

BGer 9C_156/2025 vom 29. Januar 2026

Bundesgericht, 2026-01-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_156_2025

FR: TF 9C_156/2025 du 29 janvier 2026

IT: TF 9C_156/2025 del 29 gennaio 2026

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre un arrêt rendu dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l' art. 146 LIFD [RS 642.11] et, s'agissant d'une matière harmonisée sous le Titre 2 de la LHID [RS 642.14], l' art. 73 al. 1 LHID).

E. 1.2

Selon l' art. 90 LTF , le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales). Un arrêt de renvoi est en principe une décision incidente, pour lequel un recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 150 II 346 consid. 1.3.4; 144 V 280 consid. 1.2). Un tel arrêt représente toutefois une décision finale au sens de l' art. 90 LTF si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre (ATF 138 I 143 consid. 1.2). En matière fiscale, tel est le cas si l'autorité à qui l'affaire est renvoyée n'a plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (arrêt 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.2 et la référence). En l'espèce, l'arrêt attaqué renvoie la cause à l'Administration cantonale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants. Comme ce renvoi ne laisse aucune marge de manoeuvre à cette autorité, l'arrêt attaqué constitue une décision finale au sens de l' art. 90 LTF .

E. 1.3

Le recours a par ailleurs été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par l'Administration cantonale, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 2 let . d LTF en lien avec les art. 146 LIFD et 73 al. 2 LHID). En outre, la recourante a agi dans les formes prescrites à l' art. 42 LTF . En particulier, c'est à tort que les intimés concluent à l'irrecevabilité du recours au motif que la recourante n'aurait pas expliqué, comme le commande l' art. 42 al. 2 LTF , dans quelle mesure l'arrêt attaqué viole le droit. Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire, selon la jurisprudence, s'il a été exposé de manière claire et détaillée (ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 149 III 81 consid. 1.3).

Le Tribunal fédéral examine librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons. Dans ce cas, son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels invoqués conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; 144 II 313 consid. 5.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6; 147 IV 73 consid. 4.1.2). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2.1), le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées.

Savoir si un fait est prouvé ou non est une question qui concerne l'établissement des faits. Partant, le Tribunal fédéral ne contrôle ce point que sous l'angle de l'arbitraire et si le grief a été invoqué conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 150 II 105 consid. 6.1; arrêt 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 9.2).

II. Objet du litige

E. 3

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a jugé que les intimés pouvaient déduire, à titre de frais de garde, les dépenses qu'ils avaient encourues en 2022 pour la prise en charge (hors frais de repas et d'inscription) par E._____ de leurs enfants C._____ et D._____, alors âgés de respectivement 6 et 4 ans. Il s'agit, d'une part, des frais liés aux camps thématiques d'une semaine que les enfants ont effectués durant une partie des vacances scolaires (soit, pour C._____, un en avril, trois en juillet et un octobre et, pour D._____, un en octobre) et, d'autre part, des frais des cours créatifs que les enfants ont suivis les mercredis matins de 9h à 13h, étant rappelé qu'au vu de leur âge et du système scolaire genevois, les enfants n'avaient pas école le mercredi (supra consid. A.a).

III. Impôt fédéral direct

E. 4.1

Selon l' art. 33 al. 3 LIFD dans sa teneur en vigueur durant la période fiscale 2022 (cf. art. 3 al. 2 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 2 septembre 2013 sur la progression à froid, en vigueur du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2023 [RO 2013 3027]), un montant de 10'100 fr. au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde documentés ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

Le 1er janvier 2023, l' art. 33 al. 3 LIFD a été modifié en ce sens que le montant maximal de la déduction a été relevé à 25'000 fr. (RO 2022 120). Ce montant a ensuite été adapté à l'indice suisse des prix à la consommation et s'élève à 25'800 fr. depuis le 1er janvier 2025 (art. 3 al. 5 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 22 août 2024 sur la progression à froid [RS 642.119.2]). Le droit applicable à la taxation étant celui en vigueur

pendant la période fiscale en cause (arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 12 non publié in ATF 147 II 155), c'est l' art. 33 al. 3 LIFD dans sa teneur en vigueur en 2022 (plafond de 10'100 fr.) qui est applicable au cas d'espèce.

E. 4.2

La déduction des frais de garde d'un enfant n'est pas considérée comme une déduction professionnelle, c'est-à-dire une déduction accordée à titre de frais d'acquisition du revenu, mais comme une déduction générale, dite aussi anorganique (cf. arrêt 2C_1047/2016 du 31 juillet 2017 consid. 3.2; ATF 142 II 293 consid. 3.4). Ces déductions sont instaurées pour des motifs extra-fiscaux, en principe à concurrence d'un montant déterminé, les dépenses pour lesquelles elles sont admises constituant une utilisation du revenu (arrêt 9C_213/2023 du 30 avril 2024 consid. 6.2; cf. aussi ATF 149 II 19 consid. 6.1).

La loi plafonne la déduction à un certain montant par an. Cela signifie que les frais de garde encourus pour chaque enfant durant une période fiscale sont additionnés et que ce qui dépasse le plafond annuel n'est plus déductible (CHRISTINE JAQUES, in Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 131 ad art. 33 LIFD).

E. 4.3

Conformément aux règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve découlant de l' art. 8 CC et qui sont applicables par analogie en matière fiscale (cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.3; 147 II 338 consid. 3.2), il incombe au contribuable qui revendique la déduction d'une dépense à titre de frais de garde de prouver que les conditions de cette déduction sont remplies car il s'agit d'un élément qui diminue sa dette fiscale. Si le contribuable échoue à démontrer que les conditions de la déduction de l' art. 33 al. 3 LIFD sont remplies, les dépenses correspondantes sont considérées comme des frais d'entretien du contribuable et de sa famille, lesquels ne sont pas déductibles (art. 34 let. a LIFD).

E. 5.1

De l'avis de la Cour de justice, le fait que pendant le temps de prise en charge par E._____, les enfants ont eu la possibilité d'apprendre l'anglais et de faire des activités sportives, culturelles et de loisirs spécifiques n'est pas en soi un obstacle à la reconnaissance des frais correspondants à titre de frais de garde car il est "normal" que les institutions prenant en charge des enfants leur offrent la possibilité de participer à des activités durant le temps de garde. La Cour de justice renvoie à cet égard à la réforme législative, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, consacrée à la responsabilité parentale, qui reconnaît que le but de l'entretien de l'enfant consiste à assurer son bon développement aux plans physiologique, émotionnel et intellectuel. Elle ajoute que peu d'institutions ne mettent l'accent que sur la seule garde d'enfants et que, dans de nombreuses situations, c'est l'impossibilité pour les parents d'assurer eux-mêmes la garde des enfants parce qu'ils travaillent qui les contraint à recourir à ces structures. En l'occurrence, la Cour de justice retient que les contribuables ont apporté la preuve que la garde de leurs enfants était leur première motivation quand ils les ont inscrits à E._____, tant pour les cours créatifs du mercredi que pour des camps thématiques pendant une partie des vacances scolaires. Par son emplacement géographique (proche du lieu de travail de l'intimé) et des plages horaires étendues proposées (soit le mercredi de 8h à 13h et, durant les camps thématiques, de 8h à 16h30-17h), cet établissement a représenté pour eux une solution de garde effective pendant leurs heures de travail. La Cour de justice rappelle que les élèves de l'école publique ont 13.5 semaines de

vacances, ce qui est largement supérieur à la durée des vacances prévues par le Code des obligations, de sorte que les parents exerçant une activité lucrative n'ont d'autre choix que de trouver une solution de garde pour leurs enfants de moins de 14 ans, à tout le moins pour une partie des vacances. En outre, au vu du jeune âge des enfants, qui implique une capacité de concentration limitée, la Cour de justice retient qu'il n'est pas possible de considérer que, dans le cas d'espèce, le but de formation a été au premier plan. Sous l'angle financier, elle constate que les frais des cours créatifs correspondent à un coût de 24 fr. 40 par heure, ce qui n'est que légèrement supérieur au salaire minimum de 23 fr. 27 applicable à Genève en 2022, que les contribuables auraient dû payer s'ils avaient recouru aux services d'une assistante parentale par hypothèse anglophone pour garder leurs enfants et qui auraient été entièrement déductibles. Ils soulignent encore que l'admission de la déduction des frais litigieux s'inscrit dans le but poursuivi par l' art. 33 al. 3 LIFD , à savoir améliorer la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale.

Selon l'avis séparé annexé à l'arrêt attaqué, la solution retenue dans celui-ci est contraire à l' art. 33 al. 3 LIFD . Cet avis ne s'exprime que sur les frais afférents aux cours créatifs du mercredi, qu'il qualifie de frais d'entretien non déductibles (art. 34 let. a LIFD) parce que la garde n'a constitué qu'un accessoire aux cours de langue anglaise proposés par E._____ dans un cadre adapté à leur âge. La déduction des frais afférents aux camps thématiques n'est pas discutée et n'est pas expressément contestée.

E. 5.2

La recourante soutient que la conception des frais de garde qui ressort de l'arrêt attaqué procède d'une "vision trop large" de la notion, qui viole l' art. 33 al. 3 LIFD . Elle fait valoir qu'une interprétation restrictive de cette déduction est nécessaire du fait de sa nature et que, partant, seuls peuvent être déduits les frais engendrés exclusivement par la garde à proprement parler des enfants, les frais d'écolage privé ou de formation ne pouvant pas représenter des frais de garde. En l'occurrence, elle souligne que E._____ est une société qui a pour but l'enseignement de cours privés et semi-privés de langues et elle en conclut que les cours créatifs ont une composante de formation qui a primé "à l'évidence" la composante de garde. Elle ajoute que si la déduction devait être admise, il ne serait alors "pas possible" de distinguer en pratique la part de frais correspondant à de la garde et la part correspondant à de l'écolage privé, respectivement que cette distinction deviendrait "très difficile en pratique". Quant aux camps thématiques, la recourante retient que leur fréquentation par les enfants des intimés avait aussi pour but principal la formation au vu du but économique de E._____, la garde n'étant qu'un but secondaire. Toutefois, la déduction forfaitaire de 250 fr. devait leur être accordée, en vertu de la nouvelle pratique cantonale (supra consid. A.e).

E. 5.3

Les intimés objectent que rien ne justifie de limiter la déduction aux seuls frais d'une garde "purement passive" d'enfants et que la position de la recourante ne tient pas compte du fait qu'il est de la responsabilité des parents d'offrir à leurs enfants des solutions de garde qui soient "dignes, stimulantes et adaptées". Ils insistent sur le fait que la déduction de l' art. 33 al. 3 LIFD a pour vocation de permettre la déduction des frais d'une garde effective, c'est-à-dire des dépenses qui sont encourues parce que les parents travaillent, ce qui suppose des structures offrant des plages de temps suffisantes à cet effet, et soulignent que c'est bien pour ces raisons qu'ils ont inscrit leurs enfants aux cours créatifs le mercredi matin et à des

stages durant certaines semaines de vacances scolaires auprès de E._____.

E. 6

Le litige revient à se demander ce que recouvre la notion de garde d'enfants dans le contexte de l' art. 33 al. 3 LIFD . Le Tribunal fédéral n'a jamais eu l'occasion de définir cette notion, qui doit être dégagée par l'interprétation.

E. 6.1

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 151 II 435 consid. 4.1; IV 46 consid. 2.6; 150 II 390 consid. 5.2.1).

E. 6.2

Sur le plan littéral, la notion de garde par un tiers ("Drittbetreuung"; "cura prestata da terzi") de l' art. 33 al. 3 LIFD est juridiquement indéterminée et n'est pas définie dans la loi, qui ne fournit en outre pas d'exemple de mode de garde. De manière générale, le verbe "garder" peut être compris dans le sens de "surveiller", "prendre soin de", "protéger" ou "rester dans un lieu pour surveiller, défendre ce qui s'y trouve" (Le Grand Robert de la langue française, 2024). Cette notion comprend donc à la fois une composante passive (surveillance) et une composante active (prendre soin de, s'occuper de).

E. 6.3

Sur le plan historique, la possibilité de déduire un montant par enfant dont la garde est assurée par un tiers n'existait pas dans la LIFD lors de son entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (RO 1991 1184). Elle y a été introduite par la loi fédérale du 25 septembre 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, entrée en vigueur le 1er janvier 2011 (RO 2010 455). Dans le Message correspondant, le Conseil fédéral indiquait notamment que:

"La déduction des frais de garde des enfants par des tiers n'est pas admise dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Ce sera le cas pour autant que certaines conditions sont remplies: les parents ne peuvent pas assurer la garde de leurs enfants parce qu'ils exercent une activité lucrative ou parce qu'ils suivent une formation ou encore parce qu'ils sont frappés d'une incapacité de gain.

Les parents ne peuvent déduire que les frais engendrés pendant la durée effective de leur activité lucrative, de leur incapacité à exercer une telle activité ou de leur formation. Il en va de même pour les contribuables exerçant une activité lucrative à temps partiel: seuls les frais engendrés durant leur temps de travail sont pris en compte. Les frais de garde en dehors du temps de travail ou du temps de formation des parents (p. ex. des frais de "baby-sitting" le soir ou durant le week-end) ne sont donc pas déductibles. Les frais de garde liés par exemple aux loisirs des parents doivent être considérés comme des frais liés

au train de vie et ne peuvent par conséquent pas être déduits. (...)

Par ailleurs, les frais de garde des enfants ne sont déductibles que dans la mesure où les enfants ont besoin d'une garde supplémentaire à celle de la famille et de l'école. L'âge à partir duquel les enfants n'ont plus besoin d'être gardés dépend de la maturité des enfants. Cependant, une limite générale a été fixée pour des raisons d'harmonisation et pour des raisons administratives. Dans l'avant-projet, le Conseil fédéral a proposé d'accorder cette déduction pour les enfants qui n'avaient pas encore 16 ans révolus. Pour de nombreux participants à la consultation, cette limite d'âge est trop élevée, car pour des enfants de cet âge, le besoin de les faire garder devrait être limité, surtout en cas d'introduction à l'école de l'horaire continu et de la pause de midi surveillée. C'est pourquoi le Conseil fédéral a décidé que la déduction ne serait plus accordée à partir de l'année où l'enfant a 14 ans révolus.

Seuls sont déductibles les frais effectifs et prouvés de garde des enfants par des tiers. Ce sont uniquement les frais afférents au travail de garde des enfants. Les frais de nourriture ou d'autres frais d'entretien compris dans les frais de garde sont des frais afférents au train de vie qui ne sont pas déductibles. En effet, ces frais devraient être engagés même si l'enfant n'était pas gardé par des tiers.

Plus les enfants sont âgés, plus les frais de garde des enfants par des tiers ont tendance à diminuer. La déduction de ces frais de garde est aménagée de façon anorganique et plafonnée. Les frais de garde des enfants par des tiers sont également déductibles lorsque la garde est assurée par des membres de la famille, par exemple les grands-parents. En revanche, ces derniers doivent déclarer l'argent qu'ils ont ainsi gagné à titre de revenu." (Message du 20 mai 2009 sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, FF 2009 4271 s. ch. 2.1, commentaire ad art. 212 al. 2bis [nouveau], LIFD, ci-après: Message 2009).

À l'occasion de la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct visant l'augmentation du plafond annuel de la déduction à 25'000 fr. (entrée en vigueur le 1er janvier 2023, supra consid. 4.1), le Conseil fédéral indiquait que:

"La solution proposée par le Conseil fédéral part du principe que les frais encourus pour la garde des enfants par des tiers peuvent être déduits jusqu'à concurrence d'un montant maximal. Afin d'éliminer entièrement l'effet dissuasif sur l'exercice d'une activité lucrative (...), les frais effectifs de garde des enfants par des tiers devraient être intégralement admis en déduction. Cependant, dans ce cas également, seuls les frais nécessaires encourus pour la garde des enfants par des tiers qui ne constituent ni des dépenses liées au train de vie ni des dépenses de luxe devraient pouvoir être déduits.

Sont considérées comme dépenses de luxe les dépenses qui dépassent le cadre des frais usuels et nécessaires de garde des enfants par des tiers et qui, par exemple, ne sont effectuées que pour des raisons de prestige ou de statut social personnel et sont par conséquent très coûteuses (crèche ou nurse de luxe, etc.).

En pratique, la distinction entre les frais effectivement nécessaires de garde des enfants par des tiers et les dépenses liées au train de vie ou les dépenses de luxe pourrait comporter des difficultés. Un plafond permet de limiter les difficultés de délimitation et les complications administratives qui en découlent. Il est ainsi possible d'éviter la complication du droit fiscal à ce sujet." (Message du 9 mai 2018 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers], FF 2018 3156,

ci-après: Message 2018).

E. 6.4

Sur les plans systématique et téléologique, les frais de garde représentent en principe des frais d'entretien du contribuable et de sa famille non déductibles (art. 34 let. a LIFD), mais pour lesquels le législateur a décidé d'accorder une déduction, à concurrence d'un plafond annuel déterminé, pour concrétiser le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique, alléger la charge fiscale des familles avec enfants, permettre aux parents d'aménager leur vie de famille sans que la fiscalité n'ait une incidence sur la décision entre garder les enfants et renoncer à une activité lucrative ou faire garder les enfants et exercer une telle activité, ainsi que pour favoriser la double activité lucrative des parents en encourageant en particulier celle des mères (Message 2009, FF 2009 4268 ch. 1.2.4.4; cf. aussi JAKUES, op. cit., n° 112 ad art. 33 LIFD). Durant les débats parlementaires, des partisans de l'introduction de cette déduction ont aussi souligné que l'absence de toute déduction pour frais de garde d'enfants dans la loi alors en vigueur reposait sur le modèle familial désormais largement révolu dans lequel seul le mari exerçait une activité lucrative, que l'introduction d'une telle déduction était propre à favoriser l'activité lucrative des deux parents, en particulier celle des mères, ainsi qu'une meilleure imposition selon la capacité contributive, les frais de garde diminuant la capacité économique de la famille (cf. notamment les interventions des conseillères et conseillers aux États Erika Forster-Vannini, BO 2009 CE 742; Eugen David, BO 2009 CE 744; Rolf Schweiger, BO 2009 CE 747; Didier Burkhalter, BO 2009 CE 748; Christine Egerszegi-Obrist, BO 2009 CE 753; ainsi que des conseillères et conseillers nationaux Isabelle Moret, BO 2009 CN 1440; Ursula Haller, BO 2009 CN 1441; Roberto Schmidt, BO 2009 CN 1442; Susanne Leutenegger Oberholzer, BO 2009 CN 1443; Georges Theiler, BO 2009 CN 1444 et Philipp Müller, BO 2009 CN 1445 s.).

E. 7

Sur la base des éléments qui précèdent, la notion de garde doit être circonscrite à l'aide de plusieurs critères.

E. 7.1

La garde doit d'abord correspondre à un besoin: il faut un lien de causalité directe entre la garde et l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable qui vit dans le même ménage que l'enfant de moins de 14 ans et qui assure son entretien. À cet égard, il ne suffit pas que le contribuable exerce une activité professionnelle, poursuive une formation ou se trouve en incapacité de gain; les frais doivent avoir été encourus parce que ce contribuable n'était pas en mesure d'assurer lui-même l'encadrement de son enfant et cet empêchement doit provenir directement de l'exercice de son activité lucrative, de sa formation ou son incapacité de gain. Les frais de garde par un tiers doivent être directement liés à la garde pendant la durée du travail, de la formation ou de l'incapacité de gain du contribuable. Les frais de garde liés aux loisirs des parents ne sont donc pas déductibles (JAKUES, op. cit., n° 121 ad art. 33 LIFD ; SILVIA HUNZIKER/ISABELLE MAYER-KNOBEL, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar, 4e éd. 2022, n° 41 ad art. 33 LIFD ; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2e éd. 2019, n° 117 ad art. 33 LIFD ; Administration fédérale des contributions, Circulaire du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ch. 8.5 [ci-après: la Circulaire]).

Ensuite, comme l'âge à partir duquel un enfant n'a plus besoin d'être gardé dépend aussi de sa maturité, le législateur a fixé une limite générale et objective à 14 ans, pour des raisons d'harmonisation et administratives (Message 2009, FF 2009 4272). S'agissant des enfants scolarisés, il peut notamment exister un besoin de garde le matin avant l'école, à midi et l'après-midi après l'école (JAQUES, op. cit., n° 143 ad art. 33 LIFD) ainsi que durant une partie des vacances scolaires, au vu du nombre important de semaines de vacances scolaires (soit 13.5 semaines dans le canton de Genève selon l'arrêt attaqué). Les activités extra-scolaires pratiquées par des enfants ne représentent dans la règle pas une garde car il faut partir du principe que ces activités procèdent avant tout d'un choix (cf. JAQUES, op. cit., n° 146 ad art. 33 LIFD , qui donne à titre d'exemples des cours de musique, de sport ou de bricolage). Il en va de même de la fréquentation d'une école privée ou du placement dans un internat (JAQUES, op. cit., n° 144 et n° 145 ad art. 33 LIFD ; Circulaire, ch. 8.5; sur la part de garde qui peut être comprise dans ces frais, infra consid. 7.3.1).

E. 7.2

Sur le plan subjectif, la loi n'indique pas qui sont les tiers qui sont susceptibles de garder des enfants et elle ne limite pas non plus la déduction à un certain type de structure ou à une certaine catégorie de personnes. La doctrine et l'Administration fédérale des contributions mentionnent à titre d'exemples les organisations collectives, qu'elles soient privées ou publiques, dédiées à l'accueil de jour d'enfants (telles que les crèches, les jardins d'enfants et les structures d'accueil parascolaire), l'accueil en milieu familial ("mamans de jour") ou la prise en charge par un proche ou par des personnes engagées pour garder l'enfant à domicile, telles qu'un jeune au pair ou une nurse (Circulaire, ch. 8.5; JAQUES, op. cit., n° 138 et nos 141 à 143 ad art. 33 LIFD ; LOCHER, OP. CIT., N° 120 AD ART. 33 LIFD ; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, OP. CIT., N° 43 AD ART. 33 LIFD).

E. 7.3

Sur le plan objectif, seuls les frais afférents à la garde des enfants sont déductibles.

E. 7.3.1

Les frais de nourriture ou d'autres frais d'entretien qui sont compris dans les frais de garde ne sont pas déductibles parce que ces frais devraient être engagés même si l'enfant n'était pas gardé par des tiers (Message 2009, FF 2009 4272; JAQUES, op. cit., n° 139 ad art. 33 LIFD ; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, OP. CIT., N° 43 AD ART. 33 LIFD ; LOCHER, OP. CIT., N° 120 AD ART. 33 LIFD). Comme autre frais d'entretien compris dans des frais de garde, l'Administration fédérale mentionne à titre d'exemple la part des frais correspondant au travail de ménage effectué par une personne engagée tant pour faire le ménage que pour s'occuper des enfants (Circulaire, ch. 8.5). À l'inverse, il se peut que des frais d'entretien non déductibles comprennent des frais de garde. Ainsi, quand un enfant est placé en internat ou dans une école privée, l'Administration fédérale préconise de tenir compte d'une part équitable des frais à titre de frais de garde qu'il est possible de faire valoir (Circulaire, ch. 8.5; cf. aussi JAQUES, op. cit., n° 145 ad art. 33 LIFD ; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, OP. CIT., N° 43 AD ART. 33 LIFD ; CF. AUSSI À CE SUJET L'ARRÊT 2 DB.2020.78 / 2 ST.2020.88 DU STEUERREKURSGERICHT DU CANTON DE ZURICH DU 4 JANVIER 2021).

E. 7.3.2

Les travaux préparatoires, la doctrine et l'Administration fédérale ne définissent pas ce que signifie positivement "garder" un enfant dans le contexte de l' art. 33 al. 3 LIFD , ce qui est

litigieux en l'espèce. En effet, pour la Cour de justice, la notion de garde inclut intrinsèquement des activités destinées à favoriser le bon développement d'un enfant aux plans physiologique, émotionnel ou intellectuel. La recourante soutient que la Cour de justice adopte une position trop "large" de la notion, qui viole l' art. 33 al. 3 LIFD . Selon elle, le fait que E._____ ne soit pas une crèche ou une garderie mais un institut qui a pour but économique l'enseignement de langues atteste "à l'évidence" que l'on se trouve d'emblée avant tout en présence de frais de formation.

E. 7.3.2.1

Il est difficile de circonscrire ce que signifie intrinsèquement "garder" un enfant, d'une part parce que la garde peut prendre des formes très différentes, l' art. 33 al. 3 LIFD n'imposant aucun mode de garde particulier, d'autre part parce qu'un même mode de garde peut recouvrir des réalités diverses.

E. 7.3.2.2

Pour ce qui concerne la garde dans les structures collectives dédiées à l'accueil de jour d'enfants (accueil préscolaire et parascolaire), il est admis que la garde a aussi pour but d'offrir aux enfants un cadre propice à leur bon développement, ce qui suppose notamment que les enfants puissent accéder à des activités adaptées à leur âge durant le temps de garde (cf. Commission fédérale de coordination pour les questions familiales, Rapport sur l'accueil de jour extra-familial et parascolaire en Suisse, 2008, p. 9 s.). Le placement régulier des enfants de moins de 12 ans en crèche, garderie ou autre établissement analogue est soumis à autorisation en vertu du droit fédéral (art. 13 al. 1 let. b de l'ordonnance du Conseil fédéral du 19 octobre 1977 sur le placement d'enfants [OPE; RS 211.222.338]). Le premier critère à prendre en compte à cet égard est le bien de l'enfant (art. 1a al. 1 OPE) et, selon l' art. 5 al. 1 OPE (qui concerne le placement d'enfants chez des parents nourriciers mais qui est applicable par analogie en cas de placement à la journée en vertu de l' art. 12 al. 2 OPE), cela inclut notamment la garantie que l'enfant bénéficiera de "soins, d'une éducation et d'une formation adéquats". Pour être autorisée à garder des enfants, une structure collective dédiée à l'accueil de jour d'enfants ne peut donc pas se limiter à une simple surveillance passive d'enfants. Elle doit aussi en prendre soin en leur proposant des activités adaptées à leur âge.

Les structures collectives dédiées à l'accueil de jour d'enfants sont en principe de la responsabilité des communes et sont parfois l'objet de réglementations cantonales, qui prescrivent de manière plus ou moins détaillée en quoi doit consister la garde (Commission fédérale de coordination pour les questions familiales, Rapport précité, p. 14; s'agissant par exemple de l'accueil parascolaire dans le canton de Genève, cf. la loi cantonale genevoise du 22 mars 2019 sur l'accueil à journée continue [LAJC, rsGE J 6 32]).

À cela s'ajoute que l'offre d'accueil collectif d'enfants s'est développée et diversifiée. Certaines crèches ou jardins d'enfants se démarquent sur le marché, par exemple en appliquant une méthode pédagogique spécifique ou en accueillant les enfants dans un cadre bilingue ou multilingue, en vue de favoriser l'apprentissage précoce d'une langue étrangère.

E. 7.3.2.3

La prise en charge d'enfants par des crèches, des jardins d'enfants, des structures d'accueil parascolaires ou des centres aérés donne lieu à des frais qui sont entièrement déductibles à titre de frais de garde (sous réserve de frais d'entretien tels que les frais de nourriture qui

seraient inclus, supra consid. 7.3.1), même si elle englobe intrinsèquement des activités (activités artistiques, sportives ou éducatives par exemple). En d'autres termes, la déduction est entièrement admise sans qu'il soit exigé de distinguer la part de ces frais qui correspondraient théoriquement à la "pure" garde et la part qui correspondrait théoriquement aux frais relatifs à ces activités. Procéder à une telle répartition soulèverait au demeurant de grandes difficultés pratiques, comme le souligne aussi la recourante (supra consid. 5.1 in fine). Pour le Conseil fédéral, l'existence du plafond annuel permettait de limiter les difficultés de délimitation et les complications administratives qui en découleraient (Message 2018, FF 2018 3156, supra consid. 6.3 in fine).

E. 7.3.2.4

Il découle de ce qui précède que la conception de la recourante, qui semble partagée par certains auteurs (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4e éd. 2023, n° 260 ad art. 33 LIFD et JAQUES, op. cit., n° 146 ad art. 33 LIFD, qui excluent d'emblée la déduction des frais de camps de vacances), ne peut pas être suivie telle quelle. Comme la notion de garde peut intrinsèquement inclure des activités proposées aux enfants, en particulier dans le contexte de l'accueil collectif d'enfants, on ne peut en effet pas exclure d'emblée la déduction de frais à titre de frais de garde lorsque la structure qui prend en charge un enfant lui propose des activités spécifiques, conformément à son but social. En outre, refuser d'emblée cette déduction serait susceptible de créer des inégalités de traitement et pénaliserait les parents qui n'ont pas trouvé de place dans une structure d'accueil classique ou dans un centre aéré et qui ont dû trouver une solution alternative pour faire garder leurs enfants pendant leur activité, spécialement durant une partie des vacances scolaires. Enfin, ce refus irait à l'encontre du but de la déduction, qui consiste à favoriser la conciliation entre vie professionnelle et vie privée et en particulier à encourager le travail des femmes (supra consid. 6.4).

À l'inverse, on ne peut pas non plus admettre d'emblée la déduction de frais à titre de frais de garde lorsque la structure qui prend en charge un enfant lui propose des activités spécifiques au motif que la garde d'un enfant n'est pas limitée à une simple surveillance passive. Il faut que le contribuable apporte la preuve que, dans le cas d'espèce, c'est prioritairement pour répondre à un besoin de garde - et non de formation ou de loisirs - qu'il a placé son enfant dans la structure en question, la possibilité d'y exercer une activité ou d'y acquérir une compétence n'étant que secondaire. S'il apporte cette preuve que la prise en charge avait un but de garde prépondérant, la déduction des frais doit être entièrement admise (dans le même sens DANIEL AESCHBACH, in Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5e éd. 2023, n° 210k ad § 40). Au surplus, le point de savoir si ou dans quelle mesure on peut encore parler de frais de garde au sens de l'art. 33 al. 3 LIFD si les frais de la prise en charge de l'enfant apparaissent comme des frais de "luxe", à savoir des frais qui n'ont été encourus que pour des raisons de prestige social (cf. Message 2018, FF 2018 3156) peut rester indécis puisque cette question ne se pose pas concrètement dans le cas d'espèce (infra consid. 8.3).

E. 8.1

En l'espèce, les juges précédents ont constaté d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF) que, durant la période fiscale 2022, les intimés exerçaient tous deux une activité lucrative à plein temps, alors que leurs enfants étaient âgés de 6 et 4 ans. Au vu de leur âge, les enfants n'avaient pas école le mercredi. Le besoin de garde était donc établi

pour le mercredi matin. S'agissant des camps thématiques durant les vacances scolaires, la Cour de justice a constaté que les intimés avaient sollicité la déduction des frais relatifs à cinq semaines de stage pour C. _____ (soit un stage en avril, trois en juillet et un octobre 2022) et d'une semaine pour D. _____ (soit un stage en octobre 2022). Elle en a conclu qu'il n'était pas contestable que la garde des enfants avait aussi eu lieu pendant le temps de travail des parents.

Ensuite, la Cour de justice a constaté que, pour prouver que les cours créatifs et les camps thématiques avaient principalement un but de garde, les intimés avaient expliqué que leur choix s'était porté sur cette structure car elle était située à proximité immédiate du lieu de travail de l'intimé, ce qui lui permettait de déposer et de récupérer facilement les enfants. Cette structure présentait l'avantage d'accueillir les enfants tous les mercredis de 8h à 13h et durant les camps thématiques, de 8h à 16h30-17h. Les juges précédents ont retenu que les intimés avaient apporté la preuve que la garde était leur motivation première parce qu'au vu de ses plages horaires étendues, E. _____ a représenté une solution de garde effective pendant les heures de travail des intimés le mercredi matin et durant une partie des vacances scolaires. En outre, au vu du jeune âge des enfants, qui implique une capacité de concentration limitée, la Cour de justice a jugé qu'il n'était pas possible de retenir que, dans le cas d'espèce, le but de formation aurait été au premier plan.

E. 8.2

Dans la mesure où la recourante se limite à objecter qu'il est "évident" que la fréquentation de E. _____ avait avant tout un but de formation et que le but de garde n'était qu'accessoire, elle se borne à opposer de manière appellatoire sa propre appréciation des preuves à celle des juges précédents, sans alléguer ni a fortiori démontrer que cette appréciation était arbitraire, ce qui n'est pas admissible (supra consid. 2.2 in fine). L'appréciation des juges précédents lie partant le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF).

Au surplus, il y a lieu de relever qu'au vu du jeune âge des enfants - 4 et 6 ans lors de la période fiscale litigieuse - et de la manière dont les cours créatifs et camps thématiques destinés aux enfants de 4 à 8 ans sont offerts par E. _____ (accent mis sur les activités de jeux, de bricolages et de sorties en immersion dans la langue anglaise), l'accueil des enfants des intimés ne paraît pas très différent de celui d'une crèche bilingue ou d'un jardin d'enfant bilingue qui centre l'accueil des jeunes enfants sur l'apprentissage précoce d'une langue étrangère par immersion.

E. 8.3

Enfin, selon les faits constatés dans l'arrêt attaqué, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), les frais des cours créatifs correspondent à un coût de 24 fr. 40 par heure, ce qui n'est que légèrement supérieur au salaire minimum (23 fr. 27 à Genève en 2022) que les contribuables auraient dû payer s'ils avaient recouru aux services d'une assistante parentale par hypothèse anglophone pour faire garder leurs enfants. À cela s'ajoute que les frais de garde par E. _____ ne représentent qu'une partie des frais de garde revendiqués par les intimés (supra consid. A.b). On ne saurait les associer à des dépenses "de luxe" qui n'auraient été encourus que pour des questions de prestige social.

E. 9

Il découle de ce qui précède que la Cour de justice n'a pas violé l' art. 33 al. 3 LIFD en admettant la déduction des frais litigieux à titre de frais de garde. Le grief correspondant de

la recourante est partant infondé, ce qui conduit au rejet de son recours s'agissant de l'impôt fédéral direct.

IV. Impôt cantonal et communal

E. 10

Selon l' art. 9 al. 1 LHID , les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. L' art. 9 al. 2 LHID énumère la liste des déductions générales que les cantons doivent prévoir. En vertu de l' art. 9 al. 2 let . m LHID les cantons doivent admettre la déduction d'un montant déterminé par le droit cantonal pour chaque enfant dont la garde est assurée par un tiers, si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde, documentés, ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

E. 10.1

Le droit cantonal genevois a concrétisé l' art. 9 al. 2 let . m LHID à l'art. 35 de la loi cantonale du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rsGE D 3 08). Selon cette disposition, dans sa teneur en vigueur depuis le 1er janvier 2019, un montant de 25'000 fr. au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde, documentés, ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

E. 10.2

Cette disposition est conforme à l' art. 9 al. 2 let . m LHID. Par ailleurs, elle a une teneur similaire à celle de l' art. 33 al. 3 LIFD dans sa teneur applicable en 2022, sous réserve du plafond de la déduction. Partant, les considérants développés en matière d'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal et communal (cf. ATF 140 II 88 consid. 10). Il s'ensuit que la Cour de justice a appliqué l'art. 35 LIPP de manière conforme au droit fédéral en jugeant que les intimés pouvaient déduire de leur revenus les frais afférents aux cours créatifs et aux stages effectués par leurs enfants en 2022.

E. 10.3

Le recours est partant également rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

V. Frais et dépens

E. 11.1

Au vu de l'issue du litige, les frais judiciaires de la procédure devant le Tribunal fédéral sont mis à la charge de l'Administration cantonale qui, succombant, a agi dans l'exercice de ses attributions officielles alors que son intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF).

E. 11.2

Comme l'intimé a agi comme avocat dans sa propre cause et qu'il n'a pas invoqué d'investissement particulier ni fait valoir des frais spécifiques, aucun dépens ne sera accordé aux intimés (ATF 129 II 297 consid. 5; arrêt 1C_272/2024 du 29 avril 2025 consid. 5).