

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3436/2016-ICCIFD

ATA/120/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 février 2019

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

représenté par Me Michel Lambelet, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 novembre 2017 (JTAPI/1200/2017)**

EN FAIT

1. Le 20 juillet 2015, Monsieur A_____, domicilié à Genève, a transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale pour l'année 2014.

Il indiquait notamment être propriétaire de quatre immeubles situés à l'étranger, soit un en Espagne, un en Argentine et deux en France.

Pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), les éléments relatifs à ces biens étaient présentés ainsi :

Immeubles	Capital après abatement CHF	Valeur locative IFD/ICC CHF	Frais d'entretien IFD/ICC CHF
Argentine	39'624.-	1'000.-/600.-	200.-/120.-
Espagne	208'474.-	6'515.-/6'254.-	62'503.-/62'503.-
France	165'840.-	3'956.-/2'374.-	4'234.-/4'234.-
France	14'400.-	99.-/59.-	712.-/712.-

Sous la rubrique « observations », il mentionnait que « la valeur locative du bien immobilier en Espagne [avait] été estimée à 3 % de la valeur fiscale avant abatement ». Des formulaires et listes de frais d'entretien pour les immeubles précités étaient annexés, avec la précision que « les décomptes de frais d'entretien et de travaux [étaient] provisoires ».

2. Par bordereaux de taxation du 25 janvier 2016, adressés sous pli simple, l'AFC-GE a fixé l'IFD à CHF 9'323.50 sur la base d'un revenu imposable de CHF 162'400.- au taux de CHF 170'500.-, et l'ICC à CHF 37'277.40 sur la base d'un revenu imposable de CHF 158'673.- au taux de CHF 163'403.- et d'une fortune imposable de CHF 218'597.- au taux de CHF 566'569.-.

Selon les avis de taxation joints, elle retenait les éléments suivants pour les deux immeubles sis en Espagne et en Argentine :

Immeubles	Capital après abatement CHF	Valeur locative IFD/ICC CHF	Frais d'entretien IFD/ICC CHF
Argentine	39'624.-	2'972.-/1'783.-	0.-/0.-
Espagne	208'474.-	6'515.-/6'254.-	0.-/0.-

La valeur locative correspondant au revenu net, les frais et charges d'entretien n'étaient pas déductibles.

3. Par courrier du 8 février 2016, M. A_____ a adressé à l'AFC-GE une nouvelle déclaration fiscale pour l'année 2014, modifiant uniquement les éléments concernant son immeuble sis en Espagne.

Selon la liste des frais y relatifs jointe, les frais d'entretien s'élevaient à CHF 45'934.-, les frais d'économie d'énergie à CHF 12'899.- et les « frais d'amélioration » à CHF 8'027.-. La valeur fiscale de ce bien (avant l'abattement) était de CHF 215'427.-, en raison de « travaux à plus-value » d'un montant de EUR 6'579.-.

4. Le 2 avril 2016, M. A_____ a élevé réclamation contre les bordereaux de taxation du 25 janvier 2016, qu'il n'avait reçus que le 8 mars 2016.

S'étonnant de n'avoir reçu aucune demande de renseignements de l'AFC-GE avant l'émission desdits bordereaux, il contestait principalement son refus de prendre en compte les frais d'entretien et des travaux d'économie d'énergie réalisés dans ses immeubles.

5. Le 13 avril 2016, l'AFC-GE a demandé à M. A_____ de lui remettre les attestations établies par les administrations d'Espagne et d'Argentine, déterminant la valeur locative brute de ses immeubles sis dans ces pays.

6. M. A_____ a répondu par plusieurs courriers.

Concernant son immeuble sis en Espagne, sa valeur fiscale, correspondant à la valeur cadastrale, était d'EUR 137'611.20, selon le bordereau d'impôt immobilier émis par le fisc espagnol. Ce dernier lui avait confirmé que la valeur locative n'était pas imposable dans ce pays. Il avait ainsi déclaré une valeur locative correspondant à 3 % de la valeur fiscale, selon l'« ancienne méthode appliquée à Genève ».

En Argentine, il n'existait pas non plus de valeur locative pour les biens immobiliers à usage propre. Pour son immeuble sis dans ce pays, il produisait un bordereau d'impôt local pour l'année 2009, un relevé d'impôt local pour 2016 et un extrait du site internet de l'administration fiscale de B_____ (Argentine) relatif à l'année 2014, indiquant une valeur fiscale de, respectivement, ARS 15'082.56, ARS 133'693.31 et ARS 82'478.33.

7. Par décisions du 7 septembre 2016, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation précitée, en retenant les éléments suivants pour les deux immeubles précités :

Immeubles	Capital après abatement CHF	Valeur locative IFD/ICC CHF	Frais d'entretien IFD/ICC CHF
Argentine	9'416.-	706.-/424.-	0.-/0.-
Espagne	158'844.-	4'964.-/4'765.-	0.-/0.-

Au surplus, la taxation était maintenue. Pour les pays ne connaissant par le principe de la valeur locative, celle-ci correspondait à 4,5 % de la valeur fiscale des immeubles, selon son information concernant la détermination de la valeur locative nette en matière d'IFD pour la période de taxation 1991-1992, du 1^{er} février 1991 (ci-après : directive de 1991). La déduction d'un abattement en fonction de la durée d'occupation continue pour la valeur locative ICC était accordée. Cette valeur locative étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien y relatifs.

8. Par acte du 10 octobre 2016, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant à l'annulation des bordereaux de taxation IFD et ICC 2014, et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation, « sous suite de frais et dépens ».

Il ne contestait pas la manière dont l'AFC-GE avait déterminé la valeur locative de ses biens – bien que la méthode utilisée pour les immeubles sis à Genève, fondée notamment sur la surface habitable eût pu être utilisée –, mais la déductibilité des frais immobiliers effectifs, dont le montant n'était pas contesté par l'AFC-GE. Cette dernière refusait leur déductibilité au motif que l'Espagne et l'Argentine ne connaissaient pas la valeur locative des immeubles concernés, alors qu'elle l'admettait pour les immeubles sis en France et en Allemagne.

9. Pour sa part, l'AFC-GE a conclu le 13 janvier 2017 à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle acceptait les déductions des dettes fiscales de CHF 4'754.- en IFD et de CHF 10'307.- en ICC et des intérêts fiscaux de CHF 3.30 en IFD et de CHF 104.20 en ICC.

Le recours devait être rejeté, sa pratique ayant été confirmée par la jurisprudence. Celle-ci consistait à appliquer sa directive de 1991 prévoyant que la valeur locative correspondait à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, taux tenant compte d'une déduction forfaitaire pour les frais d'entretien. Une application de sa directive de 1991 et de la circulaire de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation et ses directives pour déterminer la valeur locative des maisons d'habitation occupées par leur propriétaire (archives 38 p. 121aa ; ci-après : circulaire de 1969) à tous les cas permettait d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables. M. A_____ ne contestant pas la méthode appliquée pour la détermination de la

valeur locative selon un taux de 4,5 %, une deuxième déduction pour les frais immobiliers effectifs ne pouvait être accordée.

10. Les parties ont, respectivement, répliqué et dupliqué en maintenant leurs conclusions et positions.
11. Sur demande du TAPI, M. A_____ a précisé par écrit du 31 juillet 2017 que son recours portait sur la déductibilité des frais immobiliers effectifs, et non sur la question de la détermination de la valeur locative par application d'un pourcentage de la valeur fiscale, que le Tribunal fédéral avait examinée dans son arrêt 2C_829/2017 du 10 mai 2017.

Pour l'AFC-GE, cette jurisprudence confirmait, au contraire, l'application du taux de 4,5 % net de la valeur locative, comprenant une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien résultant de l'impossibilité de les faire valoir en déduction.

12. Par jugement du 16 novembre 2017, le TAPI a admis le recours, annulé les décisions contestées et renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle arrête, en collaboration avec le recourant, le montant des frais effectifs déductibles.

Vu le texte des art. 32 al. 4 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), octroyant expressément au contribuable « qui possède des immeubles privés » le choix entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire, sans aucune condition et indépendamment de la situation géographique des immeubles concernés, la directive de 1991 n'autorisant pas la déductibilité des frais effectifs pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas la valeur locative, se heurtait tant à ces dispositions qu'au principe de l'égalité de traitement. La possibilité de choix, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire, offerte au contribuable par les art. 32 al. 4 LIFD et 34 let. d LIPP n'était aucunement conditionnée par la méthode de détermination de la valeur locative de l'immeuble concerné. Le Tribunal fédéral n'avait validé la directive de 1991 que dans la mesure où elle concernait la détermination de la valeur locative. Rien ne permettait de retenir que la détermination de la valeur locative en fonction de la valeur fiscale empêchât l'application des art. 32 al. 4 LIFD et 34 let. d LIPP.

13. Par acte du 20 décembre 2017, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation et à la confirmation des décisions sur réclamation ICC et IFD 2014 du 7 septembre 2016, accompagnées des bordereaux et avis de taxation rectificatifs ICC et IFD 2014.

Il n'était pas contesté que le contribuable était assujéti aux impôts de manière illimitée en Suisse et que la valeur locative de ses immeubles sis en Espagne et en Argentine était prise en considération pour le taux d'imposition, tant en matière d'IFD que d'ICC, pour l'année fiscale 2014. Selon sa directive de 1991, le taux de 4,5 % tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, lesquels n'étaient donc pas admis en déduction à titre supplémentaire. Pour l'ICC, ce taux était en outre appliqué après un abattement qui était en l'occurrence de 4 % pour le bien sis en Espagne et de 40 % pour celui sis en Argentine. La différence de traitement qu'elle faisait, consistant à appliquer une valeur locative à un taux net de 4,5 %, soit impliquant la prise en compte de frais d'entretien d'immeuble à hauteur d'un pourcentage forfaitaire de 25 %, en lieu et place des frais effectifs, n'était pas constitutive, en soi, d'une inégalité de traitement : les deux catégories de contribuables se trouvant dans une situation différente du fait de la situation géographique de leurs biens et de leurs sources de revenus. Les juridictions cantonale et fédérale avaient déjà confirmé cette pratique.

Le contribuable n'avait pas contesté la méthode appliquée pour la détermination de la valeur locative, ni sollicité la prise en compte de la valeur locative brute de 6 %, avec pour corollaire la prise en compte des frais effectifs d'entretien d'immeuble. En se prononçant sur le montant de la valeur locative, qui ne faisait pas partie de griefs invoqués, le TAPI avait octroyé une double déduction de frais d'entretien d'immeuble qui était manifestement contraire au droits fédéral et cantonal. Il procédait également à une mauvaise interprétation de la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral.

Le TAPI avait également méconnu les règles sur le fardeau de la preuve, puisqu'il était de jurisprudence constante que la déduction des frais effectifs devait être démontrée par le contribuable, pièces à l'appui. M. A_____ s'était borné à produire une simple liste des prétendus frais d'entretien encourus pour ses immeubles sis en Espagne et en Argentine sans toutefois fournir d'éléments suffisamment probants au sujet de ceux-ci. Un calcul schématique pour la détermination de la valeur locative et des frais d'entretien d'immeuble s'avérait justifié en présence d'immeubles situés dans des pays qui ne connaissaient pas l'imposition de la valeur locative. La collecte de telles informations occasionnerait des frais déraisonnables et un travail supplémentaire important pour le contribuable et l'AFC-GE, qui seraient contraires au principe de la proportionnalité et de l'économie de la taxation.

14. Le 10 janvier 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
15. Dans ses écritures responsives du 23 février 2018, M. A_____ a conclu au rejet du recours, « sous suite de frais et dépens ».

Sa déclaration fiscale 2014 avait été remplie au moyen du logiciel GeTaxPP 2014. Le guide fiscal y annexé mentionnait expressément que les justificatifs des frais d'entretien effectifs ne devaient pas être joints à la déclaration ou uniquement sur demande. La notion de valeur locative existait en Espagne selon la déclaration modèle 210 sous rubrique 210 I.

La distinction entre les pays connaissant et ceux ne connaissant pas l'imposition de la valeur locative, comme celle entre les différents types de détermination de la valeur locative n'avait aucune influence sur la déductibilité des frais effectifs d'entretien. Les frais effectifs dépassant la part forfaitaire incluse dans la valeur locative forfaitaire demeuraient déductibles dans tous les cas où le contribuable les faisait valoir.

Vu la formulation de ses conclusions par-devant le TAPI, il n'apparaissait pas que l'absence du montant de la valeur locative puisse nuire d'une quelconque façon à la définition de l'objet du litige. Cet argument, de même que celui concernant une mauvaise interprétation de la jurisprudence du Tribunal fédéral relevaient de la mauvaise foi.

Compte tenu des dispositions légales applicables, le forfait ne s'imposait pas, peu important que le contribuable doive fournir des pièces devant être traitées par l'AFC-GE.

Les développements quant au fardeau de la preuve étaient contradictoires avec le fait que l'AFC-GE demandait elle-même dans son guide de ne pas fournir les justificatifs, sauf sur demande. Elle ne les avait elle-même pas demandé lors de la procédure de taxation.

À l'appui de ses observations, il produisait notamment une copie de la page 42 du guide fiscal 2014, ainsi qu'un document de l'administration espagnole.

16. Le 20 avril 2018, l'AFC-GE a répliqué en persistant dans ses conclusions et précédents développements.

Le document espagnol produit par M. A_____ n'était pas pertinent, faute d'indiquer le mode de calcul du revenu immobilier. Vu la fixation de l'assiette de l'impôt sur le revenu des non-résidents et le calcul des revenus théoriques en droit espagnol, il était erroné de prétendre que l'Espagne connaissait un système d'imposition de la valeur locative comparable à celui de la Suisse. Elle était donc légitimée à appliquer le taux net de 4,5 % de la valeur fiscale des biens immobiliers du contribuable, sis en Europe et en Argentine, en application des directives fédérales et de sa directive de 1991. Les instructions du guide fiscal quant à la production des justificatifs ne pouvaient s'appliquer dans le cadre de la procédure judiciaire.

Elle produisait un article du Ministère des finances espagnol sur l'imposition des revenus des non-résidents au sujet d'un article de loi traitant de l'imposition des revenus immobiliers à compter du 1^{er} janvier 2011.

17. Sur quoi, la cause a été 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 ; art. 145 LIFD).
2. Au stade du recours, le litige porte exclusivement sur la déductibilité des frais effectifs liés aux deux immeubles du contribuable, situés en Espagne et en Argentine, dont la valeur locative a été fixée selon la directive de 1991, soit selon un taux de 4,5 % de la valeur fiscale après un abattement.
3.
 - a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/1154/2017 du 2 août 2017 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).
 - b. L'imposition concerne l'exercice fiscal 2014. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la LIFD, et en matière d'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la LIPP.
 - c. 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 cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/770/2018 du 24 juillet 2018 consid 3c).
4. En matière d'IFD, 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 revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine.

Parmi les revenus soumis à imposition figure la valeur locative d'un bien immobilier, propriété du contribuable. Il s'agit d'un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; ATF 112 I a 242 ; RDAF 1997 II p. 706 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2012, p. 155 n. 210 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD).

5. a. En matière d'imposition fédérale, la valeur locative d'un bien immobilier dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit est imposable comme revenu au titre de rendement de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. b LIFD).

La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement ou du domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).

b. En matière d'imposition cantonale, la LHID, qui a pour objet de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID) prévoit que l'impôt sur le revenu a notamment pour objet la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (art. 7 al. 1 LHID), sans donner d'autres détails.

c. Sur cette base, le législateur cantonal a édicté l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, lequel est d'une teneur similaire à celle de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD.

L'art. 24 al. 1 let. b LIPP, entré en vigueur avec la LIPP le 1^{er} janvier 2010 a repris la teneur de l'art. 7 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14).

d. La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP, entré en vigueur avec la LIPP le 1^{er} janvier 2010, dont la teneur reprend le dispositif retenu à l'art. 7 al. 2 aLIPP-IV. Celle-ci est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étages occupés par leurs propriétaires est fixé en fonction notamment de la surface habitable, du nombre de pièces, de l'aménagement, de la vétusté, de l'ancienneté, des nuisances éventuelles et de la situation du logement. Le loyer théorique est pondéré par la durée d'occupation continue de l'immeuble, conformément au barème applicable en matière d'évaluation des immeubles situés dans le canton ; il ne saurait excéder un taux d'effort de 20 % des revenus bruts totaux. Ce taux d'effort est calculé sur les revenus bruts totaux, mais au minimum sur le montant de la première tranche exonérée d'impôt, selon le barème inscrit à l'art. 41 al. 1 LIPP, pour les personnes seules, et sur le double de ce montant pour les

contribuables visés à l'art. 41 al. 2 et 3 LIPP. La valeur locative limitée à ce taux d'effort n'est toutefois prise en considération qu'à la condition que les intérêts sur le financement de l'immeuble ne soient pas supérieurs à ce montant.

6. Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, des directives ont été édictées :

a. La valeur locative est fixée sur la base de la circulaire de 1969 qui prévoit pour les cas dits spéciaux, telles les maisons de vacances, qu'une valeur locative annuelle entière doit être prise en considération quelle que soit la durée de leur occupation effective, si le propriétaire peut en disposer en tout temps et si l'immeuble est utilisable toute l'année.

Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base de l'estimation cantonale, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1). Ainsi, en pratique, la valeur retenue pour l'IFD est la même que celle retenue pour l'impôt cantonal fixé par les cantons, à qui l'on reconnaît une grande liberté dans la détermination de la valeur locative des immeubles sis sur leur territoire (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

b. La pratique de l'AFC-GE fait application de la directive de 1991, qui prévoit que la valeur locative correspond à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement). Ce taux tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, qui ne peuvent donc être déduits en sus. Pour l'ICC, ce taux est en outre appliqué après un abattement, qui est en l'espèce de 4 % pour l'immeuble sis en Espagne et 40 % pour celui situé en Argentine.

c. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. 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 141 II 338 consid. 6.1 ; 140 V 343 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_522/2012 du 28 décembre 2012 consid. 2.3 ; 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; ATA/1244/2017 du 29 août 2017 consid. 6a). En matière de détermination de la valeur locative, l'objectif poursuivi par l'adoption de circulaires étant d'atteindre l'égalité de traitement entre tous les contribuables, soit entre contribuables occupant leur propre logement, ou entre de tels contribuables et les contribuables propriétaires d'immeubles locatifs. Il est en principe

impossible de s'écarter des règles énoncées dans ces directives, sauf pour les cas qui ne sont pas visés par celles-ci, sauf à violer le principe de l'égalité de traitement (Nicolas MERLINO in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 109 ad art. 21 LIFD).

d. Dans son arrêt 2C_829/2016 du 10 mai 2017, statuant sur l'arrêt ATA/651/2016 du 26 juillet 2016, le Tribunal fédéral a retenu que la méthode de calcul de l'AFC-GE pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative, soit une estimation selon un taux de 4,5 % comprenant une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien – qui ne peuvent donc être déduits –, n'apparaît pas contraire à l'art. 21 al. 2 LIFD (consid. 6). S'agissant du respect du principe de l'égalité de traitement quant à l'application d'une méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative pour les immeubles situés à l'étranger, « la situation des contribuables domiciliés en Suisse, mais propriétaires d'immeubles situés à l'étranger, n'est pas comparable à celle des contribuables domiciliés en Suisse propriétaires d'immeubles situés à Genève. Les recourants ne peuvent donc pas revendiquer un traitement similaire à celui des propriétaires d'immeubles situés à Genève. Dès lors que la valeur locative d'un immeuble situé à l'étranger n'entre pas en considération dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, mais uniquement dans la fixation du taux d'imposition, on peut au demeurant admettre que les administrations fiscales se montrent plus schématiques dans leur méthode de calcul [...] » (consid. 9). Quant à l'art. 7 al. 1 LHID, il en découle que la LHID n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'ICC. Quant à l'art. 7 al. 2 aLIPP-IV, il exige de la même manière que l'art. 21 al. 2 LIFD de tenir compte des conditions locales, sans imposer de méthode de calcul de la valeur locative (consid. 10.3).

7. a. Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 2 1^{ère} phr. LIFD).

Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire.

La déduction forfaitaire a été instaurée avant tout pour simplifier le travail administratif. Le contribuable, qui peut la choisir à la place de la déduction des frais effectifs, est ainsi dispensé de collecter et de conserver les pièces, alors que l'administration fiscale s'épargne le contrôle de ces documents. La déduction forfaitaire ne doit toutefois pas conduire à la violation du principe légal de l'imposition du revenu net des immeubles faisant partie de la fortune privée. Elle ne peut dès lors pas être appliquée lorsque les résultats qui en découlent sont manifestement incorrects. Même s'il s'agit d'immeubles faisant partie de la fortune

privée, la déduction forfaitaire n'est donc pas accordée lorsque l'on peut établir que le propriétaire foncier n'a pas de frais d'entretien à supporter parce qu'ils sont régulièrement pris en charge par le locataire ou le fermier. En pareils cas, le propriétaire foncier ne peut déduire que ses dépenses effectives (arrêt du Tribunal fédéral 2A.192/1992 du 21 janvier 1993 consid. 2b), car c'est uniquement de cette manière qu'il sera imposé – conformément à la loi – sur la base de son revenu net (arrêt du Tribunal fédéral 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4.2).

La possibilité pour le contribuable de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés est confirmée par les dispositions d'exécution de la LIFD, soit notamment l'ordonnance du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116 ; ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles), l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) et l'ordonnance de l'AFC-CH du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD (RS 642.116.2 ; ordonnance de l'AFC-CH sur les frais relatifs aux immeubles).

b. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1^{ère} phr. LHID et art. 34 let. d LIPP), étant précisé que la jurisprudence rendue en matière d'IFD est en principe également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; 130 II 65 consid. 3.1 et 3.2 ; ATA/855/2018 du 21 août 2018 consid. 4).

8. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 143 I 109 consid. 6 ; 142 II 388 consid. 9.6.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. Il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 142 II 388 consid. 9.6.1 ; ATA/212/2016 du 9 mars 2016). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 141 II 338 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_219/2014 du 23 septembre 2014 consid. 5.2 et les arrêts cités).
9. En l'espèce, les parties ne contestent pas l'application du droit suisse.

À la suite du courrier du 13 avril 2016 de l'AFC-GE requérant des attestations établies par les administrations d'Espagne et d'Argentine déterminant la valeur locative brute des immeubles concernés, le contribuable lui a répondu que les deux pays en question n'imposaient pas la valeur locative. Il reconnaissait ainsi que tant l'Espagne que l'Argentine ne connaissaient pas le principe de la valeur locative. Cette dernière ne pouvait donc être calculée qu'au regard des bases légales et principes du droit suisse applicables en la matière.

À cette fin, la recourante s'est référée à la circulaire de 1969, de même qu'à sa directive de 1991. Elle a ainsi appliqué une méthode de calcul forfaitaire basée sur une estimation de la valeur locative des biens visés à 4,5 % de leur valeur fiscale respective, laquelle prend en considération une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. Le contribuable fait toutefois valoir que les frais effectifs dépassant ce forfait doivent également être pris en considération. En ces circonstances, les parties divergent quant à l'interprétation qu'elles font de la jurisprudence du Tribunal fédéral, notamment de l'arrêt 2C_829/2016 précité.

Contrairement à ce qu'en retiennent le contribuable et le TAPI, le Tribunal fédéral valide expressément la méthode de calcul employée par la recourante, en précisant qu'elle ne consacre aucunement une inégalité de traitement entre les contribuables domiciliés en Suisse, mais propriétaires d'immeubles situés à l'étranger, et ceux domiciliés en Suisse, propriétaires d'immeubles situés à Genève.

À cela s'ajoute que, si les art. 32 al. 2 et 4 LIFD, et 34 let. d LIPP laissent au contribuable la possibilité de choisir entre une déduction de frais effectifs et une déduction forfaitaire de frais d'entretien, ils ne permettent en aucun cas un cumul de ceux-ci. En outre, le contribuable n'a pas établi in casu que ses frais d'entretien effectifs seraient supérieurs au forfait appliqué par la recourante.

Dans ce contexte, suivre le raisonnement du TAPI reviendrait à admettre que des frais d'entretien puissent être portés par deux fois en déduction de la valeur fiscale. De plus, tel que relevé par le Tribunal fédéral, un certain schématisme est admis en telle hypothèse, dans la mesure où il ne s'agit pas de déterminer l'assiette de l'impôt sur le revenu, mais uniquement le taux d'imposition. Une telle approche permet d'assurer au contribuable que la valeur locative sera déterminée selon un mode de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien, alors qu'il pourrait être difficile pour lui, compte tenu d'administrations étrangères ne connaissant pas cette notion, de les établir.

Le recours devra donc être admis, le jugement querellé annulé et les décisions sur réclamation du 7 septembre 2016 rétablies.

10. Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de M. A_____, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 décembre 2017 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 novembre 2017 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 novembre 2017 ;

rétablit les décisions sur réclamation du 7 septembre 2016 ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

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 Michel Lambelet, avocat de Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Junod et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :