

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3151/2023 ICCIFD

JTAPI/612/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 24 juin 2024

dans la cause

**Madame A** \_\_\_\_\_, représentée par **Monsieur B** \_\_\_\_\_

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2020 de Madame A\_\_\_\_\_, ressortissante espagnole, qui a travaillé pour des sociétés du groupe C\_\_\_\_\_ (ci-après : C\_\_\_\_\_ ou l'employeur) en Suisse et en Espagne.
2. Le 12 juin 2018, son employeur a résilié son contrat de travail pour le 15 août suivant.
3. La contribuable a annoncé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) son départ de Suisse à destination de l'Espagne avec effet au 14 août 2018.
4. Ainsi qu'il ressort d'un document établi par C\_\_\_\_\_, dénommé « *Form. C* », la précitée a bénéficié de participations, soit en particulier :

Désignation du plan de participation	Date d'octroi des participations	Pays de travail à l'octroi	Date de vesting prévue par le plan	Date effective de vesting	Pays de travail à la date de vesting	Date de la réalis. du revenu	Revenu total lors de la réalis.	Revenu impos. en CH (en %)
D_____	27.02.15	Espagne	27.02.20	17.08.18	Espagne	27.02.20	12'229.-	6'587.- (53.86)
E_____	28.02.17	Suisse	28.02.20	17.08.18	Espagne	28.02.20	35'321.-	35'123.- (99.44)
F_____	27.02.15	Espagne	27.02.18	27.02.18	Suisse	12.08.20	24'148.-	113'336.- (46.95)
G_____	28.02.17	Suisse	28.02.20	15.08.18	Espagne	02.09.20	38'205.-	38'062.- (99.63)

5. Il ressort de l'attestation quittance 2020 du 18 mars 2021 que l'employeur a versé à la contribuable, au cours de cette année fiscale, des prestations non périodiques s'élevant à CHF 91'111.-, sur lesquelles un impôt à la source (ci-après : IS) de CHF 28'699.80 a été prélevé.
6. Le 7 avril 2022, l'AFC-GE a rejeté la demande de rectification de son imposition déposée par la contribuable le 31 mars précédent.
7. Le 9 mai 2022, la précitée a élevé réclamation à l'encontre de cette décision.  
Elle a contesté l'imposition des participations des séries D\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_ et a sollicité le remboursement d'un trop-perçu de CHF 12'431.86.
8. Par décision du 17 août 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.
9. Par acte daté du 29 septembre 2023, la contribuable, sous la plume de son représentant, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de la décision du 17 août précédent.  
Elle était d'accord avec la date de vesting établie pour les options F\_\_\_\_\_, à savoir le 27 février 2018. En revanche, la date de vesting était le 28 février 2020 pour les options d'achat de la série G\_\_\_\_\_ et les participations de la série E\_\_\_\_\_, soit à l'échéance du délai de trois ans à compter de leur remise, respectivement le 15

février 2020 pour les participations de la série D\_\_\_\_\_, soit à l'échéance du délai de cinq ans à compter de leur remise, conformément au « *Rewards of Leadership – Executive Compensation at C\_\_\_\_\_* » (ci-après : le Plan).

La période de vesting n'avait pas pu prendre fin au moment où elle avait cessé de travailler pour son employeur, étant donné qu'à ce moment-là, son droit à exercer les participations de collaborateur n'était pas encore né. La période de vesting continuait à courir pour les participations des séries D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ et la date de réalisation du revenu coïncidait avec la date de vesting prévue dans le Plan, tandis que pour les options d'achat de la série G\_\_\_\_\_, la date de réalisation du revenu, soit le 2 septembre 2020, était postérieure à la date de vesting prévue dans le plan à savoir le 28 février 2020.

Afin de déterminer son revenu imposable en Suisse, il convenait d'appliquer le principe de l'imposition proportionnelle prévu aux art. 17d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 18D de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), étant précisé que la méthode de calcul employée par l'AFC-GE contrevenait à la Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 26 avril 1966 (CDI-E – RS 0.672.933.21).

Il en résultait les montants suivants :

Désignation	Revenu imposable total	Imposition en %	Revenu imposable en Suisse
D_____	12'229.65	37.40	4'574.40
E_____	35'321.21	48.58	17'160.62
F_____	24'148.88	46.99	11'347.33
G_____	38'205.42	48.54	18'544.97

Le montant d'impôt dû s'élevait à CHF 16'267.94. Étant donné qu'un montant d'IS de CHF 28'699.80 avait été prélevé, l'AFC-GE devait lui restituer un solde de CHF 12'431.86.

10. Dans sa réponse du 5 février 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La recourante avait travaillé pour le même employeur, C\_\_\_\_\_, alternativement dans deux pays différents, la Suisse et l'Espagne, sur le territoire desquels elle s'était successivement domiciliée. Elle avait exercé les options litigieuses, qui n'avaient pas été imposées au moment de leur acquisition. Il ne pouvait s'agir que d'options non négociables ou non cotées en bourse, taxables au moment de leur exercice. Elle avait obtenu des expectatives sur actions de collaborateur, ainsi que des options de collaborateur bloquées, soumises toutes deux aux règles relatives aux options proprement dites non négociables, imposées lors de l'exercice.

En 2020, en retenant l'IS sur le revenu provenant des participations de collaborateur, l'employeur avait tenu compte des périodes travaillées en Suisse, par

rapport au nombre total de jours travaillés pour l'entreprise, soit jusqu'à 15 août 2018. Le nombre de jours total qu'il convenait de prendre en considération était celui durant lesquels les services avaient été fournis. Il importait peu que les dates de vesting prévues initialement par le Plan courent jusqu'en 2020. À partir du 16 août 2018, la recourante ne travaillait plus pour C\_\_\_\_\_, de sorte qu'elle devait être considérée comme ne fournissant plus de services à son employeur. À compter de cette date, cette période ne pouvait être prise en compte dans le calcul de l'imposition proportionnelle.

11. Par réplique du 27 février 2024, la contribuable a maintenu son recours.  
Elle s'est référée à la circulaire n° 37 de l'administration fédérale des contributions, version du 30 octobre 2020, relative à l'imposition des participations de collaborateur (ci-après : la circulaire n° 37), que l'AFC-GE appliquait, selon elle, de manière trop rigide. Par ailleurs, son point de vue violait l'art. 15 par. 1 CDI-E.
12. Dans sa duplique du 15 mars 2024, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.
13. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

## **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 de l'art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. La contribuable conteste l'imposition des participations que lui a versées C\_\_\_\_\_, telle qu'effectuée l'AFC-GE en 2020.
4. Dès lors qu'au cours de cette année-là, le domicile de la précitée se trouvait en Espagne, le litige présente un caractère international.
5. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (effet négatif des conventions de double imposition). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les réf.).

6. L'ancienne loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (aLISP - D 3 20) s'applique au cas d'espèce, car la nouvelle loi, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021, prévoit, à son art. 22 que l'IS pour les prestations échues jusqu'au 31 décembre 2020 est régi par l'ancien droit.
7. Les art. 17a LIFD et 18A LIPP définissent les participations de collaborateur.  
L'imposabilité du revenu provenant de participation de collaborateur proprement dites est réglée par les art. 17b LIFD et art. 18B LIPP, tandis que les art. 17c LIFD et 18C LIPP réglementent la taxation du revenu provenant des participations de collaborateur improprement dites.
8. Dans un contexte international, l'imposition des participations de collaborateur s'effectue, ainsi que le prévoient les art. 17d LIFD et 18D LIPP, selon le système dit de l'imposition proportionnelle : si le contribuable n'était ni domicilié ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal pendant tout l'intervalle entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice de l'option de collaborateur non négociable (art. 17b al. 3 LIFD ; art. 18B al. 3 LIPP), les avantages appréciables en argent dérivant de cette option sont imposés proportionnellement au rapport entre la totalité de cet intervalle et la période passée en Suisse.
9. À teneur de l'art. 97a al. 1 LIFD, les personnes qui sont domiciliées à l'étranger lorsqu'elles perçoivent des avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables (art. 17b al. 3) sont imposées proportionnellement sur cet avantage conformément à l'art. 17d. L'art. 13A al. 1 aLISP prévoit une solution similaire.  
L'ordonnance du Conseil fédéral sur les participations de collaborateur du 27 juin 2012 (OPart – RS 642.115.325.1) traite également de l'imposition proportionnelle.
10. La circulaire n° 37, ch. 2.4 définit le vesting comme la période pendant laquelle le collaborateur doit mériter une option, notamment en atteignant certains objectifs professionnels ou en ne résiliant pas son contrat de travail avant la fin d'un certain délai. La fin de cette période est qualifiée de « vesting » (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_138/2010 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Par conséquent, jusqu'à la naissance du droit d'exercice, ce genre de participations de collaborateur est soumis à une ou plusieurs conditions suspensives. Le vesting, c'est-à-dire la fin de la période de vesting, est en général mentionné dans le plan ou le contrat de participation, tout comme les motifs pouvant entraîner l'anticipation du vesting. Si la période de vesting a expiré et que toutes les conditions de vesting sont remplies, cela mène à l'acquisition du droit aux participations de collaborateur correspondantes.
11. La circulaire n° 37, ch. 7.1, p. 12 et 13, prévoit que l'imposition proportionnelle prévue à l'art. 17d LIFD ainsi qu'aux art. 7 et 8 OPart s'applique dans deux situations. La première vise les cas dans lesquels un collaborateur résidant à l'étranger vient s'installer en Suisse (arrivée ; art. 7 OPart). La deuxième situation concerne les collaborateurs qui quittent la Suisse pour s'installer à l'étranger (départ ; art. 8 OPart). Dans les deux cas, les participations de collaborateur sont

remises dans un pays et réalisées dans un autre. Il s'agit en général d'options de collaborateur, d'expectatives sur des actions de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites.

En vertu des différentes conventions dans le but d'éviter les doubles impositions (CDI), la Suisse ne peut imposer la totalité de l'avantage appréciable en argent provenant de la réalisation. Cette imposition doit au contraire être répartie entre les États à raison du nombre de jours de travail du collaborateur dans chaque pays entre le moment de l'attribution de la participation de collaborateur et celui de la naissance du droit d'exercice (art. 7 et 8 OPart). Le fait qu'un autre État procède ou non à l'imposition proportionnelle de l'avantage appréciable en argent n'a pas d'importance. Ce qui est déterminant, c'est de savoir quel État possède le droit d'imposer proportionnellement le revenu provenant de l'activité lucrative sous-jacente.

L'art. 7 comme l'art. 8 OPart prescrivent ce que l'employeur doit attester aux fins de l'imposition proportionnelle dans le contexte international selon l'art. 17d LIFD. On notera qu'en vertu du renvoi exprès à ces deux articles contenu dans l'art. 9 OPart, ils s'appliquent également par analogie à d'autres états de fait tels que les changements multiples de l'État de la résidence, c'est-à-dire lorsqu'un collaborateur résidant à l'étranger s'installe en Suisse, y réside brièvement et repart à l'étranger avant la fin de la période de vesting ou vice versa. Les art. 107 et 105 LIFD régissent la compétence territoriale de l'imposition. Selon ces dispositions, l'attestation en cas de départ du collaborateur à l'étranger doit être remise à l'autorité cantonale compétente. L'employeur doit, en sa qualité de débiteur de la prestation imposable, décompter l'impôt à la source uniquement sur la part suisse.

La période au cours de laquelle le collaborateur et l'employeur sont liés par un contrat de travail est réputée jours de travail au sens des art. 7 et 8 OPart. Les vacances, week-ends, jours fériés légaux et autres absences (jours de voyage, maladie, service militaire, congé maternité, etc.) tombant pendant cette période ne doivent pas être déduits.

D'une manière générale, les dispositions contenues dans les conventions dans le but d'éviter les doubles impositions ou d'autres accords conclus avec d'autres États, qui restreignent ou suppriment le droit d'imposition de la Suisse (par ex. l'art. 15a de la CDI conclue avec l'Allemagne concernant l'imposition des frontaliers), demeurent réservées.

12. Le ch. 7.3 de la circulaire n° 37 détaille la manière dont il convient d'imposer les options de collaborateur « importées » (art. 7 OPart) et les options de collaborateur « exportées » (art. 8 OPart).

Sont réputées participations de collaborateur « importées » les options de collaborateur, les expectatives sur des actions de collaborateur ou les participations de collaborateur improprement dites ayant été acquises lorsque le collaborateur était résident à l'étranger et qui ont été réalisées après qu'il s'est installé en Suisse.

Sont réputées participations de collaborateur « exportées » les options de collaborateur, les expectatives sur des actions de collaborateur ou les participations de collaborateur improprement dites ayant été acquises lorsque le collaborateur était résident en Suisse et qui ont été réalisées après qu'il s'est installé à l'étranger.

Le revenu de l'activité lucrative provenant de participations de collaborateur « importées » qui, selon le droit suisse, doivent être imposées au moment de la réalisation, est imposé proportionnellement, sous réserve de la progressivité, pour autant qu'un changement de résidence ait eu lieu entre le moment de l'attribution et celui de la réalisation de la participation de collaborateur.

L'avantage appréciable en argent imposable en Suisse se calcule de la manière suivante (art. 17d LIFD et 7 OPart) :

$$\begin{array}{ccc} \text{Montant total de} & & \text{Nombre de jours de travail en Suisse} \\ \text{l'avantage} & & \text{durant la période de vesting} \\ \text{appréciable en} & \text{multiplié par} & \hline \text{argent} & & \text{Nombre de jours que comprend} \\ & & \text{la période de vesting} \end{array}$$

« L'exportation » de participations de collaborateur qui, selon le droit suisse, doivent être imposées au moment de la réalisation, entraîne à ce moment-là des conséquences fiscales en matière d'impôt sur le revenu en Suisse. Si le collaborateur transfère son domicile à l'étranger avant la réalisation des participations de collaborateur, l'imposition à la source a lieu en application de l'art. 97a LIFD.

L'avantage appréciable en argent imposable en Suisse se calcule de la manière suivante (art. 8 OPart) :

$$\begin{array}{ccc} \text{Montant total de} & & \text{Nombre de jours de travail en} \\ \text{l'avantage} & & \text{Suisse durant la période de vesting} \\ \text{appréciable en} & \text{multiplié par} & \hline \text{argent} & & \text{Nombre de jours que comprend} \\ & & \text{la période de vesting} \end{array}$$

Malgré un changement de résidence, l'imposition ne s'effectue pas selon l'art. 97a LIFD si, au moment de la réalisation de la participation de collaborateur, le contribuable est encore lié au débiteur de la prestation par un rapport de travail, respectivement une activité de membre au sein d'un conseil d'administration. Dans les deux cas, l'imposition à la source est régie par les art. 91, 97 et 93 LIFD. Il n'est pas nécessaire de procéder à l'imposition proportionnelle prévue par l'art. 17d LIFD.

13. Le Plan produit par la recourante, traite des conditions d'octroi et d'exercice des participations du *long term incentive program* (LTIP) et des *restricted stock units* (RSU).

Le LTIP prévoit une période de vesting. Les options C\_\_\_\_\_ sont « *vested* » dans les trois ans, ce qui signifie que leur titulaire ne peut rien faire avec ses options avant au moins trois ans à compter de la date de leur octroi.

Les RSU sont conçues pour fournir des actions réelles après une période de détention de trois ans. À la fin de cette période de blocage ou restriction, chaque RSU est automatiquement convertie en actions.

Ce Plan comporte également une section qui règle le sort des participations, lequel varie, suivant les causes du départ de l'entreprise. En cas de démission ou de résiliation involontaire du contrat, l'employé doit exercer toutes ses options *vested* avant son départ, sans quoi elles seront annulées le lendemain de la résiliation.

14. En l'espèce, la recourante ne conteste pas l'imposabilité en tant que telle des participations qu'elle a reçues de C\_\_\_\_\_, pas plus que le montant total soumis à l'impôt, ni non plus le fait qu'elles sont taxables lors de leur exercice. Par ailleurs, elle est d'accord avec la date de vesting retenue pour les options F\_\_\_\_\_, à savoir le 27 février 2018. Elle conteste en revanche celle des participations des autres séries, à savoir G\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_.
15. Aux fins de déterminer le montant imposable en Suisse des participations des quatre séries susmentionnées, l'AFC-GE s'est tout d'abord fondée sur le revenu total de chacune d'elles, qui ressort du « *Form. C* », établi par l'employeur de la recourante. À titre de date de vesting, elle a retenu la date effective de chacune des participations, à savoir le 15 août 2018, hormis celles de la série F\_\_\_\_\_, pour lesquelles elle a pris en considération la date du 27 février 2018. L'autorité intimée a ensuite multiplié ledit revenu par un rapport entre (i) le nombre de jours travaillés en Suisse entre l'octroi et le vesting et (ii) le total des jours entre l'octroi et le vesting.
16. S'agissant des participations de la série F\_\_\_\_\_, la méthode de calcul employée par l'autorité intimée respecte les art. 17d LIFD et 18D LIPP, ainsi que la circulaire n° 37 et doit être approuvée.

Les participations des séries G\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, octroyées à la recourante le 28 février 2017, n'étaient pas encore « *vested* » le 15 août 2018, date pour laquelle C\_\_\_\_\_ a résilié le contrat de travail de la recourante. En effet, il s'est écoulé moins de trois ans entre les dates d'octroi et la date de prise d'effet du licenciement. Si ces participations avaient été *vested* au moment de son licenciement, la contribuable aurait dû les exercer au plus tard le 15 août 2018, sans quoi elles auraient été annulées. Or, tel n'a précisément pas été le cas, puisqu'il n'est pas contesté que l'intéressée les a exercées en 2020. Il en résulte que, s'agissant des deux participations en question, la période de vesting a pris fin le 28 février 2020, contrairement à ce que prétend l'AFC-GE.

En ce qui concerne les participations de la série D\_\_\_\_\_, une divergence existe entre le « *Form. C* », dont il résulte une durée de vesting de cinq ans (du 27 février 2015 au 27 février 2020) et le Plan, qui fait état d'une période de détention minimale

de trois ans. Le raisonnement exposé ci-dessus concernant le LTIP peut être repris. Au 15 août 2018, la recourante ne bénéficiait pas encore d'un droit à convertir ses RSU en actions, preuve en est qu'elle l'a exercé le 27 février 2020. Si elle avait disposé d'un tel droit au 15 août 2018, elle aurait dû l'exercer, sans quoi ses participations de la série D\_\_\_\_\_ auraient été annulées. C'est donc le 27 février 2020 qu'a pris fin la période de vesting, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée.

Il en résulte que l'autorité intimée devra recalculer le revenu imposable en Suisse, compte tenu de ce qui précède, à l'exception du revenu des participations de la série F\_\_\_\_\_ qu'elle a déterminé correctement.

17. La Suisse dispose d'un droit d'imposer le revenu provenant des participations de la série F\_\_\_\_\_ versées par C\_\_\_\_\_, fondé sur les art. 17d LIFD et 18D LIPP.

Reste à examiner si une CDI ne vient pas faire obstacle à ce droit.

18. L'art. 15 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC-OCDE) traite des « revenus d'emploi ».

Au niveau des CDI, les stock options octroyées dans le cadre d'un emploi salarié sont considérés comme un revenu d'un emploi salarié (Bernard PEETERS in Robert DANON, Daniel GUTMAN Xavier OBERSON, Pasquale PISTONE, Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, art. 15, n. 43 et ss., p. 522-523).

Le rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE a analysé la question de l'imputation de l'avantage résultant de l'octroi de *stock options* dans l'hypothèse où le travailleur est ou était employé dans plusieurs pays. Il a été retenu comme principe général que la répartition devait se faire sur la base du nombre de jours de travail, c'est-à-dire combien de jours la personne concernée avait travaillé dans les différents États au cours de la période à laquelle l'option se rapportait (Bernard PEETERS, op. cit., art. 15, n. 82, p. 529).

Le droit interne suisse est harmonisé avec la pratique internationale (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5<sup>ème</sup> édition, 2022, n. 645, p. 233).

19. L'art. 15 CDI-E correspond à l'art. 15 MC-OCDE.
20. En l'espèce, en cas d'emploi dans plusieurs pays, le MC-OCDE (auquel correspond la CDI-E) prévoit que la compétence de taxation des États en cause s'effectue selon un mécanisme de répartition proportionnelle, comparable à celui qui prévaut en droit interne suisse.

Il en résulte que la CDI-E ne s'oppose pas au prélèvement par la Suisse de l'impôt sur les participations de la série F\_\_\_\_\_ versées à la recourante par C\_\_\_\_\_.

21. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier, renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants qui précèdent.

22. 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), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué.

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 29 septembre 2023 par Madame A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 août 2023 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations dans le sens des considérants ;
4. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
5. ordonne la restitution à la recourante du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;
6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
7. 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: Laetitia MEIER DROZ, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Laetitia MEIER DROZ**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière