

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1825/2024 ICCIFD

JTAPI/1153/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 25 novembre 2024

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Me Paolo CAVARGNA,
avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige concerne les taxations ICC et IFD de Madame A_____ et Monsieur B_____ pour la période fiscale de 2020.
2. Dans leur déclaration fiscale de 2020, les contribuables ont requis une déduction de CHF 31'830.- à titre de frais liés au handicap de leur fille C_____, précisant que cette somme correspondait au surcoût de sa scolarisation dans une école privée. Dans la note au taxateur annexée à la déclaration, les contribuables précisait qu'à la lecture des pièces remises par D_____ (ci- après : D_____), les frais d'écolage étaient doublés pour les personnes qui souffraient de difficultés d'apprentissage dues à leur handicap, celles-ci devant intégrer une classe spéciale. Ce coût supplémentaire par rapport à un écolage privé « standard » était à considérer comme des frais liés à un handicap.
3. Par bordereaux du 10 janvier 2024, l'administration fiscale cantonale (ci- après : l'AFC-GE) a informé les contribuables qu'elle avait pris note des raisons pour lesquelles ils avaient placé leur enfant dans une école privée, mais qu'elle ne pouvait pas admettre les frais demandés en déduction. Les frais d'écolage, en particulier ceux liés à la fréquentation d'une école privée par un enfant constituaient des dépenses privées non déductibles. La charge financière que représentait la formation d'un enfant mineur était déjà prise en considération de manière forfaitaire par le biais de la déduction sociale pour enfant. Sous l'angle des frais liés à un handicap, le surcoût résultant de la fréquentation d'une école privée n'était en général pas déductible. Une déduction de ces frais n'était admise que si l'Office médico-pédagogique (ci-après : l'OMP) attestait que la fréquentation de l'établissement privé était la seule mesure possible à la scolarisation convenable et nécessaire de l'enfant en situation de handicap conformément à la circulaire n° 11 de l'administration fédérale des contributions du 31 août 2005 (intitulée « Déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap » ; ci-après : la circulaire n° 11).
4. Le 16 février 2024, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.

La E_____ était reconnue par les autorités genevoises comme un centre de compétence cantonale pour les enfants qui souffraient du trouble du spectre de l'autisme. Ils avaient produit lors de leurs différents échanges, une attestation établie par le E_____ qui expliquait dans les détails les souffrances et les difficultés que rencontrait leur fille et eux-mêmes.

Il n'y avait qu'une filière spécialisée qui permettait à leur enfant une scolarité. Celle-ci pouvait être dispensée à Genève par deux types d'organismes. L'OMP proposait des filières spécialisées publiques. Mais, les fluctuations et la décompensation rapide de leur fille n'avaient pas permis le signalement dans les temps nécessaires pour l'accès à ces prestations. S'ajoutait à cela, qu'il y avait actuellement un nombre insuffisant de places spécialisées, particulièrement pour les

enfants qui avaient le type de profil de leur fille. C'était pour cette raison que leur fille avait bénéficié de la seule autre structure à Genève qui offrait ce type de prestations en privé, soit l'D_____.

5. Par décision du 23 avril 2024, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.
6. Par acte du 27 mai 2024, M. et Mme B_____ (ci-après : les recourants), sous la plume de leurs conseils, ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre cette décision, concluant à son annulation et celle des bordereaux de taxation du 10 janvier 2024, et à l'admission de la déduction des frais liés à un handicap, sous suite de frais et dépens.

Leur fille, née le _____ 2009, était atteinte d'un handicap. Sa situation personnelle lui donnait droit à une allocation d'impotence pour mineurs de l'Office cantonal des assurances sociales (ci-après : OCAS).

La E_____, qui était reconnue par les autorités genevoises comme centre de compétence cantonal pour les enfants qui souffraient du trouble du spectre de l'autisme, attestait du fait que leur fille était atteinte d'une maladie génétique « micro délétion 22q11.2 » depuis sa naissance.

Ainsi, leur fille avait commencé sa scolarité au sein de l'D_____. Ses difficultés liées à sa maladie ne lui avaient toutefois pas permis de suivre un cursus ordinaire au sein de cette école. Il avait été nécessaire d'ajouter un certain nombre d'appuis, qui s'étaient avérés insuffisants dès 2017.

Au moment où les premières difficultés avaient été observées en classe, ils avaient envisagé la voie de l'enseignement spécialisé offert par l'école publique et adaptée aux besoins des élèves présentant des handicaps, des besoins éducatifs particuliers et/ou des difficultés importantes d'apprentissage et de développement. Toutefois, ils avaient renoncé à cette alternative compte tenu du manque de places manifeste, de la lourdeur administrative liée à ce type de procédure, ainsi que du temps nécessaire pour obtenir la mesure demandée et les faibles chances de l'obtenir. En effet, les troubles de leur fille avaient évolué et étaient devenus plus aigus au fil du temps, lorsque ses premières difficultés scolaires étaient apparues, les troubles de leur fille étaient moins marqués de sorte qu'il y avait un risque qu'elle ne fût pas placée d'emblée en filière spécialisée dans le cadre de l'école publique. Le nombre de places insuffisantes pour encadrer et accueillir les enfants nécessitant un enseignement spécialisé dans le système public pour les enfants ayant le type de profil de leur fille était un problème réel qui perdurait à Genève et qui était attesté par la presse. Cette problématique était telle que lors de la rentrée scolaire 2023-2024 une trentaine d'enfants à besoins spécifiques étaient en attente d'une prise en charge faute de locaux et d'effectifs pour les accueillir. Au vu des circonstances, ils avaient, dès 2018, placé leur fille à plein temps au programme de soutien approfondi de l'D_____, qui était un appui de scolarité spécialisé. Lorsque C_____ suivait les cours avec les autres élèves, elle était accompagnée d'un tuteur

spécialisé ; seule cette mesure permettait de garantir un suivi scolaire et un encadrement adapté à leur fille.

Le surcoût qui était lié au programme de soutien approfondi dispensé par l'D_____ était de CHF 31'830.- pour la partie des prestations spécialisées, ce montant s'additionnant à la prestation de scolarité ordinaire d'un montant équivalent.

En annexe à leur recours était produit une attestation du Dr F_____, médecin et directeur général du E_____, à teneur de laquelle, il relevait que la particularité développementale de leur fille avait eu un certain nombre de conséquences sur son développement intellectuel, avec un impact sur sa capacité à la fois scolaire et son autonomie. Elle présentait des difficultés de concentration, un trouble anxieux, et des symptômes psychotiques intermittents. Ainsi, pour lui permettre de suivre une scolarité, il était nécessaire de mettre en place des adaptations importantes. Dans les périodes où leur fille, en raison de son trouble, se trouvait dans la plus grande détresse psychologique, l'enseignement en classe était impossible, cette situation s'était notamment déroulée une partie de l'année scolaire 2019-2021 et 2022-2023.

7. Dans sa réponse du 29 juillet 2024, l'AFC-GE a conclu au maintien des taxations et au rejet du recours.

Le canton de Genève avait adopté le système de l'école inclusive qui permettait à tous les élèves, qu'ils ou elles fussent ordinaires, à haut potentiel, issus de communautés ethnique ou religieuse particulière, sportifs d'élite, musiciens, ou encore en situation de handicap, de suivre leur scolarité. Il offrait, dans le cadre de l'enseignement spécialisé, une scolarisation et un encadrement adaptés aux besoins des élèves de 4 à 20 ans. Les élèves bénéficiaient d'un programme d'apprentissage et de développement individualisé, qui tenait compte de leurs besoins. L'OMP organisait et dispensait l'enseignement spécialisé, en partenariat avec les institutions privées subventionnées, avec pour objectif général l'intégration, lorsque cela était possible, dans l'enseignement régulier. Bénéficiaient de l'enseignement spécialisé les enfants et les jeunes domiciliés dans le canton de Genève. Le principe de la gratuité prévalait à l'exception de la participation financière des parents pour les repas et la prise en charge dans les structures de jour ou à caractère résidentiel. Elle exigeait lorsqu'un enfant présentant une situation de handicap ne poursuivait pas sa scolarité dans le cadre de l'enseignement spécialisé, un rapport du service cantonal de psychologie scolaire de l'OMP attestant que la fréquentation d'une école privée était la seule mesure possible à la scolarisation convenable et nécessaire.

Les recourants n'étaient pas au bénéfice de l'attestation susmentionnée et avaient indiqué ne pas en disposer ; ainsi, ce rapport n'avait pas été requis par choix des contribuables, voire qu'il leur avait été dénié dans la mesure où une place dans un établissement public adapté pouvait leur être proposée ou qu'elle avait été proposée mais refusée. L'attestation du Dr F_____, médecin et directeur général de la

E_____, ne saurait se substituer au Service cantonal de psychologie scolaire de l'OMP.

Les contribuables ne sauraient être suivis lorsqu'ils faisaient valoir le manque de places pour accueillir les enfants handicapés par l'enseignement spécialisé en école publique, la lourdeur administrative qui était liée à ce type de procédure et le temps nécessaire pour obtenir la mesure demandée ainsi que les incertitudes sur l'issue d'une telle démarche. Ils avaient fait le choix de maintenir leur fille dans la structure privée dans laquelle elle avait débuté sa scolarité et dans laquelle son frère et sa sœur étaient également scolarisés. Ils avaient privilégié l'alternative qui consistait à maintenir leur fille dans l'école privée qu'elle fréquentait et opté pour les prestations spécialisées liées à son handicap offertes au sein de cette école.

Elle ne pouvait ainsi que maintenir sa position qui se justifiait, au demeurant par souci d'égalité de traitement entre les contribuables parents d'enfants présentant un trouble du spectre autistique ou souffrant d'un handicap. Contrairement à ce que prétendait les contribuables, il n'existait pas dans leur situation, un motif valable pour s'écarter de la circulaire n° 11, qui était claire, en tant qu'elle prévoyait l'exigence figurant au point 4.3.10.

8. Invités à répliquer, les recourants ne se sont pas déterminés.
9. Le détail des écritures et des pièces produites sera repris dans la partie « En droit » en tant que de besoin.

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.
3. Aux termes des 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), 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 (LHand - RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais.

La déduction au sens de l'art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD n'est possible que pour les dépenses effectives et à charge du contribuable, soit non assumées par les assurances, privées ou sociales (Yves NOËL/Bastion VERREY in Daniëlle

YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, n. 88 ad art. 33 LIFD).

4. La circulaire n° 11 (p. 6 s, n° 4.1) précise qu'une personne handicapée est une personne qui souffre d'une déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable, de sorte qu'elle ne peut pas ou a des difficultés à accomplir les actes de la vie quotidienne, à entretenir des contacts sociaux, à se mouvoir, à se former, à se perfectionner ou à exercer une activité professionnelle. La déficience est durable lorsqu'elle empêche ou gêne depuis au moins un an l'exercice desdites activités ou qu'elle les empêchera ou les gênera vraisemblablement pendant au moins un an. L'entrave aux actes de la vie quotidienne, à la vie sociale, à la formation, au perfectionnement et à l'activité professionnelle doit être provoquée par la déficience corporelle, mentale ou psychique elle-même (lien de cause à effet).

Les frais sont liés à un handicap lorsqu'ils sont occasionnés (lien de cause à effet) par un handicap tel que le définit le chiffre 4.1 ci-dessus et qu'ils ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire ne sont pas déductibles (circulaire n° 11, p. 7 n° 4.2).

Le surcoût résultant de la fréquentation d'une école privée n'est en général pas déductible. Il ne peut être considéré comme frais liés à un handicap que si un rapport du service cantonal de psychologie scolaire atteste que la fréquentation d'une école privée est la seule mesure possible à la scolarisation convenable et nécessaire d'un enfant handicapé (circulaire n° 11, p. 10 n° 4.3.10).

5. En tant qu'ordonnance administrative, la circulaire n° 11 n'est pas juridiquement contraignante pour les tribunaux. Toutefois, le Tribunal fédéral ne s'écarte pas sans raison valable d'une ordonnance administrative légale, pour autant qu'elle permette une interprétation des dispositions légales applicables adaptée et équitable au cas d'espèce et qu'elle contienne une concrétisation convaincante des exigences légales (cf. ATF 145 V 84 consid. 6.1.1 ; 142 V 442 consid. 5.2).
6. Selon la jurisprudence, qui se réfère notamment à la circulaire n° 11, pour être déductibles, les frais doivent être la conséquence directe du handicap au sens de l'art. 2 al. 1 LHand (arrêts du Tribunal fédéral 9C_635/2022 du 31 janvier 2023 consid. 22.1 et 22.2 ; 2C_479/2016 du 12 janvier 2017. consid. 3.4). Ils ne doivent en outre pas constituer des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires (arrêt du Tribunal fédéral 9C_635/2022 précité consid. 2.2.2 ; ATA/667/2023 du 20 juin 2023 consid. 34).

En particulier, le Tribunal fédéral a jugé qu'il y avait un handicap au sens de l'art. 2 al. 1 LHand lorsque l'enseignement dans l'école ordinaire n'était pas possible (arrêts 2C_930/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.3 ; 2C_588/2011 du 16 décembre 2011 consid. 3.3). Dans ce dernier arrêt, il a considéré, en se référant à la circulaire n° 11, que pour obtenir la déduction des frais liés à la fréquentation d'une école privée, il fallait respecter les deux conditions cumulatives suivantes : les frais d'une

école privée doivent apparaître comme nécessaires (respect du principe de causalité) et il doit s'agir de la seule mesure possible. Pour le Tribunal fédéral, cette deuxième condition était trop restrictive, car elle excluait d'autres mesures équivalentes. Il convenait donc d'examiner, au cas par cas, si une autre disposition, moins coûteuse ou plus étendue, n'aboutirait pas également. Dans ce contexte, il devait être possible pour l'assujetti d'en apporter la preuve par un rapport d'expertise, lorsqu'un rapport du service de psychologie scolaire n'était pas disponible. Il convenait d'approuver ces explications, d'autant plus qu'il s'agissait du principe de la libre appréciation (par le juge) des preuves (consid. 3.4 et la référence).

De plus, en procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phrase LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 consid. 6b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 consid. 6b). Cette liberté d'appréciation de la preuve, applicable en droit fiscal, doit s'exercer dans le cadre de la loi et n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

7. En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. Il lui appartient 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).

En matière de frais liés à un handicap, en particulier, la circulaire n° 11 précise que le contribuable doit établir la preuve des frais dont il se prévaut, pour lui-même ou une personne à sa charge (p. 12, n° 6).

8. En l'espèce, l'autorité intimée n'a pas remis en cause la qualification de l'enfant C_____ en tant que personne handicapée. Cela étant, les recourants devaient prouver à teneur de la jurisprudence précitée non seulement que sa scolarisation en école privée était nécessaire, mais également qu'elle représentait la mesure la plus adéquate possible. Ainsi, ils leur appartenaient notamment de produire l'attestation du service cantonal de psychologie scolaire confirmant la nécessité d'une telle scolarisation, comme le prévoyait la circulaire n° 11 ce qu'ils n'ont pas fait. La question de savoir si l'attestation médicale produite par les recourants pouvait être considérée comme équivalente et assimilable à ladite attestation peut rester ouverte, puisque dans tous les cas la condition selon laquelle, l'école privée devait constituer la mesure la plus adéquate possible à sa scolarisation n'est pas remplie.

Par ailleurs, les recourants ont admis avoir envisagé l'école publique mais y avoir finalement renoncé sur la base de différents articles de presse relatant le manque de places dans les institutions. Ainsi, ils en ont conclu qu'ils n'auraient pas de place pour leur enfant, sans entreprendre la moindre démarche afin de savoir si des places étaient cependant disponibles. Les recourants allèguent également que les fluctuations et la décompensation de la santé de leur fille n'auraient pas permis son signalement à temps pour se voir octroyer une place dans la filière publique. Bien que le tribunal comprenne que les demandes nécessaires pour ce type de scolarisation puissent être administrativement lourdes et chronophages, d'autant plus lorsque l'enfant est souffrant, il ne peut que constater que les recourants n'ont produit aucun élément permettant de confirmer cette impossibilité et donc que le placement en école privée était la seule mesure possible à la scolarisation de leur fille.

Au vu de ce qui précède, les recourants n'ont pas démontré que la scolarisation de leur fille dans une école privée était la seule mesure envisageable pour permettre la scolarisation adéquate de celle-ci, comme le prévoit la circulaire n° 11. Dès lors, c'est à juste titre que l'AFC-GE a retenu que les frais d'écolage pour C _____ n'étaient pas déductibles.

9. Mal fondé, le recours sera rejeté.
10. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) 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, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 27 mai 2024 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 avril 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge Madame A_____ et Monsieur B_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. 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: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Laurence DEMATRAZ et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière