RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2145/2020 ICCIFD JTAPI/632/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 juin 2021

dans la cause

Madame A_____, représentée par Me Damien BONVALLAT, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Madame A_____, née le _____ 1953 (ci-après : la contribuable ou la recourante), et son ex-époux, Monsieur B_____, sont copropriétaires à parts égales du logement familial (ci-après : immeuble A) ainsi que d'une seconde villa (ci-après : immeuble B), érigée sur la même parcelle, qu'ils avaient louée en 2017 pour un loyer annuel de CHF 82'800.-.

2. Par jugement du 8 août 2014, statuant sur mesures protectrices de l'union conjugale, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a autorisé les époux à vivre séparément, a attribué la jouissance exclusive de l'immeuble A à la contribuable et a condamné son époux à lui verser une contribution d'entretien mensuelle de CHF 4'200.-.

3. Par arrêt du 22 janvier 2015 (ACJC/1_____), la chambre civile de la Cour de justice a fixé cette contribution d'entretien à CHF 6'700.-.

4. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2017, la contribuable a indiqué une pension alimentaire de CHF 39'000.- et, au titre de revenu immobilier, les loyers encaissés de CHF 41'400.- (immeuble B) et la moitié de la valeur locative de l'immeuble A (CHF 22'101.- pour IFD et 13'261 pour l'ICC).

   Ses frais médicaux s'élevaient à CHF 3'097.-, tandis que ceux liés à un handicap étaient nuls.

5. Les 18 décembre 2018 et 27 mars 2019, elle a communiqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une note d'honoraire de son avocate (dans la procédure de séparation), indiquant lui avoir versé CHF 14'395.- en 2017, et deux extraits de son compte bancaire, l'un faisant état de douze crédits de CHF 3'250.- (= CHF 39'000.-) et l'autre de douze crédit de CHF 3'450.- (= CHF 41'400.-), comportant chacun une mention manuscrite : « pension de B_____ », pour le premier, et « ½ de la location », pour le second.

6. En la taxant pour les impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2017, par bordereaux du 6 août 2019, l'AFC-GE a retenu un montant de CHF 80'400.- au titre de pension alimentaire imposable (= CHF 39'000.- + CHF 41'400.-), CHF 41'400.- pour les loyers encaissés (immeuble B), l'entier de la valeur locative de l'immeuble A (CHF 44'202.- pour l'IFD et CHF 26'521.- pour l'ICC), et l'entier des valeurs fiscales des immeubles A (CHF 1'498'899.- et CHF 698'330.- après abattement de 40 %) et B (CHF 800'569.-).

7. Le 4 septembre 2019, la contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux au motif que la valeur fiscale des deux immeubles avait été imposée entièrement chez elle, alors qu'elle n'en était copropriétaire qu'à raison de la moitié.

S'agissant de la pension alimentaire perçue en 2017, elle a ajouté qu'« une partie [était] versée par [son] ex-mari (CHF 39'000.-) et l'autre partie c'[était] la moitié de la location à savoir CHF 41'400.- qui [était] déjà indiquée dans la feuille immobilière » de sa déclaration fiscale.

8. Le 7 janvier 2020, elle a fait parvenir à l'AFC-GE une correspondance que son avocate susmentionnée lui avait adressée le 23 décembre 2019, l'informant notamment du fait que, par ordonnance du 22 janvier 2019, le TPI avait validé l'accord trouvé par les parties en 2018 et avait donné acte à M. B_____ de ce qu'il s'engageait à « continuer » à lui verser une pension alimentaire de CHF 6'700.-, conformément à l'arrêt de la Cour de justice du 22 janvier 2015 (ACJC/1_____), et à ce qu'elle devait verser CHF 1'784,90 pour les intérêts hypothécaires, à défaut de quoi, son époux était autorisé à déduire ce montant de ladite pension alimentaire.

9. Le 20 janvier 2020, l'AFC-GE lui a communiqué les bordereaux rectificatifs, à teneur desquels les loyers encaissés pour l'immeuble B s'élevaient à CHF 41'400.- et le montant de la pension alimentaire imposée à CHF 80'400.-. La valeur locative de l'immeuble A était réduite à CHF 22'101.- pour l'IFD et à CHF 13'261.- pour l'ICC, soit les montants déclarés par la contribuable. Enfin, seule la moitié de la valeur fiscale des immeubles était désormais imposée (CHF 349'156.- après abattement de 40 % ; CHF 400'284.-).

10. Le 21 janvier 2020, la contribuable a formé réclamation également contre ces bordereaux.

    La pension alimentaire versée avait été prise en considération à double.

    Elle avait assumé seule tous les frais d'entretien de son logement, alors que son époux avait supporté ceux de l'immeuble loué.

    Elle a notamment produit :

    - une attestation de son avocate susmentionnée certifiant lui avoir versé en 2017 un « total des frais et honoraires » de CHF 19'965,25 ;

    - une attestation de son époux confirmant qu'ils étaient copropriétaires des deux immeubles par moitié, que la contribuable avait supporté en 2017 tous les frais de l'immeuble A dont elle seule avait jouit au cours de cette année, tandis qu'il avait assumé ceux de l'immeuble B, et que chacun avait pris à sa charge la moitié des intérêts hypothécaires ;

    - une attestation de son aide-ménagère, datée du 10 août 2018, certifiant que, des « antécédents médicaux » de la contribuable ayant conduit son médecin à lui « ordonner de faire appel » à une aide-ménagère, elle l'avait aidée en 2017 « pour l'entretien de sa maison et du jardin », moyennant un salaire mensuel de CHF 900.-.

11. Par décisions du 12 juin 2020, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

    La contribuable étant copropriétaire des immeubles à raison de 50 %, c'était à bon droit que leurs valeurs fiscales et locatives ainsi que les frais y relatifs avaient été pris en compte à concurrence de ce pourcentage. Les déductions admises pour les frais de l'immeuble A étaient forfaitaires parce que la contribuable n'avait pas fourni les justificatifs requis pour les frais effectifs déclarés, les deux notes d'avocat et l'attestation de l'aide-ménagère ne pouvant pas être considérées comme tels. S'agissant des frais de l'immeuble B, elle les avait admis à concurrence du montant déclaré (CHF 8'630.-) en l'absence de justificatifs, ce que la contribuable n'avait pas contesté.

12. Par acte du 15 juillet 2020 et complément à celui-ci du 10 août suivant, sous la plume de son conseil, la contribuable a recouru contre ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation, sous suite de frais et dépens.

    Alors que la pension alimentaire lui étant due en 2017 s'élevait à CHF 6'700.- par mois, elle recevait de fait CHF 3'450.- du locataire de l'immeuble B et CHF 3'250.- directement de M. B_____, ce qui faisait bien un total de CHF 6'700.- par mois. Cette pension avait été déclarée à tort sous forme de contribution d'entretien de CHF 39'000.- (12 fois CHF 3'250.-) et d'un revenu immobilier de CHF 41'400.- (12 fois CHF 3'450.-). Il aurait sans doute fallu ne pas déclarer ce revenu et n'indiquer qu'une contribution d'entretien totale de CHF 80'400.-. Or, l'AFC-GE avait porté la contribution d'entretien à CHF 80'400.-, tout en maintenant « l'intégralité » dudit revenu immobilier (recte : la moitié du revenu de l'immeuble B, soit CHF 41'400.-), de sorte qu'elle avait compté deux fois ce dernier montant.

    Par ailleurs, dite pension alimentaire ayant été acquise grâce à son avocate, elle souhaitait obtenir une déduction pour ses honoraires en lien avec ce revenu. À ce jour, il ne lui avait pas été possible de vérifier auprès de cette avocate les démarches effectuées dans ce but, ni leur coût.

    Enfin, elle avait bénéficié de rentes de l'assurance-invalidité jusqu'à ce qu'elle atteigne l'âge de la retraite, date à laquelle ces dernières étaient automatiquement converties en rentes de l'AVS, sans que sa situation de handicap change pour autant. De ce fait, elle devait recevoir de l'aide d'une tierce personne, ce qui lui avait coûté CHF 10'800.- pour l'année 2017 (12 fois CHF 900.-). Elle revendiquait la prise en compte de cette charge au titre de frais liés à un handicap. Elle fournirait les pièces justificatives dans un second temps.

13. Dans sa réponse du 15 septembre 2020, l'AFC-GE a conclu à ce que la pension alimentaire imposable soit fixée à CHF 61'101.- pour l'IFD et à CHF 52'261.- pour l'ICC (ces sommes comprenant la moitié de la valeur locative de l'immeuble A) et au rejet du recours pour le surplus.

La valeur locative de la part de copropriété de l'immeuble A que M. B_____ mettait à disposition de la recourante faisait partie intégrante de la contribution d'entretien. Celle-ci devait donc être déterminée en tenant compte, d'une part, des montants « effectivement » versés par M. B_____, soit CHF 39'000.- et, d'autre part, de la valeur locative correspondant à sa part de copropriété (CHF 22'101.- pour l'IFD et CHF 13'261.- pour l'ICC). Or, outre ces deux montants, elle avait également pris en compte la part de M. B_____ dans le loyer de l'immeuble B. Il s'agissait là d'une erreur qu'elle s'engageait à rectifier. Le montant de la pension alimentaire taxable chez la recourante serait ainsi ramené à CHF 61'101.- pour l'IFD (39'000.- « effectivement » versés + 22'101.- de valeur locative de l'immeuble A) et à CHF 52'261.- pour l'ICC (39'000.- « effectivement » versés + 13'261.- de valeur locative de l'immeuble A).

L'imposition des deux immeubles était quant à elle correcte. La recourante devait en effet être imposée sur la moitié des valeurs fiscale et locative de l'immeuble A, ainsi que sur la moitié de la valeur fiscale et des loyers encaissés (CHF 41'400.-) de l'immeuble B.

Quant aux frais d'avocat, elle faisait sienne la position de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), selon laquelle ces frais - en tant qu'ils étaient liés à l'obtention de la contribution d'entretien - n'étaient pas déductibles, parce que considérés comme frais d'entretien de la famille.

Enfin, la recourante n'avait produit aucun document aux fins de démontrer son handicap et que les frais de son aide-ménagère étaient nécessités par celui-ci. La déduction requise à ce titre (CHF 10'800.-) devait dès lors être écartée.

14. La recourante n'a pas répliqué dans le délai qu'elle avait requis à cet effet au 11 novembre 2020.

15. Par courrier du 7 décembre 2020, le tribunal lui a demandé de produire les dossiers médicaux relatifs à son dossier AI et les justificatifs relatifs aux activités déployées par son avocate en vue de l'obtention d'une contribution d'entretien et d'indiquer le montant des honoraires facturés à ce titre, à l'exclusion de ceux se rapportant à d'autres affaires.

16. Donnant suite à cette requête, par courrier de son conseil du 17 décembre 2020, elle a produit :

- un courrier de son avocate du 15 décembre 2020 relatif aux frais et honoraires de 2017, indiquant notamment : « J'ai rédigé de nombreux courriers, une réponse à la requête en divorce de M. B_____, j'ai fait les calculs liés à la liquidation de votre régime matrimonial. Je vous ai assisté à une audience de comparution personnelle, nous avons travaillé pendant les mois d'août et septembre à la rédaction du mémoire. Je dirais que la moitié du travail était liée à votre situation financière et aux pensions alimentaires, y compris les

arriérés de pension alimentaire, l'autre moitié était liée à l'attribution d'une des maison à vous même » ; (sic)

- une attestation médicale du Dr C_____ du 29 juin 2017 indiquant : « J'atteste connaitre [la recourante] depuis 1998. Son état de santé physique et psychique continuant à être soumis à de fortes pressions extérieures elle nécessite une aide à domicile quotidienne » ;

- une attestation du même médecin datée du 16 juin 2020 indiquant : « J'atteste connaitre [la recourante] depuis 1998. En raison de problèmes de santé somatiques qui perdurent et qui induisent un état de fatigue important, sa santé reste fragile. La patiente nécessite donc une aide à domicile journalière » ;

- une copie de l'avenant au bail à loyer, daté du 29 juin 2012, relatif à l'immeuble B, à teneur duquel le locataire s'engageait à verser la moitié du loyer à la recourante (CHF 3'450.-) et l'autre moitié à M. B_____ ;

- une copie du courrier que ce dernier avait adressé à l'AFC-GE le 10 avril 2019, à teneur de laquelle il s'acquittait de la pension alimentaire mensuelle de CHF 6'700.-, moyennant un versement direct de CHF 3'250.- et le loyer de CHF 3'450.- que son épouse percevait directement du locataire de l'immeuble B, précisant que « dans l'esprit » des époux, ce loyer correspondait à une partie de ladite contribution d'entretien de CHF 6'700.-.

17. Par courrier du 11 janvier 2021, par le biais de son conseil, elle a versé au dossier deux rapports médicaux de l'AI, datés des 2 avril et 7 mai 2013. Le premier précise notamment qu'elle est atteinte d'ostéoporose et d'états dépressifs récurrents depuis environ 2010-2012. L'état dépressif s'était dégradé au décès de sa mère en 2011. Son incapacité de travail était de 85% selon rapport AI du 31 janvier 2000. Elle avait de multiples suivis médicaux hebdomadaires et mensuels. Cependant, elle n'avait pas besoin de l'aide régulière d'une tierce personne pour les gestes du quotidien. Le second rapport précisait notamment qu'elle était suivie sur le plan psychiatrique depuis 2000 et qu'une reprise du travail paraissait improbable étant donné les éléments de stress auxquels elle était soumise en raison de son état de santé somatique. La recourant a également versé au dossier un certificat établi par son nouveau médecin (le Dr D_____) le 6 novembre 2020, à teneur duquel : « [La recourante] présente une problématique de santé nécessitant une aide au ménage. La situation médicale ne lui permet plus d'effectuer elle-même le ménage (entretien de la maison) ainsi que les courses. La cuisine est limitée par l'impossibilité de rester en position debout de manière prolongée ».

18. Dans sa duplique du 22 janvier 2021, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, relevant, en substance, que les nouvelles pièces fournies par la recourante n'étaient pas de nature à modifier sa position.

19. Par courrier du 5 mars 2021, tribunal a invité la recourante à se déterminer sur le fait que les taxations querellées pourraient être rectifiées en sa défaveur, en ce sens que la contribution d'entretien imposable en 2017 pourrait être fixée à CHF 102'501.- pour l'IFD et à CHF 93'661.- pour l'ICC, précisant que ces montants comprendraient la contribution d'entretien versée en espèce (CHF 80'400.-) ainsi que celle perçue sous forme de la valeur locative de l'immeuble A.

20. Par courrier du 25 mars 2021, sous la plume de son conseil, la recourante a exposé, en substance, qu'elle ne comprenait pas les raisons pour lesquelles les taxations en cause pourraient être rectifiées en sa défaveur et a sollicité des explications à cet égard. Elle a par ailleurs précisé qu'elle renonçait à la déduction pour des honoraires d'avocat.

21. Par courrier du 31 mars 2021, le tribunal a indiqué à la requérante, plus en détail, le raisonnement sur lequel se fonderait l'éventuelle *reformatio in pejus* des taxations concernées.

22. Par courrier du 20 avril 2021, sous la plume de son conseil, la recourante a déclaré retirer son recours.

EN DROIT

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 du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Le retrait du recours met fin à la procédure (cf. art. 89 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 cum art. 2 al. 2 LPFisc).

   Le retrait du recours a comme conséquence ordinaire de mettre fin à la saisine de l'autorité en charge de l'examen de l'affaire qui en est l'objet, si celle-ci n'a pas déjà statué et entraîne la radiation de la cause du rôle. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans certaines circonstances, l'autorité saisie d'un recours peut passer outre le retrait de celui-ci, pour procéder à une *reformatio in pejus* (cf. consid. 6 infra). Cette jurisprudence a toutefois été rendue en matière d'impôt fédéral direct. Compte tenu de son caractère exceptionnel dans l'ordre juridique suisse, il n'y a pas lieu de la transposer au niveau cantonal (ATA/84/2008 du 26 février 2008 consid. 2 et les références).

   Il en résulte que, dès réception du retrait du recours du 20 avril 2021, le tribunal n'est plus appelé à statuer sur la taxation ICC 2017 de la recourante. Il est en

revanche autorisé à passer outre ce retrait, dans la mesure où le recours porte sur l'IFD, pour procéder à la *reformatio in pejus* (cf. not. ATF 144 IV 136)

3. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle de l'art. 140 LIFD.

4. Les arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives et le contenu des pièces qu'elles ont versées au dossier seront repris et discutés dans la mesure utile (cf. arrêts du Tribunal fédéral 1C_72/2017 du 14 septembre 2017 consid. 4.1 ; 1D_2/2017 du 22 mars 2017 consid. 5.1 ; 1C_304/2016 du 5 décembre 2016 consid. 3.1 ; 1C_592/2015 du 27 juillet 2016 consid. 4.1 ; 1C_229/2016 du 25 juillet 2016 consid. 3.1 et les arrêts cités), étant rappelé qu'aucune disposition légale n'impose aux juges d'énumérer les faits de manière exhaustive dans la partie en fait, les faits considérés comme pertinents pouvant figurer dans la partie en droit en fonction des questions juridiques à trancher (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 3.3 et le arrêts cités).

5. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art 16 al. 1 LIFD).

   Sont ainsi imposables :

   - tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 20 al. 1 let. a LIFD) ;

   - la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. b LIFD) ;

   - la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait (art. 23 let. f LIFD).

   Est notamment considérée comme une pension alimentaire la valeur locative de la maison mise gratuitement à disposition du conjoint séparé, le débiteur de l'entretien devant déclarer la valeur locative, mais pouvant déduire le même montant à titre de pension alimentaire (cf. ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 20), tandis que le créancier de l'entretien est imposable sur cette valeur, également à titre de pension alimentaire (cf. Christine JAQUES in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 37 ad art. 33 LIFD). Il ne doit pas y avoir cumul, dans le sens de l'admission de déductions chez un des contribuables, alors que le même montant n'est pas imposé chez l'autre, car il irait à l'encontre du système de correspondance mis en place par le législateur (en particulier par les art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD) qui tient fiscalement compte du déplacement des ressources ayant lieu entre les époux

séparés (cf. not. arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2016, 2C_88/2016 du 16 août 2016 consid. 5.2.1, 5.2.3 et les arrêts cités).

Les contributions d'entretien ne sont déductibles, respectivement imposables, que lorsqu'elles ont été effectivement versées (Christine JAQUES in op. cit. n. 27 ad art. 33 LIFD).

S'agissant des autres revenus, tels que ceux provenant de la location (cf. art. 20 al. 1 let. d LIFD), ils ne sont imposables que s'ils sont réalisés. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable. Selon la jurisprudence, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà qualifiée de revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération. Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, celui-ci pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (cf. not. arrêt du Tribunal fédéral 2C_454/2015, 2C_455/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1 et les réf.).

S'agissant en particulier de l'incertitude de l'exécution d'une créance, la jurisprudence a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/440/2005 du 21 juin 2005 ; ATA/147/2003 du 18 mars 2003).

6. Dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 142 al. 4 LIFD). Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD), étant rappelé que sous certaines conditions - manifestement remplies en l'espèce - l'autorité saisie d'un recours doit même passer outre le retrait de celui-ci pour procéder à une *reformatio in pejus* en matière d'IFD, en particulier lorsqu'il agit de décisions de taxation « manifestement incompatibles avec les dispositions applicables » et que leur correction revêt « une importance notable », au vu des montants des impôts à reprendre (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.1 et 8 et les arrêts cités).

7. En l'espèce, aux dires mêmes de la recourante, son époux lui a effectivement versé en 2017 la somme de CHF 80'400.- (= 12 x 6'700.-) au titre de pension alimentaire - ce que ce dernier a également confirmé -, soit le montant correspondant exactement à celui qu'il lui devait en vertu de l'arrêt de la chambre

civile du 22 janvier 2015, étant relevé que les modalités qu'il a adoptées pour s'en acquitter, et en particulier le fait qu'il y a affecté sa part du loyer de l'immeuble B (CHF 41'400.-), n'y changent rien. Par conséquent, comme elle l'indique à juste titre dans son recours, elle devait déclarer CHF 80'400.- au titre de pension alimentaire perçue, et non seulement un montant de CHF 39'000.-. Il est pour le surplus établi et non contesté qu'au cours de cette même année, elle a eu la jouissance exclusive de l'immeuble A, conformément au jugement du TPI du 8 août 2014, de sorte que la moitié de la valeur locative de ce bien (CHF 22'101.- pour l'IFD), correspondant à la part de son ex-époux, doit être imposée auprès d'elle également au titre de pension alimentaire, étant rappelé que ces montants sont déductibles, à ce même titre, chez ce dernier. Il en résulte que le montant de la pension alimentaire imposable en l'occurrence doit être fixé à CHF 102'501.- pour l'IFD et que compte tenu de l'importance des montants du revenu imposable à reprendre, les taxations querellées doivent être rectifiées en défaveur de la recourante, étant précisé qu'elle a dûment exercé son droit de s'exprimer sur cette aggravation de ses taxations.

Pour le surplus, en vertu de l'art. 21 al. 1 let. a et b LIFD, sa propre part de la valeur locative de l'immeuble A (CHF 22'101.- pour l'IFD) et la moitié du loyer de l'immeuble B (CHF 41'400.-) doivent lui être attribuées, au titre de ses propres revenus immobiliers, en sa qualité de copropriétaire de ces biens à concurrence de 50 %. C'est en vain qu'elle soutient ne pas être tenue de déclarer sa part du loyer en raison du fait que son époux a affecté sa part (CHF 41'400.-) au paiement de la pension alimentaire qu'il lui devait pour l'année 2017. Ce faisant, elle semble perdre de vue que, à teneur du dossier et selon ses propres dires, l'immeuble B a été loué au cours de cette année pour un loyer annuel de CHF 82'800.- (= 12 x 6'900.-), et que si l'on suivait son raisonnement, sa part de loyer de CHF 41'400.- échapperait à l'imposition contrairement au droit, étant précisé que rien d'indique - et elle ne le prétend pas - que sa créance envers le locataire aurait été irrécouvrable ou qu'elle l'aurait cédée à son ex-époux ou à un tiers, auquel cas, elle aurait été tenue d'en justifier la cause afin que l'on détermine d'éventuelles conséquences fiscales. Il en résulte que, en tant qu'ils portent sur les éléments imposables liés aux immeubles A et B, les bordereaux rectificatifs du 20 janvier 2020 ne prêtent pas le flanc à la critique.

8. La recourante revendique une déduction de CHF 10'800.- au titre de frais liés à un handicap.

9. Selon les art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD, sont déduits du revenu imposable les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés (LHand - RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais.

A la place des frais qu'elles ont effectivement supportés, les personnes handicapées peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle variant selon leur situation :

- bénéficiaires d'une allocation pour impotence faible : CHF 2'500.- ;
- bénéficiaires d'une allocation pour impotence moyenne : CHF 5'000.- ;
- bénéficiaires d'une allocation pour impotence grave: CHF 7'500.-.

Seules les personnes handicapées par surdité ou insuffisance rénale nécessitant une dialyse peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle de CHF 2'500.- ,qu'elles perçoivent ou non une allocation pour impotent (La circulaire n°11 de l'Administration fédérale des contributions du 31 août 2005 sur la déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap, ch. 4.4; ci-après : la circulaire n° 11).

10. Une personne handicapée est une personne qui souffre d'une déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable, de sorte qu'elle ne peut pas ou a des difficultés à accomplir les actes de la vie quotidienne, à entretenir des contacts sociaux, à se mouvoir, à se former, à se perfectionner ou à exercer une activité professionnelle. La déficience est durable lorsqu'elle empêche ou gêne depuis au moins un an l'exercice desdites activités ou qu'elle les empêchera ou les gênera vraisemblablement pendant au moins un an. L'entrave aux actes de la vie quotidienne, à la vie sociale, à la formation, au perfectionnement et à l'activité professionnelle doit être provoquée par la déficience corporelle, mentale ou psychique elle-même (lien de cause à effet ; circulaire n° 11 ch. 4.1).

Sont toujours considérées comme handicapées, notamment, les bénéficiaires des prestations régies par la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité et les bénéficiaires de l'allocation pour impotent. Les personnes qui n'appartiennent à aucune de ces catégories doivent établir l'existence de leur handicap de manière appropriée (par exemple au moyen d'un questionnaire ; cf. circulaire n° 11, ch. 4.1 let. a et b)

Les frais sont liés à un handicap lorsqu'ils sont occasionnés (lien de cause à effet) par un handicap tel que le définit le chiffre 4.1 ci-dessus et qu'ils ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Les frais d'entretien courant sont les dépenses servant à satisfaire les besoins individuels, parmi lesquelles figurent les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de logement, de soins corporels, de loisirs et de divertissements. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire (dépenses somptuaires telles l'achat d'un fauteuil roulant de course ou l'aménagement d'une piscine) ne sont pas déductibles (circulaire n° 11, ch. 4.2).

11. Parmi les frais liés à un handicap figurent en particulier les frais d'assistance et ceux d'aide-ménagère.

    Pour autant qu'ils soient occasionnés par le handicap, les frais des soins ambulatoires (soins infirmiers et soins de base), d'assistance et d'accompagnement destinés à faciliter les actes de la vie quotidienne, l'entretien de contacts sociaux satisfaisants, le déplacement, la formation et le perfectionnement ainsi que les frais de surveillance sont déductibles indépendamment de la personne qui fournit ces prestations (services d'aide et de soins à domicile, aides-soignants privés, assistants, services d'assistance, etc.).

    Les frais d'aide à domicile nécessités par un handicap sont déductibles. Leur déduction intégrale requiert la production d'un certificat médical (établi par exemple au moyen du questionnaire) précisant les tâches ménagères ne pouvant plus être effectuées sans aide en raison du handicap (la circulaire n° 11, ch. 4.3.1 et 4.3.2).

12. En droit fiscal, le principe de la légalité doit être strictement observé. S'agissant en particulier des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014). Les exonérations, exemptions, restitutions ou les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions appelant une interprétation restrictive des normes applicables (ATA/276/2006 du 16 mai 2006 consid. 5c ; ATA/510/2004 du 8 juin 2004 ; ATA/627/1999 du 26 octobre 1999). Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi (cf. ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 4).

13. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance. 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 (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4), ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (cf. not. ATF 140 II 248 consid. 3.5).

    En matière de frais liés à un handicap en particulier, le contribuable doit établir la preuve des frais dont il se prévaut, pour lui-même ou une personne à sa charge, au moyen de certificats médicaux, de factures, de justificatifs d'assurance, etc. (cf. la circulaire n° 11 ch. 6 ; cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2A.84/2005 du 24 février 2005). La nature du handicap et les frais qu'il occasionne peuvent être établis au moyen d'un questionnaire médical. Le contribuable qui prétend à la déduction de

frais liés à un handicap peut faire remplir ce questionnaire par son médecin et le joindre à sa déclaration d'impôt (la circulaire n° 11 ch. 6).

Par ailleurs, en procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b et les arrêts cités).

14. En l'espèce, la recourante n'a pas établi, ni allégué, avoir perçu en 2017 une allocation pour impotent, ni qu'elle aurait souffert de surdité ou d'insuffisance rénale, de sorte qu'une déduction forfaitaire pour frais de handicap n'entre pas en ligne de compte ; elle n'en se prévaut du reste pas. La question se pose dès lors de savoir si elle pourrait être considérée comme une personne handicapée au sens défini plus haut.

Force est d'admettre que tel est le cas. En effet, la recourante est suivie sur le plan psychiatrique depuis 2000, date à partir de laquelle une incapacité de travail de 85% lui a été reconnue par l'AI. Une dizaine d'année plus tard, une ostéoporose a été diagnostiquée, en même temps que son état dépressif récurrent s'est gravement dégradé (en tout cas momentanément) au décès de sa mère, en 2011. Certes, deux ans plus tard, il était indiqué dans le rapport AI d'avril 2013 qu'elle n'avait pas besoin de l'aide régulière d'une tierce personne pour les gestes quotidiens de la vie, mais également, en mai 2013, qu'une reprise du travail était improbable en raison des éléments de stress auxquels elle était soumise en raison de son état de santé somatique. Quatre années supplémentaires se sont encore écoulées jusqu'à la période fiscale litigieuse, où elle a atteint sa soixante-cinquième année. A ce moment-là, son médecin-traitant a attesté de la nécessité, pour la recourante, en raison de son état de santé physique et psychique, de bénéficier d'une aide à domicile quotidienne, attestation renouvelée 3 ans plus tard par le même médecin. Cette appréciation a été confirmée en 2020 par un autre médecin, lequel précisait que la situation médicale de la recourante ne lui permettait plus d'effectuer elle-même le ménage et qu'il lui était notamment impossible de rester en position debout de manière prolongée. L'ensemble de ces éléments permet de retenir avec un degré de vraisemblance suffisant que l'état de santé de la recourante, qui l'empêchait presque complètement de travailler il y a déjà environ vingt ans et qui s'est sensiblement aggravé à partir de 2010-2012, a fini, en 2017 (voire déjà avant), par l'empêcher d'effectuer elle-même une certaine partie des tâches quotidiennes liées au ménage et à l'entretien personnel, étant précisé que nombre d'entre elles (courses, cuisine, nettoyage, repassage, etc.) s'effectuent en position debout.

Dans ces conditions, il faut retenir que les frais dont la recourante a fait état (CHF 10'800.-) ont été nécessaires et sont, par conséquent, déductibles.

Dans cette mesure, le recours sera partiellement admis.

15. Au vu de ce qui précède, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation IFD 2017 tenant compte d'une pension alimentaire imposable de CHF 102'501.- et des revenus immobiliers tels que fixés par le bordereau IFD du 20 janvier 2020 (CHF 63'301.-), mais aussi tenant compte de la déduction pour les frais liés au handicap de la recourante, au sens des considérants.

16. Vu cette issue, un émolument réduit de CHF 400.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe en partie (art. 144 al. 1 LIFD). Il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à l'ouverture du recours.

17. Le solde de l'avance de frais de CHF 300.- lui sera restitué.

La recourante a droit pour les mêmes motifs à une indemnité de procédure réduite de CHF 600.-, à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 15 juillet 2020 par Madame A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 12 juin 2020 ;

2. prend acte du retrait du recours en tant qu'il porte sur l'ICC 2017 ;

3. l'admet partiellement en tant qu'il porte sur l'IFD 2017 ;

4. annule les décisions et les bordereaux y relatifs qui concernent l'IFD 2017 ;

5. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation IFD 2017 dans le sens des considérants ;

6. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 400.-, lequel est couvert par son avance de frais de CHF 700.- ;

7. ordonne la restitution à la recourante du solde de son avance de frais, soit CHF 300.- ;

8. condamne l'Etat de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser à la recourante une indemnité de procédure de CHF 600.- ;

9. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Alia CHAKER MANGEAT et Laurence DEMATRAZ, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière