

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2972/2009-ICCIFD

ATA/138/2012

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 mars 2012**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur Z\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
28 février 2011 (JTAPI/80/2011)**

---

### EN FAIT

- 1) Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2003.
- 2) Madame et Monsieur Z\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) ont trois enfants :
  - Madame B\_\_\_\_\_ Y\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1978 ;
  - Monsieur C\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1980 ;
  - Madame E\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1985.
- 3) Dans leur déclaration fiscale 2003, ils ont déclaré un revenu imposable de CHF 638'556.-. En outre, ils ont mentionné comme enfant à charge Mme E\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_, la dernière de leurs filles, qui était étudiante et sans revenu.

Ils ont également déclaré comme autres personnes à charge :

- Mme Y\_\_\_\_\_ ainsi que son mari, Monsieur Y\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1978, et leur fille X\_\_\_\_\_, née le 5 novembre 2003, domiciliés tous trois à \_\_\_\_\_, pour l'entretien desquels ils avaient respectivement versé CHF 18'000.-, CHF 18'000.- et CHF 6'000.- ;

de même que :

- Madame A\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1982, l'épouse de leur fils C\_\_\_\_\_, et leur fille F\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 2003, domiciliées toutes deux à \_\_\_\_\_, pour l'entretien desquelles ils avaient versé respectivement CHF 25'000.-, CHF 10'000.-.

- 4) Le 7 août 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur a remis un bordereau IFD 2003 de CHF 80'227.- et un bordereau ICC 2003 de CHF 273'974,15, sur la base d'un revenu imposable de CHF 665'291.- et d'une fortune imposable de CHF 4'568'851.-.

Dans les deux taxations précitées, l'AFC-GE n'a retenu qu'une seule charge de famille.

A ces deux bordereaux était annexé un feuillet dans lequel l'AFC-GE mentionnait les éléments retenus, au regard des éléments déclarés.

- 5) Le 4 septembre 2006, les contribuables ont formé deux réclamations auprès de l'AFC-GE contre les bordereaux ICC et IFD 2003. Ils ne comprenaient pas pour quelle raison ils n'avaient pas été taxés en fonction du revenu imposable qu'ils avaient déclaré et formulaient plusieurs griefs contre ces taxations. En particulier, leurs enfants et petits-enfants dont ils assumaient l'entretien auraient dû être considérés comme personnes à charge.
- 6) Le 1<sup>er</sup> juillet 2009, l'AFC-GE a admis partiellement les deux réclamations précitées. En matière d'ICC, elle admettait les contestations des contribuables relatives aux charges et frais d'entretien liées à un bien immobilier, ainsi que concernant l'état locatif d'un autre bien immobilier dont ils étaient propriétaires. En matière d'IFD, elle admettait la déduction de montants payés à titre de don et une déduction supplémentaire pour les charges et l'entretien d'un bien immobilier sis à Genève. Elle maintenait les taxations pour le surplus. Concernant la question des charges de famille, les contribuables ne pouvaient prétendre être mis au bénéfice de telles charges pour les personnes indiquées. Il ne s'agissait en effet pas de proches nécessiteux, soit de personnes qui ne pouvaient subvenir à leurs besoins, notamment pour des raisons d'âge, de handicap ou autre.
- 7) L'AFC-GE a ainsi adressé aux recourants un bordereau ICC 2003 rectificatif de CHF 264'906,60, fondé sur un revenu imposable de CHF 650'358.- et une fortune imposable de CHF 4'204'688.-, auxquels elle appliquait le barème des couples mariés vivant en ménage commun, ainsi qu'un bordereau IFD 2003 d'un montant de CHF 74'754.- fondé sur un revenu imposable de CHF 666'000.-.
- 8) Le 24 juillet 2009, par deux actes séparés, M. Z\_\_\_\_\_ a recouru pour le compte de son épouse et de lui-même auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 1<sup>er</sup> juillet 2009. Ces recours ont été traités sous un même numéro de cause.

Ils ne comprenaient pas pour quelle raison l'AFC-GE avait retenu un revenu de CHF 650'358.- pour le calcul de l'ICC et de CHF 666'000.- pour celui de l'IFD, alors que, selon leur déclaration, leurs revenus imposables s'élevaient respectivement à CHF 638'556.- et à CHF 641'281.-.

Outre Mme E\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_, quatre autres charges de famille devaient leur être reconnues, soit celles de M. et d'X\_\_\_\_\_ Y\_\_\_\_\_, et celles de Mme Z\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_ et de F\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_. En 2003, ils avaient assumé l'entretien de ces membres de leur famille, qui étaient encore étudiants, sans travail ou trop jeunes pour travailler, et dont les conjoints n'avaient pas, cette année-là, de revenus suffisants pour subvenir à l'entretien. Ils remettaient en question l'interprétation trop restrictive de la notion de personnes à charge faite

par l'AFC-GE tant pour l'ICC que pour l'IFD. Ils devaient être mis au bénéfice de cinq charges de famille.

- 9) Le 20 juillet 2010, l'AFC-GE a répondu. Les quatre personnes déclarées à charge par les contribuables ne remplissaient pas les conditions légales pour être reconnues comme telles. Les conjoints de leurs enfants ne souffraient pas d'une déficience inhérente à leur personne qui leur interdirait d'exercer une activité rémunérée et qui les rendraient incapables de subvenir à leurs besoins. Si tel était le cas, ces personnes seraient à charge non pas des contribuables, mais de leurs parents de sang. Quand aux petits-enfants des contribuables, ces derniers ne se trouvaient pas dans l'obligation légale de subvenir à leurs besoins. La charge d'entretien pour enfant avait déjà été attribuée à leurs parents dans leur taxation 2003 et ne pouvait l'être une deuxième fois aux grands-parents.

La différence entre le montant de revenus déclarés et de revenus retenus, résultait en outre d'un montant de valeur locative de l'immeuble occupé par les propriétaires, supérieur à celui qu'ils avaient déclaré.

Cette réponse a été communiquée aux recourants le 21 juillet 2010.

- 10) Le 28 février 2011, le TAPI a rejeté le recours interjeté par les contribuables.

En matière d'ICC, aucun rabais d'impôt au sens de l'art. 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16) n'avait, à juste titre, été accordé pour charge de famille en raison de la contribution des contribuables à l'entretien de leur belle-fille ou de leur beau-fils, ni de leurs deux petits-enfants. Les deux premiers n'entraient pas dans la définition des personnes nécessiteuses, condition posée tant par le droit cantonal que par le droit fédéral. Quant aux petits-enfants, les contribuables n'avaient aucune obligation d'entretien vis-à-vis d'eux et leurs parents avaient déjà bénéficié d'une charge de famille en rapport avec celui-ci, fait allégué par l'AFC-GE et qu'ils n'avaient pas contredit.

Concernant l'IFD, les déductions pour charge de famille visées à l'art. 213 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) en relation avec l'art. 7 de l'ordonnance sur la progression à froid du 4 mars 1996 (OPFR - RS - 642.119.2) impliquaient que les personnes assistées soit incapables, pour des motifs objectifs, de subvenir à leurs besoins et qu'ils ne disposaient pas de revenus et d'une fortune suffisante, ce que les contribuables n'avaient pas démontré. En outre, ils n'avaient fourni aucune preuve de versements supérieurs à la déduction fiscale. A bon droit, l'autorité intimée n'avait admis qu'une charge de famille pour leur troisième fille.

- 11) Par acte posté le 13 avril 2011, Mme et M. Z\_\_\_\_\_ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI précité, reçu le 15 mars 2011, en concluant à son annulation. Cinq charges de famille devaient leur être reconnues.

Le TAPI ne leur avait pas accordé de délai pour répondre à l'administration en violation de leur droit d'être entendu. Or, en 2003, leur fils C\_\_\_\_\_ et sa femme A\_\_\_\_\_ étaient domiciliés aux Etats-Unis en 2003 et l'AFC-GE n'aurait pas pu leur accorder une charge de famille pour l'entretien de F\_\_\_\_\_. La mère de celle-ci était enceinte durant l'année 2003 et n'avait plus travaillé. Elle disposait d'un visa d'étudiante aux Etats-Unis et n'avait pas le droit de travailler.

Leur fille B\_\_\_\_\_, la mère d'X\_\_\_\_\_ n'avait eu en 2003 que des revenus très faibles et son mari, étudiant, n'en avait pas réalisé. Leur accorder une charge de famille pour l'entretien de l'enfant ne servait à rien dès lors qu'ils n'avaient pas de revenu imposable.

Ils fournissaient les justificatifs des versements effectués en 2003 pour aider les membres de leur famille précités, soit CHF 28'754.- versés le 24 octobre 2003, USD 15'000.- versés le 25 septembre 2003 et US\$ 20'000.- versés le 5 février 2003.

Finalement, ils devaient être taxés sur le revenu qu'ils avaient déclaré, soit CHF 638'556.-. Le TAPI avait considéré à tort que, n'ayant pas contesté la réponse de l'AFC-GE sur cet aspect de leur réclamation, ils avaient acquiescé à celle-ci.

- 12) Le 10 mai 2011, le TAPI a transmis son dossier, persistant dans les termes de son jugement.
- 13) Le 29 juin 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Si l'AFC-GE n'avait pas admis de prendre en compte une charge de famille pour l'entretien de la belle-fille des recourants et épouse de leur fils, ni de leur petite-fille, de leur beau-fils et de leur autre petite-fille, c'était parce que tant leur fils que leur fille avaient fait l'objet de taxations ICC 2003, dans le cadre desquelles ils s'étaient vus reconnaître une charge de famille.

En outre, aucune des personnes annoncées comme étant à charge ne pouvait être considérée comme une personne nécessiteuse au sens de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V et les recourants n'avaient aucune obligation légale d'entretien. Ils n'avaient pas non plus allégué ou prouvé qu'ils se trouvaient, au sens de l'art. 328 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), dans l'obligation légale de subvenir aux besoins de leurs petits-enfants.

Il en allait de même pour l'IFD. Les recourants n'avaient pas prouvé que les personnes soutenues fussent dans l'incapacité de subvenir elles-mêmes à leurs besoins, en raison d'une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative.

Les recourants faisaient valoir, au sujet de la différence entre le revenu imposable déclaré et celui qui avait été imposé par l'AFC-GE, que le TAPI ne leur aurait pas donné l'occasion de contester les explications qu'elle avait présentées dans sa réponse du 20 juillet 2010, mais ils ne fournissaient aucun élément nouveau à ce sujet dans le cadre du présent recours.

Avec leur dossier, elle transmettait, sous le couvert du secret fiscal, les bordereaux d'impôt qu'elle avait notifiés à M. C\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_ et à Mme Y\_\_\_\_\_ pour l'exercice fiscal 2003.

- 14) Le 14 février 2012, le juge délégué a communiqué aux parties qu'il ressortait de ces bordereaux que les deux enfants des recourants s'étaient vus reconnaître une charge de famille dans le cadre de la taxation précitée. Sur ce, il les a informés 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 - 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).
- 2) a. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) confère à toute personne le droit de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, d'avoir accès au dossier, d'apporter des preuves quant aux faits de nature à influencer la décision, de participation à l'administration des preuves et de se déterminer à leur propos (ATF 134 I 140, consid. 5.3 ; ATF 133 I 270 consid. 3.1). Devant un tribunal, il comprend le droit de prendre connaissance des écritures et pièces nouvelles déposées par un partie adverse et de s'exprimer à leur sujet (ATF 133 I 989), ainsi que de se déterminer sur toute écriture déposée par l'autorité inférieure ou les intimés, que leur prise de position soit ou non concrètement susceptible d'influer le jugement (ATF 133 I 100, 102 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 510, n° 1531).
- b. Ce droit à la réplique reconnu à l'administré doit être exercé sans délai après la réception de la prise de position sur laquelle celui-ci entend s'exprimer (ATF 133 I 100 précité, p. 105 ; T. TANQUEREL, *op. cit.*, p. 510, n° 1531).

c. Une violation du droit d'être entendu peut réparée si la personne qui en est victime peut développer ses moyens devant une juridiction supérieure qui jouit du même pouvoir de cognition que celle devant laquelle la violation du droit s'est produite (ATF 135 I 279, 285 ; T. TANQUEREL, *op. cit.*, p. 516, n° 1554, et la jurisprudence citée).

En l'espèce, les recourants ont reçu le 21 juillet 2010 copie des observations que l'intimée avait rédigées à l'intention de la CCRA. N'ayant pas requis de pouvoir s'exprimer sur celles-ci dans la période qui s'était écoulée entre la date précitée et le 14 mars 2011, date du jugement, ils n'ont pas respecté leur obligation d'agir sans délai et ne peuvent donc plus se prévaloir d'une violation de leur droit à la réplique garanti par la disposition constitutionnelle précitée. Au demeurant, la chambre administrative jouit du même pouvoir de cognition que le TAPI sur le présent recours. Les recourants ont eu la possibilité de reprendre dans le cadre de leur recours leur argumentation devant elle et ont pu valablement produire des pièces supplémentaires. Toute violation du droit à la réplique a ainsi pu être réparée devant la chambre de céans et c'est une deuxième raison pour ne pas entrer en matière sur le grief présenté.

- 3) Le recours portant sur l'exercice fiscal 2003, il est régi par les dispositions fiscales en vigueur à cette époque.

En matière d'ICC, il s'agit de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la législation en vigueur au 31 décembre 2003, à savoir la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), ainsi que leurs règlements d'exécution.

- 4) a. En matière d'imposition cantonale, les recourants, domiciliés à Genève, bénéficiaient en 2003 à teneur de l'art. 14 aLIPP-V, lorsqu'ils se voyaient reconnaître une charge de famille, d'un rabais sur le montant de l'impôt sur le revenu calculé selon le barème A de l'art. 11 LIPP-V, applicable aux contribuables veufs, séparés de corps ou de fait ou divorcés, ou le barème B de l'art. 12 LIPP-V, applicable aux couples mariés vivant en ménage commun (al. 1) ou aux contribuables veufs, séparés de corps ou divorcés, qui tiennent ménage indépendant avec leurs enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille.

Lorsqu'une personne était à charge de plusieurs contribuables, les montants déterminants étaient répartis entre eux (art. 14 al. 3 aLIPP-V), ce qui signifie qu'une charge de famille entière ne peut être reconnue à plusieurs contribuables pour la même personne.

b. Le rabais d'impôt est constitué d'un montant forfaitaire déduit du montant imposable dont le contribuable bénéficie lorsqu'il entretient des membres de sa famille ou des proches, et se voit reconnaître une charge de famille ou une demi-charge de famille parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées par l'art. 14 LIPP-V, soit :

- lorsqu'il pourvoit à l'entretien de ses enfants mineurs dont il a la garde ou de ses enfants majeurs jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, apprentis ou étudiants, dont la fortune ou les revenus ne sont pas supérieurs aux montants énoncés respectivement aux art. 14 al. 5 let. a ou b aLIPP-V ;

- lorsqu'il entretient des proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins (art. 14 al. 5 let. c. aLIPP-V). A teneur de cette disposition légale, cela concerne les ascendants ou descendants, dans les autres cas que ceux visés par l'art. 14 let. a et b a LIPP-V, ou les « frères, sœurs oncles, tantes, neveux et nièces » du contribuable « incapables de subvenir à leurs besoins » et qui n'ont pas une fortune ou un revenu supérieur aux montants énoncés dans la loi.

- 5) La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins » contenue à l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V précité a été reprise du texte de l'art. 31 al. 3 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000. Elle doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés dans cette disposition légale et il ne doit pas être capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Cette interprétation respecte l'exigence de stabilité voulue par le législateur : elle limite les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises en ne prenant en compte que les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Ce faisant, elle évite la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale (ATA/239/2007 du 15 mai 2007, et la jurisprudence citée). Ainsi, un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi ne permettrait pas de considérer cette personne comme un proche nécessiteux (ATA/230/2002 du 7 mai 2002). En revanche, le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devrait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à son entretien si ce fait est établi (ATA/41/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/398/2009 du 25 août 2009 ; ATA/319/2008 du 17 juin 2008).

- 6) En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse 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 92 I 253 consid. 2 p. 256-257 ; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 416, et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 et 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 4.4 in RDAF 2007 II p. 299 ; voir également D. SCHÄR, *Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren*, Archives 67 p. 433 ss, en particulier p. 448).
- 7) En l'occurrence, la question de savoir si l'art. 14 al. 5 aLIPP-V peut également entrer en considération lorsqu'un contribuable pourvoit à l'entretien de sa belle-fille ou de son beau-fils peut être laissée ouverte, même si ces personnes ne sont pas expressément désignées dans cette disposition légale. En effet, en l'espèce, les recourants n'établissent pas que les conjoints de leurs enfants ne sont objectivement dans l'incapacité de travailler, voire que ces derniers, auxquels revient à titre principal l'obligation de pourvoir à leur entretien de part l'art. 163 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), se trouvent eux-mêmes dans l'impossibilité objective de faire face à cette obligation. De fait, la situation pécuniaire dans laquelle ces personnes se sont trouvées en 2003, qui a nécessité l'aide des recourants, résulte d'options qu'ils ont données à leur existence. Dans un tel cas, la loi fiscale cantonale n'autorise pas l'admission de charge de famille.

La situation est la même concernant les deux petites-filles des recourants. L'aide que ces derniers ont apportée à leur entretien ne résulte pas de circonstances qui empêchaient objectivement leurs parents d'obtenir les moyens financiers leur permettant de les entretenir. L'obligation d'entretien des recourants ne découlait ainsi pas de l'art. 328 CCS. Ils ne pouvaient donc prétendre, déjà pour ce motif, bénéficier d'une charge de famille. Au surplus, ainsi que l'AFC-GE l'a révélé, tant le fils que la fille des recourants ont été imposés en 2003 à Genève et se sont vus reconnaître le bénéfice d'une charge de famille pour leurs enfants.

Une deuxième charge de famille pour les mêmes personnes est exclue à teneur de l'art. 14 al. 3 a LIPP-V.

- 8) En matière d'imposition fédérale, sont applicables les dispositions de la LIFD et de sa réglementation d'exécution.

Selon l'art. 213 al. 1 LIFD dans sa teneur au 31 décembre 2003 (ci-après : aLIFD), une déduction sociale était effectuée sur le revenu imposable pour chaque enfant qui faisait un apprentissage ou des études dont le contribuable assumait l'entretien (art. 213 al. 1 let. a aLIFD). Il en allait de même lorsque le contribuable pourvoyait à l'entretien de « personnes totalement ou partiellement incapables d'exercer une activité lucrative » lorsque son aide atteignait au moins le montant de la déduction (art. 123 al. 1 let. b aLIFD). En 2003, le montant de la déduction en question était de CHF 5'600.- (art. 7 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct du 4 mars 1996 - AOPFR -RS 642.119.3).

- 9) Les personnes visées par l'art. 213 al. 1 let. b aLIFD doivent être des personnes nécessiteuses, c'est-à-dire des personnes qui, pour des raisons objectives, ne peuvent pas subvenir elles-mêmes seules à leur entretien. Ainsi, une personne qui renonce librement et sans motif impératif à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin (C. JACQUES *in* D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1686-1687, n° 33 à 35 ; ATA/64/2011 du 1<sup>er</sup> février 2011 consid. 7, et la doctrine citée).

En l'espèce, force est de constater que les quatre personnes pour lesquelles les recourants sollicitent la déduction de l'art. 213 al. 1 let. b aLIFD ne se trouvent pas la situation de besoin nécessaire, ceci pour les mêmes motifs que ceux retenus pour exclure la reconnaissance d'une charge de famille au sens de l'art. 14 al. 5 aLIFD.

C'est donc à juste titre que le TAPI a confirmé le refus de l'AFC-GE de prendre en considération les sommes que les recourants ont versées à leurs enfants pour les aider dans leurs projets.

- 10) Comme ils l'ont fait devant le TAPI, les recourants remettent en question le montant du revenu imposable retenu en définitive par l'autorité intimée, sans expliquer en quoi celui-ci ne serait pas conforme au droit. Pourtant, au-delà des chiffres communiqués par l'autorité intimée avec les bordereaux rectificatifs du 1<sup>er</sup> juillet 2009 - qui contenaient des informations leur permettant de comprendre la raison du revenu imposable retenu - des explications supplémentaires utiles leur ont été fournies par l'autorité intimée dans ses écritures du 20 juillet 2011. La différence provenait pour l'ICC principalement de la prise en considération d'une valeur locative brute de CHF 31'327.-, plus élevée que celle qu'ils avaient

déclarée. Par le jeu de l'abattement, il en résultait une différence de revenu imposable de CHF 11'894.-. Pour l'IFD, la différence de revenu imposable provenait de la déclaration par les recourants d'une valeur locative erronée, l'AFC-GE retenant un montant de valeur locative nette de CHF 14'310.-. En outre, les recourants avaient déclaré un montant de primes d'assurance déductible trop élevé du fait des charges de familles alléguées, et une déduction de CHF 7'000.- à titre de déduction sur le travail du conjoint avait été refusée.

Les recourants disposaient de tous les éléments leur permettant de motiver dans leur recours la contestation sur ce point (art. 65 al. 1 LPA) sans avoir besoin d'être interpellés à ce sujet. En l'absence de tout grief spécifique, la chambre administrative ne peut comprendre en quoi ils contestent encore les chiffres retenus par l'autorité intimée dans l'application qu'elle a faite de la loi fiscale et rejettera ce grief, dans la mesure où il est recevable.

- 11) Le recours sera rejeté, dans la mesure où il est recevable. Les recourants, qui succombent, verront mis à leur charge, conjointe et solidaire, un émolument de CHF 1'500.-. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

rejette le recours interjeté le 13 avril 2011 par Madame et Monsieur Z\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 février 2011 dans la mesure où il est recevable ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge conjointe et solidaire de Madame et Monsieur Z\_\_\_\_\_ ;

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 Madame et Monsieur Z\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :