

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1399/2015-ICCIFD

ATA/265/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 22 mars 2016**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_**  
représentés par Me Joël Chevallaz, avocat

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
12 novembre 2015 (JTAPI/1328/2015)**

---

### EN FAIT

- 1) Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables), domiciliés à Genève, ont trois enfants, C\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_2002, D\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 2004 et E\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 2008.

Sur le plan professionnel, ils sont respectivement employée de banque et avocat indépendant.

- 2) Pour l'exercice fiscal 2012, ils ont fait l'objet de deux décisions de taxation d'office du 26 novembre 2013, l'une concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Pour l'ICC, le montant de l'impôt s'élevait à CHF 84'314.80, sur la base d'un revenu imposable de CHF 352'374.- et d'une fortune nulle. Pour l'IFD, l'impôt s'élevait à CHF 32'635.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 360'200.-.

- 3) Le 23 décembre 2013, les contribuables ont élevé une réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation d'office. Ils ont joint à celle-ci leur déclaration fiscale 2012 et ses annexes.

Ils faisaient état d'un revenu brut de CHF 485'601.-, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Après déduction, le montant du revenu net imposable s'élevait à CHF 356'600.- pour l'ICC et à CHF 334'857.- pour l'IFD.

Dans le cadre des déductions sur le revenu, ils ont fait valoir une déduction de CHF 12'000.- à titre de frais de garde effectifs pour l'ICC et de CHF 30'300.- pour l'IFD.

Dans les annexes à leur déclaration, ils ont transmis, pour E\_\_\_\_\_, une attestation de frais de garde 2012 délivrée par la crèche F\_\_\_\_\_ pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 juillet 2011, d'un montant total de CHF 7'445.55, (CHF 1'063.65 par mois). Ils ont également produit une copie de deux factures adressées par l'G\_\_\_\_\_, pour un montant de CHF 5'211.-, sans autre détail, pour l'écolage de leurs filles C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_.

- 4) Le 9 septembre 2014, l'AFC-GE leur a demandé de bien vouloir, d'ici au 8 octobre 2014, transmettre une attestation par enfant dûment datée et signée par l'G\_\_\_\_\_, indiquant le détail des montants payés, afin de pouvoir déterminer sur l'ensemble des frais d'écolage payés en 2012, la part des frais de repas, ainsi que la part des frais de surveillance parascolaire et du soir.

- 5) Le 1<sup>er</sup> octobre 2014, M. B\_\_\_\_\_ a sollicité un délai pour fournir les attestations d'écolage 2012 requises, mais n'a pas transmis ladite documentation par la suite.
- 6) Le 9 février 2015, l'AFC-GE a écrit aux contribuables. Elle entendait rectifier en leur défaveur la taxation contestée, selon des projets de bordereaux qu'elle leur transmettait. Ils étaient priés de se déterminer dans les vingt jours sur leur contenu et fournir, le cas échéant, leurs moyens de preuves. Sans réponse dans le délai indiqué, elle considérerait que les éléments imposables étaient acceptés.

Les contribuables n'ont pas donné suite à cette invite.

- 7) Le 27 mars 2015, l'AFC-GE a statué sur les réclamations des contribuables du 23 décembre 2013. Tant pour l'ICC que pour l'IFD, elle admettait celles-ci de la façon suivante : il était tenu compte de la déclaration déposée le 23 décembre 2013 ; la taxation contestée était rectifiée en leur défaveur.

Pour l'ICC, le revenu imposable s'élevait à CHF 364'561.- et la fortune imposable à CHF 44'341.-. L'AFC-GE refusait d'admettre un montant de CHF 4'031.- au titre de frais de garde effectifs. Elle précisait : « À défaut d'une attestation détaillée provenant de l'G\_\_\_\_\_, nous ne pouvons accepter les frais d'écolage privé en tant que frais de garde. Cependant, les frais de crèche pour E\_\_\_\_\_ ont été dûment considérés ».

Pour l'IFD, elle retenait un montant de revenus imposables de CHF 358'300.-. Elle refusait de retenir un montant de CHF 7'446.- au titre de frais de garde effectifs, avec la même motivation qu'en matière d'ICC.

- 8) Par acte posté le 29 avril 2015, Les contribuables ont interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation rendues par l'AFC-GE relatives à leur taxation 2012, tant en ce qui concernait l'ICC, que l'IFD. Le recours portait exclusivement sur la déduction des frais de garde du revenu imposable.

Leur fils E\_\_\_\_\_ avait fréquenté la crèche F\_\_\_\_\_, puis avait été scolarisé à partir du mois de septembre 2012 à l'école privée G\_\_\_\_\_, alors qu'il n'avait pas encore tout à fait quatre ans. Leurs enfants C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ avaient été scolarisés à l'école privée G\_\_\_\_\_, durant la totalité de l'année fiscale 2012. Le choix de les confier à une école privée était lié à l'organisation de leur temps de travail, tous deux exerçant une activité à plein temps qui nécessitait une prise en charge des enfants à la fin des cours, ainsi qu'à midi et le mercredi matin. Pour E\_\_\_\_\_, le choix d'une école privée avait été également motivé par la possibilité pour lui d'entrer à l'école avant l'âge de quatre ans.

Concernant, les frais de garde de E\_\_\_\_\_, en matière d'ICC, l'AFC-GE avait retenu un montant de CHF 4'000.-, alors qu'elle aurait dû retenir au titre de frais supplémentaires liés à G\_\_\_\_\_ un montant de CHF 10'100.- « à hauteur du plafond IFD ». Il en allait de même en matière d'IFD.

Pour les frais de garde de C\_\_\_\_\_ et de D\_\_\_\_\_, que ce soit en matière d'ICC ou d'IFD, l'AFC-GE avait violé les art. 33 al. 3 LIFD et 35 LIPP en refusant de prendre en considération l'estimation des frais de garde, soit CHF 7'600.- par enfant qu'ils avaient proposée pour pallier l'impossibilité d'obtenir des factures détaillées de l'Institut G\_\_\_\_\_. Ils étaient ainsi partis du principe que la part des frais de garde correspondrait au montant qu'ils auraient dû déboursier pour payer une employée de maison non-qualifiée à raison de dix heures par semaine pendant les trente-huit semaines scolaires. Cela correspondait à un montant de CHF 7'600.- par enfant.

À leur recours, ils ont joint de nouvelles pièces, à savoir : pour E\_\_\_\_\_, une facture de CHF 7'056.- couvrant le premier semestre de l'année 2012/2013 de l'Institut G\_\_\_\_\_ se répartissant entre des frais d'écolage, de transports, de cantine et de matériel ; pour D\_\_\_\_\_, pour la même période, une facture de CHF 8'860.- couvrant les mêmes dépenses et pour le 2<sup>ème</sup> trimestre, une facture de CHF 8'264.- couvrant les mêmes dépenses ; pour C\_\_\_\_\_, une facture de CHF 8'925.- pour le premier trimestre 2012/2013 couvrant les mêmes dépenses.

- 9) Le 10 août 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En matière d'IFD, l'art. 33 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoyait la déduction d'un montant de CHF 10'100.- au plus par enfant, mais les frais de garde devaient faire l'objet d'une documentation, car il devait s'agir de frais en lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation, ou l'incapacité de gain du contribuable.

En matière d'ICC, l'art. 35 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) était d'une teneur identique, mais prévoyait un plafond de CHF 4'000.- par enfant.

Selon la circulaire N° 30 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 21 décembre 2010 portant sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après : circulaire N° 30), seuls pouvaient être déduits les frais engendrés exclusivement par la garde des enfants pendant la durée effective du travail, de la formation ou de l'incapacité de gain empêchant le contribuable de garder ses enfants. Étaient déductibles à titre de frais de garde, les frais de crèche, de garderie et la rémunération des personnes chargées de la garde d'enfants. En revanche, les frais de nourriture ou d'autres frais d'entretien ne l'étaient pas, comme tous frais qui devraient être engagés, même si l'enfant n'était pas gardé par des tiers. En outre,

les frais de garde par des tiers en dehors du temps de travail ou du temps de formation des parents n'étaient pas déductibles.

La preuve du droit à la déduction incombait au contribuable. C'était à lui de joindre à sa déclaration fiscale une liste des frais des institutions qui avaient assuré la garde des enfants avec le détail. Sur cette base, l'AFC-GE avait admis les frais de crèche du plus jeune enfant des contribuables, et avait écarté les autres montants allégués mais non établis par pièces.

- 10) Par jugement du 12 novembre 2015, le TAPI a admis partiellement le recours des contribuables et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour de nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2012, au sens des considérants.

Il était retenu que les contribuables avaient produit des factures pour l'exercice fiscal considéré en rapport avec les frais d'inscription de leurs enfants dans une école privée où ils prenaient leur repas de midi, et que ces justificatifs ne distinguaient pas les frais de garde des frais d'écolage.

Pour E\_\_\_\_\_, au vu des justificatifs produits, il y avait lieu d'admettre le maximum admis pour l'IFD, soit CHF 10'100.- car le montant des frais payés aurait de toute manière été dépensé à la crèche.

Concernant les frais de garde liés à C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, si les factures produites ne permettaient pas de distinguer les frais de garde des autres frais, la proposition des contribuables d'estimer les frais de garde à dix heures par semaine sur trente-huit semaines scolaires, en se fondant sur le salaire minimum d'une employée de maison non-qualifiée, soit CHF 7'600.- par enfant, n'était pas déraisonnable. En outre, compte tenu de la pause de midi et de l'heure d'étude après l'horaire scolaire, une durée de deux heures de garde quotidienne répartie sur cinq jours par semaine apparaissait justifiée.

Cela étant, en faisant appel à une employée de maison, on pouvait considérer que celle-ci puisse garder deux enfants en même temps sans rémunération supplémentaire. Ainsi, il y avait lieu de tenir compte d'une déduction totale pour les deux filles de CHF 7'600.-.

Pour l'ICC 2012, le montant total des frais de garde déductibles devait être de CHF 11'600.- (CHF 4'000.- plus CHF 3'800.- plus CHF 3'800.-). Pour l'IFD, le montant total des frais de garde s'élevait à CHF 17'700.- (CHF 10'100.- plus CHF 3'800.- plus CHF 3'800.-).

Compte tenu de l'admission des montants précités à titre de déduction, le dossier serait retourné à l'AFC-GE pour la notification de nouveaux bordereaux de taxation au sens des considérants.

- 11) Par acte déposé le 21 décembre 2015, auprès du greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC-GE a interjeté un recours contre le jugement du TAPI du 12 novembre 2015 précité. Elle concluait à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 27 mars 2015 concernant l'IFD et l'ICC.

Les art. 33 al. 3 LIFD et 35 LIPP autorisaient la déduction des frais de garde si le contribuable produisait une documentation permettant d'établir un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation, ou l'incapacité de gain du contribuable. En outre, le fardeau de la preuve relatif aux déductions imposait au contribuable de prouver l'exactitude des montants qu'il faisait valoir pour diminuer sa dette fiscale. La preuve par estimation, consacrée par le jugement contesté, était injuste dans son résultat, notamment parce que les critères de comparaison suggérés par les contribuables et avalisés par le premier juge ne tenaient pas compte des différences, pourtant essentielles, qui pouvaient exister entre une employée de maison et une école privée. Le recours à un tel procédé était choquant parce qu'il faisait fi des règles de preuve. Si le jugement entrepris était maintenu, il en découlait une véritable incertitude juridique dans le domaine de l'admissibilité des frais de garde d'enfants.

- 12) Le 4 janvier 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 13) Le 22 janvier 2015, les contribuables ont conclu, par l'intermédiaire de leur conseil, au rejet du recours. Ils avaient produit les factures de l'Institut G \_\_\_\_\_ où les enfants étaient scolarisés. L'AFC-GE ne contestait pas qu'ils exerçaient tous deux une activité lucrative et pouvaient prétendre ainsi à une déduction des frais de garde. Il n'y avait pas eu de leur part, par la proposition qu'ils avaient faite de chiffrer par estimation le montant desdits frais, une violation des règles générales du fardeau de la preuve. L'AFC-GE s'était contentée de refuser toute déduction et n'avait à aucun moment proposé une autre méthode de calcul. Il était contraire à la bonne foi de déclarer à ce stade que la preuve par estimation était inadmissible. Dans la circulaire N° 30, l'AFC-CH avait elle-même fait état d'une part équitable des frais d'internat à titre de frais de garde des enfants et consacré, dans le calcul desdits frais, le principe de l'équité.

- 14) Par avis du 27 janvier 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## **EN DROIT**

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 -

---

LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Sont applicables au présent contentieux, les dispositions de la LIFD et celles de la LIPP dans leur teneur en vigueur en 2011.
- 3) L'article 33 LIFD règle la question des déductions générales sur le revenu. L'article 33 al. 3 LIFD qui traite de la déduction des frais de garde des enfants a été introduit le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Il a été modifié dès le 1<sup>er</sup> janvier 2014. Dans sa teneur initiale (ci-après : art. 33a l. 3 aLIFD), il prévoyait qu'était déductible un montant de CHF 9'100.- au plus par enfant dont la garde était assurée par un tiers, si l'enfant avait moins de 14 ans et vivait dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien, et si les frais de garde documentés avaient un lien de causalité avec l'activité lucrative, la formation, ou l'incapacité de gain du contribuable. Le 1<sup>er</sup> janvier 2014, ce montant a passé à CHF 10'100.- suite à l'entrée en vigueur de l'art. 3 al. 2 de l'Ordonnance du DFF du 2 septembre 2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct (OPFr RS 642.119.2).

Selon les travaux préparatoires de l'art. 33 al. 3 aLIFD (Message sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, FF 2009 p. 4237- ci-après : Message), 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 à la fois 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 ont constitué une condition à son exercice hors du ménage. Il s'agissait de dépenses typiques qui dépendaient surtout de la situation personnelle du contribuable. Il s'agissait 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 plafonnée à un montant déterminé. Il s'agissait en fait d'une déduction accordée pour des dépenses particulières qui constituaient en fait 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 (Message, p. 4257).

- 4) Le 21 décembre 2010, l'AFC-CH a adopté la circulaire N° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD.
- 5) En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi (ATF 121 II 473 consid. 2b ;

ATA/563/2012 du 21 août 2012 consid. 14 ; ATA/439/2009 du 8 septembre 2009 et les références citées).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/87/2015 du 20 janvier 2015 consid. 7a ; ATA/563/2012 précité consid. 14 ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 consid. 3 ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; 121 II 473 consid. 2b ; 117 Ib 225 consid. 4b).

À teneur de la circulaire N° 30, 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. Les époux qui vivent en ménage commun peuvent demander la déduction pour la garde des enfants s'ils exercent en même temps une activité lucrative et ne sont pas capables d'assurer la garde de leurs enfants. 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 (circulaire No 30 No 8.4.2).

Seuls peuvent être déduits les frais engendrés exclusivement par la garde des enfants pendant la durée effective du travail. 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 famille 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'était pas gardé par des tiers (directive N° 30, N° 8.5).

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 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 (circulaire N° 30, N° 8.5).



Les frais d'écologie doivent être également qualifiés de frais d'entretien non-déductibles. Pour les frais d'internat, il faut distinguer entre les frais d'écologie effectifs et les autres frais qui font partie de la prise en charge des enfants dans les internats. 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 (circulaire N° 30, N° 8.5).

La preuve du droit à la déduction des frais de garde des enfants par des tiers 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 (circulaire N° 30, N° 8.6).

Les parents assujettis ont l'obligation d'indiquer la raison légale (activité lucrative, incapacité de gain, formation) pour laquelle ils n'ont pas pu assurer la garde de leurs enfants (circulaire No 30, No 8.6).

- 6) Selon l'art. 2 LHID, les cantons prélèvent un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 2 al. 1 let. a LHID). Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 9 al. 1 LHID). Selon l'art. 9 al. 1 let. m LHID, parmi les déductions générales, doit figurer 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 directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable. L'art. 9 al. 1 let. m LHID a été introduit en même temps que l'art. 33 al. 3 aLIFD. Selon les travaux préparatoires, à l'adoption de la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants dont ils sont issus, du point de vue de l'harmonisation verticale et de l'harmonisation horizontale, la déduction pour les frais de garde par des tiers devait absolument être inscrite aussi bien dans la LIFD que dans la LHID et être subordonnés aux mêmes conditions (Message, p. 4258). En revanche, la fixation du plafond devait être laissée à la libre appréciation des cantons (Message, p. 4257).
- 7) La LIPP est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015. Dans sa version en vigueur en 2011, l'art. 35 LIPP (ci-après : art. 35 aLIPP) était rédigé ainsi : « Les contribuables mariés ou liés à un partenariat enregistré vivant en ménage commun, qui exercent tous les deux une activité lucrative, ou se trouvent dans une incapacité durable de travailler ou sont en formation, peuvent déduire pour chaque enfant jusqu'à l'âge de 12 ans, au cours de la période fiscale, les frais de garde effectifs et justifiés jusqu'à concurrence de CHF 4'000.- par année».

La version initiale de cette disposition légale a été modifiée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2014. La teneur actuelle de l'art. 35 LIPP reprend exactement celle de l'art. 9 let. m LHID, le montant de la déduction restant plafonné à CHF 4'000.-.

Cela étant, même si le libellé de l'art. 35 aLIPP était différent en 2011 de celui de de l'art. 33 al. 3 aLIFD, il doit être admis, vu l'art. 9 let. m LHID, que les conditions générales d'admissibilité de la déduction pour frais de garde des enfants étaient réglées de manière similaire durant cet exercice fiscal en droit cantonal et fédéral, la seule différence, autorisée par cette dernière disposition, étant l'âge maximal jusqu'auquel la déduction était admise et le montant de celle-ci. Cela ressort des exigences d'harmonisation verticale rappelées dans le Message (p. 4258) et cela a été rappelé dans l'exposé des motifs à l'appui du projet de loi PL 11416 modifiant la loi sur l'imposition des personnes physiques [LIPP] du 2 avril 2014 p. 2 et 3).

- 8) a. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). À la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD).

Des règles similaires figurent dans la LPFisc, pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

b. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6c ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 513 n. 11 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd, p. 416 et les nombreuses références citées).

- 9) En l'occurrence, les contribuables ont demandé dans leur déclaration fiscale à pouvoir déduire, pour l'IFD, le maximum des montants pour frais de garde autorisés par la LIFD, soit CHF 10'100.- par enfant et, pour l'ICC, par la LHID,

soit CHF 4'000.- par enfant. Sommés par l'AFC-GE, avant la taxation de l'exercice fiscal de produire le détail des factures justifiant de telles dépenses, ils se sont limités à produire des factures qui ne faisaient aucune distinction entre les différents frais liés à la prise en charge de leurs enfants par l'Institut G\_\_\_\_\_. Devant le TAPI, ils n'ont à nouveau pas produit la documentation demandée, les factures produites se rapportant à l'exercice 2012, voire à l'exercice fiscal 2013. De ces documents, on peut constater que les dépenses dont ils doivent s'acquitter auprès de cette école sont liées à des frais d'écolage, de cantine ou de matériel qui n'ont rien à voir avec des frais de garde au sens de l'art. 33 al. 3 aLIFD ou de l'art. 35 aLIPP, soit à des frais liés à la nécessité de faire garder leurs enfants durant les périodes de la journée où ils travaillent.

Pour l'exercice 2011, que ce soit pour l'ICC ou pour l'IFD, le TAPI, en l'absence d'une documentation permettant de déterminer les montants déductibles, n'était aucunement en droit de retenir un montant estimatif « raisonnablement admissible » de frais de garde que les contribuables étaient autorisés à déduire de leurs revenus, sans qu'il soit prouvé qu'ils représentent réellement de tels frais. Le TAPI se devait d'en rester à une stricte appréciation des faits en fonction du fardeau de la preuve incombant aux parties et constater qu'au-delà des montants retenus par l'AFC-GE, les contribuables ne prouvaient pas que les montants payés à l'Institut représentaient exclusivement une rémunération pour la garde de ceux-ci, étant précisé que les nouvelles pièces produites dans le cadre du recours peuvent laisser penser au contraire qu'il s'agirait plutôt de frais d'écolage, de transports, de nourriture ou de matériel lesquels n'entrent pas dans le cadre des art. 33 al. 3 aLIFD ou de l'art. 35 aLIPP.

- 10) Le recours de l'AFC-GE sera admis. Le jugement du TAPI du 12 novembre 2015 sera annulé et les bordereaux ICC et IFD du 27 mars 2015 relatifs à l'exercice 2011 rétablis.
- 11) Vu l'issue du recours, un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 21 décembre 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 novembre 2015 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 novembre 2015

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 27 mars 2015 relatives à l'impôt communal et cantonal 2012, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct 2012 de même que les bordereaux de taxation y afférents ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de M. B\_\_\_\_\_ et de Madame A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

Communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Joël Chevallaz, avocat de Madame A\_\_\_\_\_ et de Monsieur B\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler-Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière