

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3653/2023-ICCIFD

ATA/717/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 juin 2025

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 septembre 2024 (JTAPI/890/2024)**

EN FAIT

- A.** **a.** A_____ (ou B_____ dans le registre de l'office cantonal de la population et des migrations), née le _____ 1971, divorcée, vit à Genève avec son fils C_____ (ou B_____), né le _____ 2013.
- b.** Ses parents, D_____, née le _____ 1948, et E_____, né le _____ 1945, sont tous deux au bénéfice d'un permis B et domiciliés dans un logement sis F_____, à Genève, qui lui appartient.
- B.** **a.** Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2021, déposée le 1^{er} avril 2022, A_____ a fait valoir la déduction de frais de garde pour son fils à hauteur de CHF 25'048.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et CHF 10'100.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ainsi que l'octroi de deux charges de famille pour proches nécessiteux, l'une pour sa mère et l'autre pour son père – précisant leur avoir versé CHF 14'000.- à chacun et que leurs revenus pour 2021 s'élevaient à respectivement CHF 9'049.- et CHF 3'989.-, et une charge de famille pour son enfant mineur. Elle a joint à sa déclaration un tableau récapitulatif ainsi que, notamment :
- un contrat pour la garde d'enfant signé avec ses parents le 1^{er} septembre 2020, dans lequel ces derniers s'engageaient à garder son fils pendant la pause de midi et à la sortie de l'école ainsi qu'à le surveiller pour ses devoirs et l'accompagner en promenade ou à ses activités extra-scolaires, en échange de quoi, elle s'engageait à leur verser une indemnisation à hauteur de CHF 1'250.- par mois et par personne ;
 - des relevés bancaires couvrant l'année 2021 de D_____ faisant état de six versements de CHF 2'500.- pour la garde d'enfant de janvier à décembre 2021, ainsi que quatre versements de CHF 3'500.- en tant qu'« aide financière 2016 », en sa faveur de la part de la contribuable ;
 - des relevés bancaires couvrant l'année 2021 d' E_____ faisant état de six versements de CHF 2'500.- pour la garde d'enfant de janvier à décembre 2021 ainsi que six versements de CHF 3'500.- en tant qu'« aide financière 2016 », en sa faveur de la part de la contribuable.
- b.** Par demande de renseignements du 18 octobre 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité A_____ à lui transmettre le certificat de salaire 2021 remis à ses parents pour la garde de l'enfant ainsi que la copie de tous les mouvements bancaires de son compte UBS n° CH1_____, au plus tard le 18 novembre 2022.
- c.** Le 14 novembre 2022, A_____ a indiqué qu'elle n'établissait pas de certificat de salaire pour ses parents car il s'agissait d'une « indemnité des frais de garde » et non d'un salaire proprement dit. Les indemnités versées ne dépassaient pas la franchise mensuelle de CHF 1'000.- pour les cotisations AVS/AI/APG. Leur

montant avait été déclaré sous la rubrique « Autres revenus » (n° 16.64) de la déclaration fiscale 2021 de ses parents dont elle transmettait une copie. Elle a également transmis les autres documents demandés.

d. Par avis de taxation et bordereaux datés du 11 janvier 2023, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2021 de la contribuable à CHF 24'623.50 sur la base d'un revenu imposable de CHF 124'240.- et d'une fortune de CHF 222'061.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 142'978.-, l'IFD 2021 s'élevait quant à lui à CHF 4'911.-.

L'AFC-GE a refusé d'admettre les frais de garde effectifs en ICC, et ne les a admis qu'à hauteur de CHF 1'429.- en IFD, seuls les frais du centre aéré et du parascolaire étant admis en déduction. Elle n'a pas non plus admis de charges de famille concernant ses parents.

C. a. Par courrier daté du 13 février 2023, A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, concluant à leur annulation, à la déductibilité des frais de garde versés à ses parents, à l'octroi de deux charges de famille pour ces derniers et à l'octroi d'une réduction de CHF 251.- par personne à charge, liée au barème parental.

b. Par décisions du 27 septembre 2023, l'AFC-GE a émis des bordereaux rectificatifs, admettant à titre de déduction sociale pour l'entretien de ses parents, à hauteur de CHF 39'000.- en ICC et de CHF 19'500.- en IFD, tout en supprimant les frais de garde admis jusqu'alors, la déduction pour charge de famille étant plus favorable. Au surplus, la taxation était maintenue.

La garde des enfants par les grands-parents relevait des obligations familiales et les heures consacrées ne pouvaient pas être accordées en déduction à ce titre. De plus, les frais de garde devaient coïncider avec la rémunération d'une activité professionnelle.

D. a. Par acte du 3 novembre 2023, A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à l'annulation des bordereaux ICC et IFD du 27 septembre 2023, à ce que les indemnités versées à ses parents pour la garde de son fils soient considérées comme des frais de garde déductibles et à l'émission par l'AFC-GE de nouveaux bordereaux tenant compte de ces déductions à hauteur des plafonds légaux.

Le 1^{er} septembre 2020, elle avait signé avec ses parents un contrat de garde concernant son fils C_____. Selon ce contrat, elle s'était engagée à les indemniser à hauteur de CHF 1'250.- par mois et par personne. Ses parents récupéraient son fils après l'école, le surveillaient dans la réalisation de ses devoirs, l'emmenaient aux activités extra-scolaires, etc. Pour l'année 2021, le montant total, s'élevant à CHF 30'000.-, avait été limité à CHF 25'048.- dans la déclaration 2021 pour l'ICC et à CHF 10'100.- pour l'IFD. Étant mère célibataire, la garde de son fils par ses parents était essentielle pour pouvoir maintenir son taux d'occupation actuel, qui était de 100 %.

Elle a joint à son recours, notamment, l'avis de taxation 2021 de ses parents ainsi que le contrat de garde. Selon l'avis de taxation précité, le revenu brut de ses parents était de CHF 13'870.- (soit CHF 8'155.- pour son père et CHF 5'715.- pour sa mère) ; le montant de CHF 15'000.- déclaré à titre d'autre revenu par chacun des parents n'était pas pris en compte, au motif que « l'aide financière de votre fille n'est pas taxable ». Quant à la fortune brute du couple, elle était de CHF 1.- pour son père et de CHF 180.- pour sa mère.

b. Le 12 décembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Lorsqu'un membre de la parenté (c'est-à-dire le plus souvent les grands-parents) gardait un enfant à titre gracieux, les père et mère de ce dernier ne s'acquittaient pas de frais supplémentaires justifiant un allégement fiscal, et le membre de la parenté s'occupant de l'enfant ne réalisait pas un revenu imposable. En revanche, des frais de garde pouvaient être portés en déduction aux conditions de l'art. 33 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) lorsque l'encadrement d'enfants était confié contre rétribution à des membres de la parenté, par exemple les grands-parents. Ces derniers devaient alors déclarer leur rémunération, dans la mesure où cette somme ne les dédommageait pas seulement de frais causés par les enfants. Cette fonction de garde devait aller au-delà de ce que les grands-parents consacraient habituellement à cette tâche dans le cadre de leurs obligations familiales. Cela impliquait que l'encadrement soit régulier et ne se limite pas à des prises en charge spontanées, plus ou moins décidées par les grands-parents eux-mêmes et sans horaire fixe.

Or, elle constatait que, dans le cas d'espèce, une déduction pour des frais investis était manifestement infondée. Elle ne saurait, dans tous les cas, pas être justifiée par le schéma mis en place par la recourante pour tenter de démontrer que ses parents auraient réalisé un revenu imposable à ce titre. En effet, s'il ressortait des pièces versées au dossier que des montants réguliers avaient bien été versés, dans un premier temps, sur chacun des comptes bancaires des grands-parents, pour un montant total de CHF 58'000.-, force était de constater que d'autres pièces démontraient que, dans un second temps, ces montants avaient été retirés et reversés sur le compte bancaire de la recourante, à hauteur de CHF 52'438.60. Ces mouvements bancaires circulaires avaient de surcroît été justifiés de manière détaillée par la recourante elle-même à l'aide de pièces qu'elle avait versées à la procédure. L'on ne pouvait dès lors pas retenir que la recourante se serait acquittée de frais de garde justifiant un allégement fiscal, ni que les grands-parents auraient réalisé un revenu imposable. La recourante indiquait d'ailleurs expressément qu'elle n'avait pas versé de « salaire à proprement dit », ni délivré de certificat de salaire. Elle n'avait au demeurant pas retenu, dans les taxations 2021 des grands-parents, que le montant de CHF 30'000.- constituait un revenu imposable, bien qu'il eût été déclaré comme tel dans leur déclaration fiscale 2021.

Force était par ailleurs de constater que l'enfant n'avait pas été pris en charge uniquement par ses grands-parents. En effet, il ressortait des pièces de la procédure

une prise en charge par divers organismes (Groupement intercommunal pour l'animation parascolaire [ci-après : GIAP], centres aérés, camps et stages à thème) entre le 30 août et le 31 décembre 2021, durant six semaines en été et pendant les vacances de Pâques et d'octobre. En comparaison avec les tarifs mensuels appliqués par le GIAP pour un même temps de garde à midi et après l'école, l'indemnisation de CHF 30'000.- prévue par le contrat du 1^{er} septembre 2020, questionnait et paraissait disproportionnée.

c. A_____ a répliqué le 9 janvier 2024.

La déduction des indemnités pour frais de garde versés à ses parents avait été acceptée en 2020 sans interrogations supplémentaires. Ces dépenses correspondaient à la définition légale des frais de garde déductibles. La prise en charge de son fils par ses grands-parents était régulière et se déroulait selon un horaire fixe : il était récupéré à l'école, accompagné aux activités extra-scolaires ou chez eux pour faire ses devoirs. Les noms de ses parents figuraient sur les listes des personnes autorisées à récupérer son fils après l'école et après les activités para- et extra-scolaires. Elle avait déjà expliqué à l'AFC-GE, tant dans ses précédentes correspondances que lors de la réunion du 25 septembre 2023, que le schéma de versement mis en place pour indemniser ses parents (comprenant des montants reversés sur son compte bancaire) était nécessaire car ces derniers ne maîtrisaient pas l'utilisation de l'*e-banking*, ce qui la contraignait à effectuer des paiements en leur nom. De plus, elle avait fourni une réconciliation globale pour prouver que les sommes versées pour leur compte dépassaient largement l'aide financière et l'indemnité des frais de garde. La remarque de l'AFC-GE selon laquelle l'absence de prise en compte de l'indemnisation des frais de garde dans le revenu imposable 2021 de ses parents signifiait que cette indemnisation n'était pas considérée comme un revenu et que, par conséquent, la déduction des frais de garde était infondée, était dénuée de sens. Lorsque l'encadrement de l'enfant était confié, contre rétribution, à des membres de la parenté, ces derniers devaient déclarer leur rémunération. Dans un récent Message portant sur ces questions, le Conseil fédéral ne mentionnait pas l'imposition de ces revenus déclarés comme un critère pour la reconnaissance des frais de garde.

Enfin, la comparaison faite par l'AFC-GE entre l'indemnisation des frais de garde et le tarif du GIAP n'était pas fondée. Un simple calcul démontrait que les 24 heures de garde hebdomadaire assurées par ses parents (4 heures par jour du lundi au samedi de 16h à 20h, ainsi que 8 heures le mercredi de 12h à 20h) sur 39 semaines scolaires équivalait à CHF 32.- par heure pour ses deux parents (CHF 30'000.-/24 heures/39 semaines). Ce tarif était très proche du salaire minimum de CHF 24.13 par heure pour l'année 2021. De plus, ce calcul ne prenait pas en compte les heures supplémentaires que ses parents consacraient à accompagner son fils aux activités pendant les vacances scolaires. Les frais du GIAP couvraient uniquement la prise en charge de son fils à midi.

d. Le 31 janvier 2024, l'AFC-GE a relevé qu'en raison du principe d'étanchéité des périodes fiscales, elle n'était pas liée par une taxation antérieure à l'année fiscale litigieuse. Le grief portant sur le fait que la déduction avait été admise l'année 2020 tombait donc à faux.

e. Par courrier du 30 mai 2024, le TAPI a invité A_____ à se déterminer sur le fait que ce dernier pourrait rectifier sa taxation 2021 en sa défaveur, en ce sens que les deux charges de famille accordées pour ses parents pourraient être réduites ou supprimées, en lien avec les montants versés à titre de frais de garde.

f. Le 7 juin 2024, A_____ a indiqué au TAPI avoir compris que l'admission des frais de garde litigieux pourrait avoir pour conséquence une réduction des déductions accordées à titre de charges de famille pour ses parents, mais qu'elle souhaitait néanmoins obtenir un jugement concernant ces frais.

g. Par jugement du 9 septembre 2024, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2021 au sens des considérants.

A_____ avait établi le lien de causalité direct de frais de garde avec son activité lucrative. Le fait que ce tiers soit l'un de ses parents n'avait pas la conséquence que lui donnait l'AFC-GE au vu du type de garde mis en place, qui allait bien au-delà de ce que des grands-parents consacrent habituellement à cette tâche dans le cadre de leurs obligations familiales. Ces frais étaient ainsi justifiés dans leur principe. Tel n'était toutefois pas le cas de leur quotité. En effet, le montant de CHF 30'000.- versé à ce titre correspondait à l'activité de deux personnes. Or, la nécessité que la garde de C_____, âgé en 2021 de 8 ans, soit assurée simultanément par deux personnes n'était pas démontrée. A_____ n'expliquait pas pourquoi la présence des deux grands-parents était indispensable pour assurer la garde de son enfant. Il fallait dès lors en déduire que le choix de la recourante de procéder ainsi relevait de la pure convenance personnelle. En conséquence, seuls les frais de garde versés à un grand-parent, soit CHF 15'000.-, devaient être considérés comme tels.

Cette admission avait des conséquences sur la déduction pour proches nécessaires admise dans la décision sur réclamation litigieuse. Dans la mesure où les parents de A_____ avaient effectivement perçu CHF 30'000.- pour leur activité de garde, cette somme devait être prise en considération dans l'analyse de leur qualité de proches nécessaires. À teneur de l'avis de taxation du 27 juin 2022 les concernant, leur revenu brut s'élevait à CHF 13'870.- en 2021. En y ajoutant CHF 30'000.-, il s'élevait donc à CHF 43'870.-.

Ce montant se situait au-dessus de la limite (CHF 23'335.-) posée pour l'octroi d'une demi-charge de famille en ICC. Il en résultait que pour l'ICC, A_____ ne pouvait bénéficier d'aucune charge pour ses parents. De même, compte tenu de leur activité de garde et des revenus en découlant, ces derniers ne pouvaient pas être considérés comme proches incapables de subvenir seuls à leurs besoins au sens de

l'art. 35 al. 1 let. b LIFD et de la jurisprudence. Des charges de famille pour eux étaient dès lors exclues également pour l'IFD.

Or, il ressortait des bordereaux ICC et IFD 2021 émis sur réclamation, que l'AFC-GE a accordé à la recourante trois charges entières, soit une déduction totale de CHF 39'000.- en ICC et de CHF 19'500.- en IFD, alors que seule une déduction de CHF 13'000.- en ICC et de CHF 6'500.- en IFD aurait dû lui être accordée, pour son enfant mineur. Ces bordereaux devaient donc être rectifiés, dans cette mesure, en défaveur de la contribuable.

Par ailleurs, compte tenu de la qualification en tant que revenu des prestations que la recourante a versées à ses parents en 2021 (CHF 30'000.-), le fait que ces derniers lui en aient reversé une partie relevait de l'utilisation de leur revenu, laquelle était sans effet sur le plan fiscal. Il apparaissait au demeurant que A_____ avait effectivement réglé des factures concernant ses parents.

- E. a.** Par acte déposé le 11 octobre 2024, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation partielle, en ce qu'il refusait la déduction des charges de famille pour ses parents et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour émission de nouveaux bordereaux de taxation dans ce sens.

Le calcul opéré par le TAPI, et qui avait conduit ce dernier à refuser la déduction pour proches nécessiteux, était erroné à plusieurs titres. La somme de CHF 30'000.-, correspondant aux sommes qu'elle avait versées à ses parents pour les indemniser pour la garde de son fils, avaient été déclarés par ces derniers sous la rubrique « autres revenus », mais l'AFC-GE ne les avait pas taxés. Le TAPI avait donc comptabilisé ce montant une seconde fois, ce qui constituait une erreur.

Le TAPI avait ensuite appliqué la limite de CHF 23'335.- aux revenus bruts ajustés de ses deux parents. Cependant, l'art. 24 al. 1 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.1) parlait de revenus réalisés par la personne considérée, et l'art. 35 al. 1 let. b LIFD d'une déduction relative à chaque personne incapable de subvenir à ses besoins. La limite aurait donc dû être appliquée pour chacun de ses parents et non pour le couple. Ainsi, les revenus bruts de ses parents selon leur avis de taxation étaient respectivement de CHF 8'155.- et CHF 5'175.-, si bien que si l'on ajoutait CHF 15'000.- à chacun de ces montants, la limite de CHF 23'335.- n'était pas atteinte.

De plus, compte tenu du faible niveau de revenus de ses parents et de leur incapacité à exercer une activité lucrative, les conditions d'admission de la déduction pour proches nécessiteux était remplies, également pour l'IFD.

b. Le 26 novembre 2024, l'AFC-GE a répondu au recours. Bien qu'ayant soutenu en première instance une position différente que celle adoptée par le TAPI, elle avait renoncé par gain de paix à recourir contre le jugement litigieux. Elle s'en rapportait à justice concernant l'unique objet du litige devant la chambre

administrative mais tenait à répondre à certains arguments avancés par la recourante.

La recourante ne pouvait se prévaloir du fait que le montant de CHF 30'000.- n'avait pas été retenu comme revenu dans la taxation 2021 de ses parents, car cela résultait de l'appréciation globale de la situation telle qu'opérée lors de la réclamation et du recours de première instance. La procédure ne portait quoi qu'il en fût pas sur la taxation 2021 des grands-parents, qui en cas de confirmation du jugement attaqué demeurerait incohérente avec celle de la recourante.

C'était conformément à la jurisprudence cantonale que le TAPI avait considéré que les montants de fortune et de revenus pour un couple devaient être pris en compte globalement et non individuellement. C'était donc à bon droit qu'il retenait que le revenu des parents de la recourante dépassait la limite de CHF 23'335.-. La recourante se contredisait en soutenant d'un côté que l'activité de ses parents pour la garde de son fils dépassait de beaucoup le standard usuel et méritait d'être rémunéré, et de l'autre qu'ils étaient incapables d'exercer une activité lucrative.

c. Le juge délégué a fixé aux parties un délai au 24 janvier 2025 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

d. Le 16 décembre 2024, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires à formuler.

e. Le 22 janvier 2025, la recourante a relevé que son recours ne portait que sur la déduction liée à l'entretien de ses parents. Le montant de CHF 30'000.- avait déjà été déclaré par ses parents dans leur déclaration fiscale 2021, si bien qu'ajouter ce montant une seconde fois constituait une erreur manifeste.

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 LIFD).

2. Le litige porte sur une déduction pour charge de famille concernant les parents de la recourante pour l'ICC et l'IFD 2021.

2.1 De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/402/2025 du 8 avril 2025 consid. 2.1). Le présent litige concernant la période fiscale 2021, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de la LIPP, étant précisé pour cette dernière que la nouvelle teneur de l'art. 39 al. 2

let. d LIPP entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024 à la suite de la loi 13'012 ne concerne que le renvoi aux lettres précédentes et non la teneur matérielle de la disposition.

2.2 Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/402/2025 précité consid. 2.2).

2.3 Le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a). Il importe en effet que l'autorité exécutive ne dispose pas d'une marge de manœuvre excessive et que les citoyens puissent cerner les contours de la contribution qui pourra être prélevée sur cette base (ATF 144 II 454 consid. 3.4 ; 143 I 227 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2020 du 15 octobre 2020 consid. 6.1).

2.4 Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales non prévues par la loi (ATA/76/2024 du 23 janvier 2024 consid. 2.2) et, en raison de leur caractère d'exception à l'impôt, les dispositions régissant les déductions autorisées doivent être interprétées de manière restrictive (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 consid. 13b).

2.5 Selon le principe général de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2; 140 II 248 consid. 3.5). En vertu de ces règles, il incombe au contribuable qui entend faire valoir une déduction d'apporter la preuve que les conditions prévues par la loi sont remplies.

2.6 Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont le contribuable bénéficie, notamment la pension et le logement. La notion de revenu est similaire en matière d'ICC, l'art. 17 LIPP prévoyant que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les

revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine.

2.7 La matière est régie pour l'IFD à l'art. 35 al. 1 let. b LIFD (RS 642.11). Selon la première phrase de cette disposition, sont déduits du revenu CHF 6'500.- pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction.

Conformément à la lettre claire de l'art. 35 al. 1 let. b, 1^{re} phr. LIFD, la déduction suppose que l'aide fournie atteigne au moins le montant de CHF 6'500.-. À défaut, aucune déduction, même réduite, n'est accordée, et ce même dans l'hypothèse où les autres conditions d'application de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD seraient remplies (arrêts du Tribunal fédéral 9C_408/2024 du 23 octobre 2024 consid. 4.1 ; 2C_656/2020 du 16 mars 2021 consid. 6.1 et les références).

2.8 En ce qui concerne l'ICC, les déductions sociales ne sont pas harmonisées et sont du seul ressort des cantons (art. 9 al. 4 LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_408/2024 précité consid. 5.1).

2.9 En droit genevois, l'art. 39 al. 1 LIPP prévoit une déduction pour charges de famille. Constituent des charges de famille les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés à l'art. 38 al. 2 let. a et b LIPP, qui visent les enfants), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 87'500.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou à CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien ; la déduction est toutefois limitée aux dépenses effectivement encourues mais au maximum aux montants figurant à l'al. 1 (art. 39 al. 2 let. c LIPP dans sa teneur à fin 2021). Les montants en matière de revenus adaptés pour l'année 2021 étaient respectivement de CHF 15'557.- et de CHF 23'335.- (art. 12 al. 2 let. c du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 14 octobre 2020 - aRCEPF - D 3 08 05).

La déduction pour personne nécessiteuse permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 CC) ou par devoir moral, entretient un proche (Message du Conseil fédéral du 28 février 2001 sur le train de mesures fiscales 2001, FF 2001 2837, p. 2868 ; Christine JAQUES, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *Impôt fédéral direct - Commentaire romand*, 2^{ème} éd., 2017, n. 35 *ad* art. 35 LIFD).

Lors des travaux préparatoires, des discussions ont eu lieu en commission parlementaire sur le montant à retenir pour la fortune maximale (MGC 2008-2009/IX A 11645 et 11648), mais aucune allusion n'a été faite par rapport au choix du montant de CHF 23'000.- pour les revenus. Un membre de l'administration a néanmoins fait un parallèle avec le minimum vital du droit des poursuites s'agissant du lieu de vie du proche nécessiteux (« en matière d'exécution

forcée, l'Office des poursuites prend en considération, pour la définition du minimum vital, les charges de famille qu'elles habitent au même domicile ou à l'étranger pour autant qu'elles soient justifiées », MGC 2008-2009/IX A 11649).

2.10 Selon l'art. 24 RIPP, le revenu au sens de l'art. 39 al. 2 let. b et c LIPP s'entend de l'ensemble des revenus bruts, prestations et avantages, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature, exonérés ou non, et quelle qu'en soit l'origine, dont bénéficie la personne considérée (al. 1). Il comprend notamment le revenu découlant d'une activité lucrative, les prestations d'assurances sociales, les allocations d'études, les subsides, les prestations d'assistance, ainsi que le rendement de la fortune mobilière et immobilière (al. 2).

2.11 Par déductions sociales, on entend celles qui ne tiennent pas compte des dépenses effectives, mais du statut social du contribuable et de son influence sur sa capacité contributive (ATF 131 I 377 consid. 4.2 = RDAF 2006 II 19 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, n. 283 p. 193 et n. 368 p. 217). Il s'agit, en d'autres termes, d'équilibrer la charge fiscale entre divers groupes de contribuables, selon leur capacité économique. Cela concerne tout d'abord les relations familiales du contribuable et les charges qui en résultent. De ce point de vue, les déductions sociales s'apparentent à une mesure touchant au barème de l'impôt (ATF 131 I 377 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_302/2012 du 27 février 2013 consid. 3.3.3 et les références citées = RDAF 2013 II 175).

2.12 En 2019, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation qui est donnée par la chambre administrative de l'art. 39 LIPP respecte d'autant plus le principe de l'imposition selon la capacité contributive qu'elle prend en compte ce que le contribuable a effectivement versé comme montant au titre de charge de famille. Il en va par ailleurs de même du principe de la légalité, puisque l'interprétation précitée tient compte de la lettre de la loi qui détermine le montant maximum de la charge déductible, le cercle des contribuables qui peuvent en bénéficier et les conditions posées à l'admission par l'autorité fiscale de cette déduction. Cette interprétation prend en outre en compte la volonté du législateur, exprimée au travers des divers travaux parlementaires cantonaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 6.2.3).

2.13 La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins » doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP 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/844/2020 du 1^{er} septembre 2020 consid. 6c ; ATA/217/2016 du 8 mars 2016

consid. 8 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_327/2016 du 23 mai 2016 consid. 5 et 6). 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 nécessaire (ATA/631/2021 du 15 juin 2021 consid. 4c ; ATA/240/2015 du 3 mars 2015 consid. 4b).

2.14 Il incombe au contribuable d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et d'apporter la preuve des sommes versées pour son entretien pendant la période fiscale concernée (arrêt du Tribunal fédéral 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2). Le soutien peut être apporté en espèces ou en nature. Les prestations en nature peuvent consister en particulier à fournir l'hébergement et la nourriture. Ne représentent pas des aides – à défaut de gratuité – les prestations d'entretien (gîte et couvert) accordées à des personnes qui vivent dans le foyer du contribuable et fournissent une contreprestation, en particulier tiennent son ménage (Christine JAQUES, *op. cit.*, n. 41 à 43 *ad art.* 35 LIFD).

L'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est une condition impérative de la déduction. Une personne est dans le besoin lorsque, pour des motifs objectifs, elle n'est durablement pas en mesure de subvenir seule à son entretien et dépend dès lors de l'aide de tiers. En revanche, la personne soutenue qui renonce, librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin. Il existe une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative lorsque, indépendamment de sa volonté, il est impossible à une personne, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une activité lucrative, et qu'une situation d'indigence en résulte ou, autrement dit lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, elle n'est objectivement pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins. Pour évaluer ses revenus, il faut prendre en considération, outre le produit de son activité lucrative, toutes les autres sources de revenu dont elle dispose, y compris les revenus exonérés, tels que les prestations complémentaires AVS/AI. L'incapacité de subvenir seul à ses besoins s'évalue selon des critères objectifs et non d'après les besoins subjectifs du bénéficiaire des prestations. Le seuil au-dessous duquel l'indigence existe doit donc être concrétisé. S'agissant d'une déduction sociale qui tient compte schématiquement de la situation familiale et des charges du contribuable, il se justifie de définir l'incapacité de subvenir seul à ses besoins au moyen de critères aisément vérifiables. Si la Confédération n'a pas édicté de directives en la matière, la pratique cantonale fixe généralement des limites de revenu et de fortune au-dessous desquelles une incapacité financière de subvenir seul à ses besoins peut être considérée comme établie (Christine JAQUES, *op. cit.*, n. 38 à 40 *ad art.* 35 LIFD et les références citées).

2.15 Le revenu à prendre en considération pour déterminer si un contribuable a droit à une déduction pour charge de famille correspond par conséquent aux revenus bruts de ses parents, soit la rente AVS, la rente complémentaire, les allocations familiales pour enfant aux études versées à son père et les allocations de logement

octroyées à sa mère, qui déterminent leur capacité économique (ATA/631/2021 précité consid. 6a). Dans ce dernier arrêt, la chambre de céans semble avoir pris en compte le revenu brut global des deux parents (consid. 6a *in fine*), sans toutefois justifier ce choix.

2.16 En l'espèce, le TAPI a admis comme frais de garde le montant de CHF 15'000.- versé par la recourante, mais pour un seul de ses parents, et a considéré que la recourante ne pouvait bénéficier d'aucune déduction à titre de charge de famille pour ses parents, sa taxation devant sur ce point être modifiée en sa défaveur. Seul ce point est désormais litigieux, aucune des parties n'ayant recouru sur la question des frais de garde. Cet aspect de la taxation est ainsi entré en force et la chambre de céans ne peut la revoir.

Le TAPI a considéré que les parents de la recourante ne pouvaient, compte tenu de leur activité de garde et des revenus en découlant, être considérés comme proches incapables de subvenir seuls à leurs besoins. Ce faisant, les premiers juges ont perdu de vue que la personne qui bénéficie de l'aide n'a pas besoin d'être « entièrement incapable de subvenir à ses besoins », mais uniquement « incapable de subvenir entièrement à ses besoins », ce qui revient, comme déjà précisé, à ne 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.

Or, au 31 décembre 2021, les parents de la recourante avaient respectivement 76 et 73 ans et avaient donc dépassé d'assez loin l'âge de la retraite. De plus, si l'on prend en compte les revenus bruts de chacun d'entre eux en se basant sur les montants déclarés fiscalement pour l'année 2021, le père de la recourante a perçu CHF 23'155.- et la mère de la recourante CHF 20'715.-. Il n'y a pas lieu de tenir compte des deux fois CHF 14'000.- constituant l'aide litigieuse – que la rubrique bancaire liée au motif du versement indique « aide 2016 » n'y change rien, la somme ayant été versée en 2021 –, dès lors qu'il s'agit d'une donation aux ascendants exonérée d'impôt sur le revenu (art. 24 let. a LIFD et 27 let. d LIPP ; et accessoirement de droits d'enregistrement sur les donations, art. 27A al. 1 let. b de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30).

Enfin, comme relevé à juste titre par la recourante, le texte de l'art. 39 LIPP ne fait nullement état d'un revenu différencié selon que le bénéficiaire de l'aide est ou non marié ou en couple. S'il eût certes été loisible au législateur de fixer pour un couple marié une limite de revenus inférieure au double d'une personne seule, il serait contraire au principe de l'égalité de traitement que la même limite de revenu soit attribuée indifféremment à une ou à deux personnes. L'ATA/631/2021 cité par l'intimée concernait avant tout la question de savoir s'il y convenait de prendre en compte les revenus bruts ou nets des bénéficiaires ; isolé et ne contenant pas de justification sur la question de la prise en compte d'une seule unité pour un couple, il ne saurait dès lors constituer un précédent jurisprudentiel. Il n'y a dès lors pas lieu de retenir que la limite de CHF 23'335.- s'applique à l'ensemble des revenus des

parents de la recourante pour déterminer si celle-ci peut bénéficier d'une charge de famille correspondante.

Pour l'année 2021, les revenus bruts du père de la recourante s'élèvent à CHF 23'155.- et ceux de sa mère à CHF 20'715.-. Que l'on calcule le revenu de chacun des parents de manière purement individuelle ou – ce qui apparaît plus logique – en divisant par deux le revenu total des deux membres du couple, ce revenu est supérieur à CHF 15'557.- mais inférieur à CHF 23'335.-. Par ailleurs, la fortune des parents de la recourante, que ce soit à titre individuel ou pour le couple, est inférieure à CHF 87'500.-. La recourante a ainsi droit, pour l'ICC, à l'admission de deux demi-charges de famille pour ses parents en sus de la charge entière déjà admise pour son fils.

En ce qui concerne l'IFD, elle a droit à l'admission de deux charges de famille pour ses parents, dès lors que ceux-ci sont des personnes largement incapables – vu notamment leur âge – d'exercer une activité lucrative et que l'aide apportée est supérieure, pour chacun d'entre eux, à CHF 6'500.-.

Le recours sera dès lors partiellement admis, le jugement attaqué annulé en ce qu'il refuse la prise en compte de charges de famille pour les parents de la recourante et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour émission de nouveaux bordereaux conformément aux considérants du TAPI (pour la question des frais de garde) à ceux du présent arrêt (pour la question des charges de famille liées aux parents de la recourante).

3. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, la recourante ayant très largement gain de cause (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure, la recourante n'y ayant pas conclu et n'ayant pas engagé de frais pour la défense de ses intérêts dès lors notamment qu'elle plaide en personne (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 octobre 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 septembre 2024 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 septembre 2024 en ce qu'il refuse toute déduction à titre de charges de famille pour les parents de la recourante ;

le confirme en tant que de besoin pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour émission de nouveaux bordereaux de taxation au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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, 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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Eleanor McGREGOR, Fabienne MICHON RIEBEN, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. MAZZA

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

