constant que la contribuable se trouvait, depuis son hospitalisation au sein de la clinique en 2008, dans un état de santé très critique impliquant une assistance médicale quotidienne, qu'elle a assumé les frais y relatifs et qu'elle avait la qualité de personne handicapée au sens de la LHand.

La déduction des frais de pension et de soins (honoraires médicaux, médicaments, matériel de location, physiothérapeutes, frais de laboratoire) a été admise. Reste litigieuse celle des frais de garde privée, s'ajoutant aux services délivrés par la clinique.

Les questionnaires de l'AFC-GE remplis par le Dr G_____ durant la période en cause, soit ceux des 30 septembre 2010, 17 avril 2012 et 3 mars 2013, font état d'une aide nécessaire quotidienne moyenne de six à huit heures, de douze heures ou entre douze et quatorze heures.

Abstraction faite des importants écarts entre ces trois réponses qui ne sont, à teneur du dossier, pas justifiées par une évolution de l'état de santé de la contribuable, aucune d'elles ne suggère que les services requis nécessitaient une présence infirmière continue et qu'ils n'auraient pas pu être intégralement délivrés par la

clinique. Celle-ci se présente, en effet, comme l'un des établissements privés les plus grands de Suisse, disposant d'un important personnel et offrant des soins médicaux adaptés. Rien n'indique qu'elle n'était pas apte à prendre en charge l'entier des besoins médicaux de la contribuable. Les recourants n'ont pas expliqué dans le cas contraire pour quelle raison ils avaient fait le choix de la clinique. Au vu de la présence continue d'une infirmière et d'une aide de compagnie que comportait la garde privée, celle-ci recoupait dans une large mesure les services délivrés par la clinique. Elle offrait en outre la présence simultanée de deux professionnelles, dont la nécessité médicale n'est pas établie par les pièces au dossier.

Les attestations médicales des Drs G_____, H_____, et I_____ des 18 décembre 2014, 23 février 2018, 7 mars 2024 et 28 mars 2025 exposent certes qu'une présence infirmière continue était indispensable à la contribuable pour lui éviter un décès rapide. Ces affirmations ne convainquent toutefois pas. Formulées en termes généraux, entre deux et douze ans après la période en cause, elles sont péremptoires et ne semblent procéder d'aucune réelle analyse. Elles n'expliquent en particulier pas pour quelle raison la clinique a néanmoins été choisie, pourquoi ce besoin d'une présence continue, soit 24/24h, n'a pas été spécifié dans les questionnaires de l'AFC-GE relatifs aux périodes fiscales concernées nonobstant une prétendue nécessité vitale et, le cas échéant, que ce service n'aurait pas été délivré par la clinique, ne serait-ce que par le biais de moyens techniques permettant la surveillance continue de la patiente.

Les recourants échouent ainsi à apporter la preuve de la nécessité, d'un point de vue médical et en tenant compte de la technologie de dernière génération offerte par la clinique, des frais de garde privée. Il n'est pas remis en cause que celle-ci a été utile à la contribuable et a amélioré la qualité des soins dont elle a bénéficié durant son séjour à la clinique. Faute de preuve de leur nécessité médicale, incombant aux recourants puisqu'est en jeu une déduction fiscale, ces frais doivent être considérés comme des dépenses engagées dans le but d'accroître le confort personnel de la contribuable, non déductibles. Au vu de leur coût, représentant plus de CHF 600'000.- par année, soit CHF 50'000.- par mois, et venant s'ajouter à des frais de pension et de soins déjà importants, ils excèdent en outre ce qui est usuel.

L'examen qui précède amène à la conclusion que les frais de garde privée ne sont pas déductibles au sens des art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD et 32 let. c LIPP, de sorte que les décisions de l'autorité sont conformes au droit. La chambre de céans n'a pas en sus, comme l'ont fait les premiers juges, à examiner l'opportunité d'une hospitalisation de la contribuable dans un autre établissement, public ou privé, durant la période en cause.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 avril 2025 par A_____ et B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 17 mars 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de A_____ et B_____ ;

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 des recourants ou de leur mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession des recourants, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Alexandre FALTIN et Anne Tissot BENEDETTO, avocats des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF,
Patrick CHENAUX, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :