

# **GE\_GERICHTE JTAPI/890/2024 vom 9. September 2024**

GE Cour de justice, 2024-09-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_890\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_890_2024)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/890/2024 du 9 septembre 2024

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/890/2024 del 9 settembre 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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

- 7/14 - A/3653/2023 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).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

### **E. 3**

Le litige porte sur la question de savoir si la somme de CHF 30'000.- que la recourante a versée à ses parents en 2021 est déductible à titre de frais de garde.

### **E. 4**

À teneur des art. 34 let. a LIFD et 38 let. a de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), ne peuvent être déduits du revenu imposable notamment les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle.

### **E. 4.3**

; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016 consid. 5b).

En matière de frais de garde des enfants par des tiers, plus particulièrement, la preuve du droit à la déduction y relative, incombe au contribuable. Celui-ci doit en principe joindre à sa déclaration d'impôts une liste des frais, des personnes ou des institutions qui ont assuré la garde des enfants. La déduction ne peut pas être accordée si les frais concernés ne sont pas entièrement prouvés par, notamment, des quittances, factures ou certificats de salaire, voire par d'autres justificatifs pertinents (ch. 8.6 de la circulaire).

### **E. 5**

Selon l'art. 33 al. 3 LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 1er janvier 2023, un montant de CHF 10'100.- 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. 6**

L'art. 9 al. 2 let. m de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) oblige les cantons à introduire une déduction similaire tout en restant libres de fixer le plafond de la déduction (art. 721 LHID ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 187-188 n. 336). Il s'ensuit que, conformément au principe d'harmonisation verticale, la jurisprudence et la doctrine développées en droit fédéral sont également applicables en droit cantonal.

#### **E. 7**

A Genève, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 1er janvier 2023, l'art. 35 LIPP prévoyait qu'un montant de CHF 25'000.- 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. 8**

Selon l'art. 8 du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 14 octobre 2020 (RCEPF - D 3 08.05), ce montant était fixé à CHF 25'048.- pour l'année fiscale 2021.

#### **E. 9**

Selon les travaux préparatoires de l'art. 33 al. 3 LIFD (cf. Message sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, in FF 2009 p. 4237 ; ci-après : Message), dont la teneur (à l'exception du montant retenu) est similaire à celle de l'art. 35 LIPP, la mise en place d'une déduction pour la garde des enfants était destinée à respecter l'impératif constitutionnel d'imposition selon la capacité économique, qui soit équitable tant pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants que pour ceux qui les font garder par des tiers. Même s'il ne s'agissait pas de frais directement liés à une activité lucrative, ils constituaient une condition à son exercice hors du ménage. Il s'agissait de dépenses typiques qui dépendaient

- 8/14 - A/3653/2023 surtout de la situation personnelle du contribuable et de frais fixes qui n'étaient pas liés à une activité lucrative exercée dans un lieu déterminé. Il y avait lieu de concevoir dans la LIFD la déduction des frais effectifs de la garde des enfants par des tiers, considérée comme une déduction anorganique (c'est-à-dire non liés à l'acquisition du revenu) plafonnée à un montant déterminé. Il s'agissait d'une déduction accordée pour des dépenses particulières qui constituaient une consommation du revenu, mais qui étaient prises en compte fiscalement dans une certaine mesure, pour des raisons extra-fiscales. Les frais déterminants étaient les frais effectifs engagés pendant la période fiscale jusqu'à concurrence du plafond fixé par le législateur (cf. Message, p. 4257 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 consid. 3).

#### **E. 9.2**

; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ; ATA/1064/2015 du 6 octobre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015), aucun moyen

de preuve ne s'imposant à lui (cf. arrêt du Tribunal fédéral 6B\_564/2013 du 22 avril 2014 consid. 2.3).

#### **E. 10**

Le Tribunal fédéral s'est prononcé en faveur d'une interprétation restrictive des déductions anorganiques, pour des motifs de systématique fiscale, car il s'agit d'une exception au principe selon lequel les frais d'entretien (utilisation du revenu) ne sont pas déductibles (Christine JAQUES, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 781 n. 145 ad art. 33 LIFD).

#### **E. 11**

Le 21 décembre 2010, l'administration fédérale des contributions a adopté la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (ci-après : la circulaire), à teneur de laquelle le contribuable peut demander la déduction des frais de garde des enfants uniquement s'il ne peut l'exercer et que cet empêchement est en lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain. Pour les parents séparés, divorcés ou non mariés, c'est en principe le parent qui vit avec l'enfant et qui est empêché de le garder parce qu'il exerce une activité lucrative, est frappé d'une incapacité de gain ou suit une formation, qui peut demander la déduction. Sont déduits de la base de calcul commune de l'impôt les frais prouvés de garde des enfants par des tiers, jusqu'à concurrence du montant maximum de la déduction (ch. 8.4.2).

Seuls peuvent être déduits les frais engendrés exclusivement par la garde des enfants pendant la durée effective du travail, les frais de garde par des tiers en dehors du temps de travail ou du temps de formation des parents ne sont pas déductibles, car il s'agit de dépenses assimilées à des frais liés au train de vie. Sont par exemple déductibles à titre de frais de garde des enfants par des tiers, les indemnités journalières de nourriture ou d'autres frais d'entretien compris dans les frais de garde, des organisations publiques ou privées comme les crèches ou les garderies et la rémunération des personnes dont la profession principale ou accessoire est de garder des enfants, comme les mamans de jour et les familles d'accueil. En revanche, les frais de nourriture ou d'autres frais d'entretien compris dans les frais de garde sont des frais afférant au train de vie qui ne sont pas déductibles. Il s'agit en effet de frais devant être engagés même si l'enfant n'est pas gardé par des tiers (ch. 8.5 de la circulaire).

#### **E. 12**

Lorsqu'une aide-ménagère est engagée et qu'elle s'occupe aussi des enfants pendant que les parents exercent une activité lucrative, seule la partie des frais relative aux

- 9/14 - A/3653/2023 frais de garde des enfants par des tiers peut être déduite, étant donné que les autres dépenses pour les travaux domestiques ne constituent pas des frais d'entretien déductibles (ch. 8.5 de la circulaire). Il a été reconnu qu'une personne pouvait garder deux enfants en même temps sans rémunération supplémentaire (ATA/265/2016 consid. 10).

#### **E. 13**

Les frais de garde des enfants par des tiers peuvent également être portés en déduction lorsque la garde des enfants est assurée moyennant rémunération par des membres de la famille, par exemple les grands-parents. De leur côté, ces derniers doivent alors déclarer le même montant à titre de revenu, dans la mesure où ce montant ne dédommage pas seulement des frais causés par les enfants (cf. Message concernant l'initiative populaire sur

des déductions fiscales aussi pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants, FF 2012 6711, 6718).

#### **E. 14**

De façon générale, en matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid.

#### **E. 15**

Aux termes de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD, dans sa teneur pour l'année fiscale en cause, 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.

#### **E. 16**

Au niveau cantonal, l'art. 39 al. 1 let. a LIPP prévoit que sont déduits du revenu net annuel CHF 13'000.- pour chaque charge de famille entière ou CHF 6'500.- pour chaque demi-charge de famille.

- 10/14 - A/3653/2023

#### **E. 17**

Selon l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, constituent des charges de famille des proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, à savoir « les ascendants et descendants, frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui, pour l'année fiscale 2021, n'ont pas une fortune supérieure à CHF 88'776.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'557.- (charge entière) ou à CHF 23'335.- (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 ».

#### **E. 18**

À teneur de l'art. 24 al. 1 du règlement d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.1), 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. Par ailleurs, dans sa jurisprudence, la chambre administrative se réfère au revenu brut du proche dans le besoin lors de l'examen des conditions pour reconnaître une charge de famille.

#### **E. 19**

Pour le cas où, comme en l'espèce, la contribuable aide un couple marié vivant en ménage commun, les montants de revenus et de fortune à prendre en considération doivent pris en compte globalement pour déterminer les charges dont elle peut bénéficier (cf. ATA/631/2021 consid 6a.).

#### **E. 20**

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/604/2023 du 6 juin 2023 consid. 5.2). 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

- 11/14 - A/3653/2023 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).

## **E. 21**

La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves, en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral C-2500/2012 du 3 mai 2013 consid. 4.2). Le principe de la libre appréciation des preuves signifie ainsi que le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, dont ni le genre, ni le nombre n'est déterminant, mais uniquement leur force de persuasion (cf. art. 20 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - cum art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 139 II 185 consid.

## **E. 22**

En l'espèce, au vu des éléments figurant au dossier, il faut admettre que la recourante a établi le lien de causalité direct de frais de garde avec son activité lucrative, au sens des art. 33 al. 3 LIFD et 35 LIPP. C'est en effet en raison de l'exercice de cette activité qu'elle a dû confier la garde de son enfant à un tiers. Le fait que ce tiers soit l'un de ses parents ne saurait avoir la conséquence que lui donne l'AFC-GE au vu du type de garde mis en place, qui va bien au-delà de ce que des grands-parents consacrent habituellement à cette tâche dans le cadre de leurs obligations familiales. Ces frais sont ainsi justifiés dans leur principe. Tel n'est toutefois pas le cas de leur quotité. En effet, le montant de CHF 30'000.- versé à ce titre correspond à l'activité de deux personnes. Or, la nécessité que la garde du fils de la recourante, âgé en 2021 de 8 ans, soit assurée simultanément par deux personnes n'est pas démontrée. La recourante n'explique pas, ni a fortiori ne démontre, pourquoi la présence des deux grands parents serait indispensable pour assurer la garde de son enfant. Il faut dès lors en déduire que le choix de la recourante de procéder ainsi relève de la pure convenance personnelle. En conséquence, seuls le frais de garde versés à un grand-parent, soit CHF 15'000.-, doivent être considérés comme tels.

- 12/14 - A/3653/2023 Le grief de la recourante est ainsi admis partiellement.

### **E. 23**

Au vu de cette solution, il s'agira encore de déterminer si l'admission des frais de garde précités impacte les charges de famille accordées à la recourante au stade de la réclamation, étant rappelé que dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que l'AFC-GE dans la procédure de taxation (cf. art. 142 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LPFisc) et qu'il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables (cf. art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc). A cet égard, il faut constater en premier lieu que, dans la mesure où les parents de la recourante ont effectivement perçu CHF 30'000.- pour leur activité de garde, cette somme doit être prise en considération dans l'analyse de leur qualité de proches nécessiteux. 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'élève donc à CHF 43'870.-. Ce montant se situe au-dessus de la limite (CHF 23'335.-) posée pour l'octroi d'une demi-charge de famille en ICC. Il en résulte qu'en ICC, la recourante ne peut bénéficier d'aucune charge pour ses parents. De même, compte tenu de leur activité de garde et des revenus en découlant, ces derniers ne peuvent pas être considérés comme proches incapable à subvenir seul à leurs besoins au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD et de la jurisprudence citée plus haut. Des charges de famille pour eux sont dès lors exclues également en IFD. Or, il ressort 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 doivent donc être rectifiés, dans cette mesure, en défaveur de la recourante.

### **E. 24**

Enfin, il convient d'observer que, compte tenu de la qualification en tant que revenu - dans le cadre de la présente procédure - 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 relève de l'utilisation de leur revenu, laquelle est sans effet sur le plan fiscal. Il apparaît au demeurant que la recourante a effectivement réglé des factures concernant ses parents.

### **E. 25**

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle établisse un nouveau bordereau ICC 2021, tenant compte des déductions de CHF 15'000.- (frais de garde) et de CHF 13'000.- (charge de famille pour enfant mineur), et un nouveau bordereau IFD 2021, tenant compte des déductions de CHF 10'100.- (frais de garde) et de CHF 6'500.- (charge de famille pour enfant mineur).

**E. 26**

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

- 13/14 - A/3653/2023

**E. 30**

juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe dans une très large mesure, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. 27. La recourante ayant agi en personne et ne démontrant pas avoir encouru des frais particuliers pour les besoins de la cause n'a pas droit à une indemnité de procédure (cf. not. ATA/1278/2018 du 27 novembre 2018 consid. 11 ; ATA/759/2018 du 19 juillet 2018).

- 14/14 - A/3653/2023

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