

# **GE\_GERICHTE ATA/717/2025 vom 24. Juni 2025**

GE Cour de justice, 2025-06-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_717\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_717_2025)

FR: GE\_GERICHTE ATA/717/2025 du 24 juin 2025

IT: GE\_GERICHTE ATA/717/2025 del 24 giugno 2025

## **Regeste**

Résumé: Le litige porte sur une déduction pour charge de famille concernant les parents de la recourante pour l'ICC et l'IFD 2021. Vu l'âge des parents de la recourante (76 et 73 ans) et leurs revenus bruts, ceux-ci doivent être considérés comme étant « incapable de subvenir entièrement à (leurs) besoins » au sens des art. 35 al. 1 let. b LIFD et 39 al. 1 LIPP. Dans la mesure où le texte de l'art. 39 LIPP ne fait pas état d'un revenu différencié selon que le bénéficiaire de l'aide est ou non marié ou en couple, il n'y a pas lieu de retenir que la limite de CHF 23'335.- (art. 12 al. 2 let. c aRCEPF) 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. Au vu des revenus bruts des parents, calculé individuellement ou – ce qui apparaît plus logique – en divisant par deux le revenu total des deux membres du couple, le revenu est 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. Pour l'IFD, la recourante a également le droit à l'admission de deux charges de famille pour ses parents dès lors que ceux-ci sont des personnes largement incapables d'exercer une activité lucrative et que l'aide apportée est supérieure, pour chacun d'entre eux, à CHF 6'500.-. Recours partiellement admis.

## **Erwägungen**

### **E. 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).

### **E. 2**

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

#### **E. 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

- 9/16 - A/3653/2023 let. d LIPP entrée en vigueur le 1er 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.

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 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

- 10/16 - A/3653/2023 revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine.

### **E. 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, 1re 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).

### **E. 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).

### **E. 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 JAUQUES, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct - Commentaire romand, 2ème 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

- 11/16 - A/3653/2023 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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 1er septembre 2020 consid. 6c ; ATA/217/2016 du 8 mars 2016

- 12/16 - A/3653/2023 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).

### **E. 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 JAKUES, 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 JAKUES, op. cit., n. 38 à 40 ad art. 35 LIFD et les références citées).

### **E. 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

- 13/16 - A/3653/2023 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.

### **E. 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

- 14/16 - A/3653/2023 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).

### **E. 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).

\* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.