

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3929/2016-ICC

ATA/1160/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 octobre 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 septembre 2017 (JTAPI/955/2017)**

EN FAIT

1. En 2011, Madame A_____ était propriétaire de quatre biens immobiliers, dont deux étaient occupés par elle (l'un sis en France, l'autre situé au chemin B_____, à C_____ [Genève]). Les deux autres immeubles (sis à la rue D_____ et à la rue E_____ à Genève) étaient loués.
2. Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), Mme A_____ a été domiciliée dans son immeuble sis à C_____ jusqu'au 8 novembre 2013.
3. Dans sa déclaration fiscale concernant l'année 2011, déposée le 15 novembre 2012, Mme A_____ a notamment indiqué, s'agissant de l'immeuble qu'elle occupait, un capital selon estimation fiscale de CHF 30'530'000.-, réduit, après un abattement de 20 %, à CHF 2'924'000.-. La valeur locative nette de ce bien était de CHF 70'174.-.

Pour l'immeuble loué sis à la rue D_____, elle a déclaré un état des loyers capitalisés de CHF 708'329.-, soit des loyers encaissés de CHF 49'583.- capitalisés au taux de 7 %.

Pour l'immeuble loué sis à la rue E_____, elle a mentionné un état des loyers capitalisés de CHF 1'155'686.-, soit des loyers encaissés de CHF 80'898.- capitalisés au taux de 7 %.
4. Par bordereau du 14 juillet 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé Mme A_____ pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2011.

À teneur de l'avis de taxation joint à ce bordereau, elle a retenu, pour l'immeuble occupé par la contribuable, une estimation de CHF 2'975'000.-, réduite, après un abattement de 20 %, à CHF 2'380'000.-. La valeur locative de ce bien était quant à elle arrêtée à CHF 70'174.-.
5. Le 7 août 2015, Mme A_____ a formé réclamation contre ce bordereau, faisant notamment valoir que, pour ses immeubles loués, elle n'avait concrètement encaissé que des loyers de, respectivement, CHF 49'583.- et CHF 80'898.-.
6. Par décision sur réclamation du 17 octobre 2016, l'AFC-GE a admis, pour l'impôt sur le revenu, que Mme A_____ avait effectivement encaissé les loyers précités, ce qui n'avait aucune incidence sur l'estimation, pour la fortune, des deux immeubles en cause, dès lors que leurs états locatifs au 31 décembre 2011 étaient restés inchangés (soit CHF 106'728.- et CHF 196'560.-).

7. Le 17 novembre 2016, Mme A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, concluant à son annulation.

Elle contestait la valeur locative retenue par l'AFC-GE (CHF 87'718.-) pour sa villa sise à C_____, faisant valoir que cette valeur devait être ramenée à CHF 0.-, compte tenu du fait que ce bien avait été construit en 1931, qu'il était inhabitable et qu'il avait fait l'objet d'une demande de démolition le 21 juin 2013.

À cet égard, elle produisait notamment une expertise (non signée), datée du 9 février 2011, réalisée par le bureau d'architecte F_____ (ci-après : expertise F_____). Selon son contenu, la villa était actuellement non habitable et de ce fait non louable en l'état, bien que présentant de nombreux attraits. Compte tenu du loyer qu'elle désirait obtenir, des travaux minimum étaient à prévoir avant la mise en location, dont le montant était estimé à environ CHF 82'500.-. Tous ces travaux permettraient de présenter sur le marché des locations résidentielles une maison prête à habiter et présentant certains atouts.

Elle faisait également valoir que la valeur fiscale de l'immeuble sis à la rue D_____ devait être calculée sur la base du loyer effectivement encaissé (CHF 49'583.-), capitalisé au taux de 4,45 %. Cette valeur devait ainsi être arrêtée à CHF 1'114'224.-. Il en allait de même pour l'estimation de son autre immeuble locatif (sis à la rue E_____). Le loyer encaissé de CHF 80'898.- devait être capitalisé au taux de 6,01 %, de sorte que la valeur fiscale de ce bien s'élevait à CHF 1'346'056.-.

Ses participations dans les sociétés G_____ SA et H_____ SA devaient être valorisées à CHF 0.-, dès lors que celles-ci étaient en perte et faisaient l'objet d'un sursis concordataire.

8. Dans sa réponse du 18 janvier 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Selon le registre de l'OCPM, la recourante n'avait pas quitté son domicile de C_____ avant la date du 8 novembre 2013. Il apparaissait donc qu'elle résidait durant la période fiscale en cause dans la villa érigée sur sa parcelle, malgré l'expertise F_____ l'estimant inhabitable. Cette expertise n'indiquant pas les critères retenus par l'expert pour aboutir à une telle conclusion et la recourante n'ayant pas été empêchée d'y habiter, l'on ne pouvait se fonder sur cette estimation pour apprécier l'état de vétusté de l'immeuble et si celui-ci était, totalement ou partiellement, inhabitable. Il ne ressortait en outre pas de ladite expertise que cette villa n'avait aucune valeur sur le marché immobilier. Au demeurant, ce n'était qu'au stade du présent recours, soit cinq ans après l'année pour laquelle la valeur locative était contestée, que la recourante s'était manifestée pour en demander la rectification. Dans la mesure où cette dernière souhaitait une nouvelle estimation de son bien, il lui aurait appartenu d'en faire la demande auprès de l'AFC-GE

jusqu'au 31 décembre de l'année litigieuse, ce qu'elle n'avait pas fait. Par ailleurs, les documents concernant l'autorisation de démolir étaient postérieurs à l'année concernée par le recours et n'avaient dès lors pas de force probante.

L'AFC-GE a également pris position sur les deux autres points soulevés par Mme A_____.

9. Le 28 février 2017, sous la plume de son mandataire, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.

En 2011, elle avait fait l'objet de menaces de mort et d'une tentative d'assassinat déjouée par la police genevoise. Ces menaces, faisant suite à son divorce, avaient existé dès 2009. Pendant des mois, elle s'était réfugiée dans des « domiciles cachés », en Suisse et à l'étranger, avec ses enfants, dont elle avait la garde. Dès 2009, elle avait loué un appartement à I_____ [France], comme l'attestait le contrat de bail à loyer qu'elle produisait. Elle n'avait ainsi pas utilisé sa villa de C_____ au cours de cette année. Elle avait toutefois conservé cette adresse auprès de l'OCPM, car Genève était le lieu où elle avait son centre d'intérêts. Cette discrétion avait eu pour but de ne pas laisser des « traces officielles » qui auraient été trop facilement visibles par son ex-mari.

Dès 2010, cette villa avait été mise en vente. Elle ne pouvait pas être louée, car son état nécessitait des réparations importantes, en particulier sur les canalisations d'eau. À la fin de l'année 2010, des fuites d'eau avaient été découvertes et plusieurs canalisations avaient gelé, causant des pannes de chauffage, des inondations et l'interruption d'alimentation en eau. On comprenait à la lecture du constat établi par F_____ que ces dégâts avaient laissé des traces visibles encore au début 2011. En 2011, la consommation d'eau, d'électricité ou de gaz avait été réduite de manière substantielle. La consommation résiduelle d'électricité correspondait à une maintenance minimale (alarme pour éviter les squatters, nettoyage pour des présentations en vue de sa vente, etc.). La consommation résiduelle d'eau correspondait à l'arrosage du jardin et des plantes.

Elle n'avait ainsi tiré aucun avantage économique de cette propriété. Sous l'angle de la systématique fiscale, la valeur locative devait correspondre à la valeur de l'utilisation de l'immeuble, calculée au prix du marché. En l'occurrence, le prix de location de la villa aurait été très bas, compte tenu des conditions précaires précitées. De plus, il aurait fallu faire au préalable des réparations sur les canalisations afin d'assurer l'eau courante et sur les parquets. Par conséquent, quand bien même la méthode d'évaluation n'était pas contestée, la valeur locative de ce bien devait être fixée à CHF 0.- et l'abattement pour occupation ininterrompue devait être levé dès 2011.

Mme A_____ a également persisté dans ses deux autres griefs concernant respectivement ses deux immeubles locatifs et la valeur des titres H_____ SA (ci-après : H_____) et G_____ SA (ci-après : G_____).

10. Dans sa duplique du 22 mars 2017, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Concernant la valeur locative de la villa, les informations et pièces fournies à l'appui de la réplique du 28 février 2017 n'étaient pas déterminantes. Selon le droit cantonal, la valeur locative était calculée sur des biens immobiliers dont le contribuable se réservait l'usage en raison de son droit de propriété, de sorte que le fait qu'il ne l'occupait pas, ou peu, ne jouait aucun rôle. Seul le fait de se réserver son utilisation était déterminant. Par ailleurs, selon la jurisprudence, une rectification de la valeur locative ne pouvait être effectuée que si elle avait été requise jusqu'au 31 décembre de l'année déterminante, ce qui, en l'espèce, n'avait pas été fait.

11. Par jugement du 11 septembre 2017, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxations en matière d'ICC 2011 quant au montant des loyers capitalisés, pour déterminer la valeur fiscale des immeuble litigieux, et pour le calcul de la valeur des titres des sociétés G_____ et H_____, celles-ci ayant subi des « modifications substantielles » et vu l'ampleur de leur surendettement au terme de l'exercice 2011, leurs titres n'avaient aucune valeur.

La valeur locative retenue par l'autorité intimée pour la villa située à C_____, calquée sur le montant initialement déclaré par la recourante, de plus non remis en cause au stade ultérieur de la réclamation, ne pouvait être modifiée à ce stade.

12. Par acte du 18 octobre 2017, Mme A_____, sous la plume de son conseil, a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation dans la mesure où il confirmait l'imposition d'une valeur locative pour la villa sise au chemin B_____, à C_____, aucune valeur ne pouvant être taxée sur cet objet en 2011, et à la confirmation du jugement pour le surplus, le tout sous suite de frais et dépens.

Selon la jurisprudence, lorsqu'un immeuble était en vente et devait rester vide, il n'y avait pas de valeur locative. Les pièces versées à la procédure démontraient qu'elle avait mis en vente la villa qu'elle occupait précédemment après l'avoir quittée.

Elle a joint à son recours un bordereau de pièces comprenant notamment :

- un nouvel exemplaire de l'expertise F_____, signée ;

- trois photographies de l'intérieur du bien immobilier, destinées à la publication sur le site internet d'un courtier immobilier datée du 18 février 2011 ;
 - un contrat de mandat signé le 20 octobre 2010 avec J_____ SA, douze rapports de visites effectuées entre le 1^{er} novembre 2010 et le 18 mars 2011, et une attestation de cette société du 16 octobre 2017 certifiant que lors des visites organisées en vue de la vente, le bien était vide de meubles et non-occupé ;
 - deux offres d'achat, du 25 novembre 2010 et du 27 janvier 2011 ;
 - six rapports de visite de K_____ Genève, agence immobilière, entre le 13 septembre 2010 et le 18 février 2011 ;
 - un contrat de courtage signé le 4 avril 2011 avec la régie L_____ et un courrier du 16 mai 2011 comprenant une liste de personnes ayant reçu le dossier de vente ;
 - un « synoptique » du dossier DD 1_____, dont il ressortait que la demande de démolition du bien immobilier situé à C_____, déposée le 21 juin 2013, avait été acceptée et que seraient réalisées huit villas contiguës avec garage souterrain sur les parcelles de la recourante.
13. Le 24 octobre 2017, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
14. Le 24 novembre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours ainsi qu'au maintien de sa décision sur réclamation du 17 octobre 2016. Elle renvoyait à sa réponse du 18 janvier 2017, à sa duplique du 22 mars 2017, ainsi qu'au jugement du TAPI du 11 septembre 2017 qui devait être confirmé.
- La jurisprudence relative à l'usage personnel, au sens de l'art. 21 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), était déterminante. Le contribuable était imposé sur l'avantage économique dû à sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition.
- Il n'apparaissait pas que la recourante se fût constitué un nouveau domicile lors de la période fiscale en question, puisqu'elle ne le démontrait pas, ni que la villa était inoccupée.
15. Le 28 novembre 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 12 janvier 2018 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

16. Dans ses observations du 12 décembre 2017, Mme A_____ a persisté dans les termes et conclusions de son recours.

L'AFC-GE ne contestait pas que la villa située à C_____ était vide pendant l'année 2011. Pour le prouver, elle sollicitait l'audition à titre de témoins des courtiers ayant fait visiter la villa et qui avaient établi les rapports.

La référence de l'AFC-GE à la jurisprudence en matière de domicile n'était d'aucun secours. Le fait qu'elle ait tardé ou omis d'annoncer son départ à l'OCPM ne saurait en aucun cas avoir comme conséquence que l'on considérerait qu'elle continuait à vivre effectivement dans un logement vide et qui faisait l'objet de fréquentes visites en vue de sa vente.

La valeur locative était liée à la propriété et non pas au domicile ; ces deux notions n'avaient rien avoir entre elles.

Enfin, il n'était pas admissible que l'AFC-GE se prévale du fait qu'elle n'ait pas annoncé son changement de domicile à l'OCPM, en raison de menaces de mort qu'elle subissait de la part de son mari, pour en tirer argument sous l'angle fiscal, en violation manifeste de la réalité et des faits.

17. L'AFC-GE ne s'est quant à elle pas manifestée.

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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. À titre préalable, la recourante sollicite l'audition des courtiers ayant fait visiter la villa et établi les rapports produits dans le cadre de la procédure.
 - a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 137 IV 33 consid. 9.2), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 137 II 266 consid. 3.2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il

acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 138 IV 81 consid. 2.2).

b. En l'espèce, la recourante a pu se déterminer par écrit de manière circonstanciée tant devant le TAPI que dans ses écritures auprès de la chambre de céans, qui dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher les griefs soulevés en toute connaissance de cause.

Dès lors que la mesure d'instruction sollicitée n'est pas de nature à influencer sur la solution du litige, il ne sera pas donné suite aux réquisitions de preuves de la recourante.

3. Le litige porte sur la valeur locative retenue par l'AFC-GE pour l'exercice fiscal 2011 quant au bien immobilier sis au chemin B_____, à C_____, propriété de la recourante.

4. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours 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/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

Ainsi, sont applicables en matière d'ICC, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), ainsi que leurs dispositions d'exécution en vigueur au 31 décembre 2011.

5. En matière d'ICC, l'art. 17 LIPP prévoit 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 ; 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, 2008, ad art. 16 LIFD, p. 210 n. 55).

6. a. 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.

L'obligation pour les cantons d'imposer la valeur locative découlant de l'art. 7 al. 1 LHID ne les soumet pas à des conditions plus strictes que celles liées à l'égalité de traitement garantie par l'art. 8 Cst. Contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), où seule la valeur du marché est déterminante, la valeur locative peut être fixée plus bas que les loyers du marché. Toutefois, selon le Tribunal fédéral, elle ne saurait descendre en dessous de la limite constitutionnelle inférieure de 60 % des loyers du marché dans chaque cas particulier, faute de quoi l'égalité de traitement n'est plus réalisée (ATF 124 I 145 consid. 4d et 5a in RDAF 2006 p. 9, 16).

- b. 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). Il prévoit que le rendement de la fortune immobilière est imposable, en particulier 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.

La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP, qui a repris la teneur de l'ancien 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.

Selon l'art. 8 du règlement d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.1), la valeur locative du logement du contribuable dans sa propre

maison doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables.

7. En vue d'aboutir à une imposition uniforme du rendement locatif sur tout le territoire suisse, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a adopté la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons habitables (Archive n° 38, p. 121 ss). À teneur de celle-ci, pour les immeubles habités par leurs propriétaires, la valeur locative doit se déterminer selon des critères objectifs. Elle peut l'être par le biais d'une procédure d'estimation individuelle, selon l'une ou l'autre de trois méthodes (estimation à l'aide de normes par unité locale, estimation sur la base de normes par chambre ou estimation sur la base d'objets-types). L'autre possibilité consiste à recourir à des estimations cantonales, lesquelles ne sont possibles que s'il existe dans le canton des estimations d'immeubles ou de la valeur locative faites selon des principes uniformes. Même dans ce cadre, le recours à une estimation individuelle doit être réservé à chaque fois.

S'il recourt à une estimation cantonale, le canton peut également opter pour l'évaluation uniforme des valeurs locatives, lorsque celles-ci ont été précédemment arrêtées à l'issue d'une procédure d'estimation individuelle. Dans ce cas, ces dernières peuvent être reprises telles quelles, moyennant un supplément tenant compte du développement des loyers depuis la dernière estimation. Le canton peut également opter pour la détermination de la valeur locative sur la base des estimations cantonales d'immeubles déterminées en pourcent de la valeur fiscale cantonale. Si les valeurs fiscales ont été fixées en tenant équitablement compte de la valeur vénale et de la valeur de rendement, ainsi qu'en prenant en considération l'âge et l'état du bâtiment et le niveau des loyers payés dans la localité, la valeur locative brute représente, en règle générale, 6 % de la valeur fiscale. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu de déterminer les taux à appliquer en se fondant sur les enquêtes représentatives portant sur les loyers payés dans des maisons locatives, selon l'âge, l'aménagement et la situation du bâtiment. Après déduction des frais d'immeuble et des intérêts hypothécaires, il doit rester ordinairement, pour les maisons familiales de construction et d'aménagement moyens, un rendement net qui correspond à un intérêt approprié du capital propre placé dans l'immeuble. On appliquera généralement pour ce calcul fait à titre de contrôle un taux d'intérêts de 3 à 4 %.

8. L'AFC-GE a édicté, le 28 juin 2007, la lettre-circulaire n° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise (ci-après : la lettre-circulaire), exposant la façon dont était redéfinie la méthode de détermination de la valeur locative de base.

La valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'AFC-GE, tant pour l'ICC que pour l'IFD, à partir des réponses données par les contribuables concernés au « questionnaire destiné aux

propriétaires d'appartement et de villa ». Une valeur locative brute est déterminée d'après une valeur locative de base, qui est fonction de la surface habitable et du nombre de pièces. La valeur locative de base est ensuite multipliée par des coefficients pour tenir compte du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation. Le résultat est finalement adapté à l'indice genevois des loyers. La valeur locative brute obtenue fait ensuite l'objet de pondération en fonction de la durée d'occupation et du taux d'effort (art. 24 al. 2 LIPP ; cf. la lettre-circulaire).

Cette méthode d'évaluation est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_354/2012 du 4 octobre 2010 ; 2C_469/2007 du 8 janvier 2008 ; ATA/159/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/442/2007 du 4 septembre 2007).

9. Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, applicable par analogie à l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Dans ce cas également, il « a droit » à l'appartement, car il peut l'occuper lui-même en tout temps. Il est imposable sur l'avantage économique ainsi assuré. C'est par sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition qu'il s'est assuré cet avantage (ATF 75 I 246 consid. 1 ; RDAF 1950, 174). Cette volonté fait défaut lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire (ATF 72 I 223 ; RDAF 1947, 17), ou lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu (ATF 75 I 249 ; RDAF 1950, 174).

On n'est donc pas en présence d'une occupation propre déclenchant l'imposition de la valeur locative chez le propriétaire si le bien immobilier reste vide et inoccupé pour des raisons externes, sans la volonté du contribuable, par exemple parce qu'un locataire ne peut pas être trouvé (JAB 1986, 154), parce que l'immeuble n'est que partiellement utilisable (AGVE 1998, 466) ou parce que l'immeuble est en vente et doit donc rester vide (ATF 72 I 223 ; RDAF 1981, 24 ; Nicolas MERLINO in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} édition, 2017, § 98 et 99, p. 525).

10. La procédure administrative est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'elle ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 128 II 139 consid. 2b ; 120 V 357 consid. 1a ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_205/2012 du 6 novembre 2012 consid. 2.1). Conformément au principe général de procédure consacré à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), il incombe en effet à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage, spécialement

lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'il est le mieux à même de connaître, notamment parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle (ATF 125 IV 161 consid. 4 ; 120 Ia 179 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_205/2012 précité consid. 2.1 ; 1B_152/2008 du 30 juin 2008 consid. 3.2 ; 2A.592/2006 du 25 janvier 2007 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral a même qualifié cette obligation de « devoir de collaboration spécialement élevé » lorsqu'il s'agit d'éléments ayant trait à la situation personnelle de l'intéressé, puisqu'il s'agit de faits qu'il connaît mieux que quiconque (arrêts du Tribunal fédéral 1C_58/2012 du 10 juillet 2012 consid. 3.2 et la référence citée ; 2C_703/2008 du 8 janvier 2009 consid. 5.2 ; 2C_80/2007 du 25 juillet 2007 consid. 4 et les références citées).

Le droit administratif genevois prévoit par ailleurs que les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes, dans celles où elles y prennent des conclusions indépendantes ainsi que dans les autres cas prévus par la loi (art. 22 LPA, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc).

11. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015).

Conformément à la jurisprudence, dès lors que l'AFC-GE a écarté un montant lors de la taxation, puis lors de la réclamation, il appartient au recourant d'apporter spontanément les justificatifs y relatifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.5.3 ; ATA/702/2011 du 15 novembre 2011).

12. La jurisprudence cantonale retient qu'en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celle que l'intéressé a donnée en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/383/2017 du 4 avril 2017 ; ATA/286/2017 du 14 mars 2017 ; ATA/505/2016 du 14 juin 2016 ; ATA/95/2016 du 2 juin 2016).
13. En l'espèce, dans sa déclaration fiscale pour l'exercice fiscal 2011, déposée le 15 novembre 2012, la recourante a indiqué que la valeur locative brute de sa villa s'élevait à CHF 87'718.-, de laquelle elle a déduit des frais d'entretien de

CHF 17'544.- en IFD et de 14'035.- en ICC, valeur qu'elle n'a ensuite pas contestée dans sa réclamation du 7 août 2015.

Elle soutient à présent que ladite valeur serait en réalité de CHF 0.-, se prévalant, d'une part, du fait qu'elle n'occupait pas cet immeuble en 2011 et, d'autre part, du fait qu'il n'était pas en état d'être loué, ce qui ressortait, selon elle, de l'expertise F_____, à teneur de laquelle de nombreux travaux de rénovation étaient nécessaires.

Le fait pour l'intéressée de ne pas occuper son bien, même ne serait-ce qu'occasionnellement, n'a pas d'incidence sur la valeur locative du bien, le seul fait qu'elle s'en soit réservé l'usage étant suffisant pour que ladite valeur soit imposée (art. 24 al. 1 let. b LIPP). À ce propos, il sied de constater que celle-ci était domiciliée dans son immeuble jusqu'au 8 novembre 2013, selon le registre de l'OCPM. En outre, selon ses déclarations, elle avait conservé cette adresse car Genève était le lieu où elle avait son centre d'intérêts. Par ailleurs, elle ne démontre pas s'être constitué un nouveau domicile.

S'agissant de l'état de son bien, on ne saurait admettre, sur la seule base des constats opérés par F_____, dans un document qui, d'ailleurs, ne revêt pas la forme et ne présente pas le contenu d'une véritable « expertise », que sa location était purement et simplement inenvisageable. Son auteur ne retient d'ailleurs pas que la villa était totalement inhabitable, mais laisse plutôt entendre qu'elle n'était pas en état d'être louée pour le loyer que la recourante souhaitait obtenir. Au demeurant, les problèmes constatés (soit notamment la nécessité de peindre en blanc toutes les pièces, de réparer les fuites dans la véranda et dans le petit salon, de réviser l'installation de chauffage, d'installer une ventilation dans la buanderie et de mettre en service la piscine) ne laissent pas présager le fait que l'immeuble se trouvait dans un état tel qu'il ne pouvait pas être offert à la location. Au contraire, on peut en déduire que si la recourante avait procédé à ces travaux, elle aurait pu espérer un loyer plus élevé que celui qu'elle a elle-même déclaré.

Par ailleurs, la recourante aurait eu la faculté, au stade de la taxation, de soumettre un nouveau « questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa » à l'AFC-GE en vue d'une correction de ladite valeur locative, lequel lui aurait en effet permis (sous la rubrique « vétusté », ch. 4) de faire état des travaux de rénovation qui apparaissaient nécessaires, ce qu'elle n'a pas fait. Nonobstant les travaux préconisés par F_____, elle a indiqué dans sa déclaration fiscale, déposée après qu'elle s'était vu communiquer cette « expertise », que la valeur locative s'élevait à CHF 87'718.-, ce qui peut laisser entendre qu'à ce stade, elle ne considérait elle-même pas que son bien n'était pas louable. En tout état, si elle avait mentionné la nécessité de procéder à ces travaux, il n'aurait pas été possible d'en conclure que la valeur locative était nulle.

Il ressort des pièces transmises par l'intéressée à la chambre de céans, que son bien a fait l'objet de visites entre les mois de novembre 2010 et mars 2011, après qu'elle eut mandaté deux entreprises immobilières pour le vendre, et conclu dans le même but un contrat de courtage en avril 2011. Plus précisément, neuf visites de son bien ont été effectuées en 2011, la dernière documentée datant du 18 mars 2011. Dès lors, aucun élément concret ne vient confirmer les affirmations de la recourante s'agissant de sa volonté de vendre son bien, celle-ci ne démontrant d'ailleurs pas avoir voulu s'en dessaisir rapidement. Elle n'a d'ailleurs pas produit de pièces probantes attestant jouir de relations personnelles et sociales hors du canton, soit à I_____, lieu où elle louait un appartement dès 2009. L'on retiendra alors que l'intéressée s'est réservé la libre disposition de son bien immobilier, bien que celui-ci ait pu être, durant une partie de l'année, vide de meubles et non occupé, à tout le moins jusqu'au 18 mars 2011, comme l'a attesté J_____ SA.

Au vu de ce qui précède, la valeur retenue par l'autorité intimée, calquée sur le montant initialement déclaré par la recourante, de surcroît non remis en cause au stade ultérieur de la réclamation, doit être confirmée.

Partant, le recours sera rejeté.

14. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera en outre allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 octobre 2017 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 septembre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de Madame 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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :