

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1586/2017 ICCIFD

JTAPI/974/2020

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 9 novembre 2020

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**, représenté par Me Olivier NICOD, avocat, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Domicilié à Genève, Monsieur A\_\_\_\_\_ y est assujetti aux impôts de manière illimitée.
2. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2014, l'intéressé a notamment indiqué être propriétaire d'un immeuble au B\_\_\_\_\_ (États-Unis) d'une valeur fiscale de CHF 576'308.-, soit CHF 553'255.- après abattement de 4%. Cet immeuble avait été acheté en juillet 2014 pour le prix de USD 580'000.-, à savoir CHF 576'308.- après conversion en CHF au 31 décembre 2014.

Il a déclaré une valeur locative après abattement de CHF 11'526.- (ICC) et CHF 12'006.- (IFD) et fait valoir, pièces justificatives à l'appui, des charges et frais d'entretien de CHF 20'797.- (ICC) et CHF 11'201.- (IFD). La valeur locative brute correspondait à 5% de la valeur fiscale de CHF 576'308.-, calculée pro rata temporis.

3. Par décisions de taxation ICC et IFD du 7 novembre 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé la valeur locative à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble, soit CHF 11'203.- pour l'ICC et CHF 11'670.- pour l'IFD.

La déduction pour les frais d'entretien effectifs de l'immeuble aux États-Unis était refusée.

4. Le 7 décembre 2016, M. A\_\_\_\_\_, agissant sous la plume d'un mandataire, a élevé réclamations contre les bordereaux de taxation 2014. Pour déterminer le taux d'imposition applicable aux éléments de ses revenus imposables en Suisse, les frais d'entretien de son immeuble aux États-Unis, à hauteur de CHF 20'797.-, devaient être pris en compte.
5. Par décisions sur réclamation du 23 mars 2017, l'AFC-GE a maintenu ses taxations au motif que pour des immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, comme les États-Unis, celle-ci correspondait à un forfait de 4,5% de la valeur fiscale de ces derniers.

Pour la valeur locative ICC, elle acceptait l'abattement selon la durée d'occupation continue. Cette valeur étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire des charges et frais d'entretien.

6. Par acte du 1<sup>er</sup> mai 2017, sous la plume de son conseil, le contribuable a déféré ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant principalement à l'annulation des bordereaux du 7 novembre 2016, avec suite de dépens.

En retenant que les États-Unis ne connaissaient pas le principe de la valeur locative et, par conséquent, qu'il ne pouvait déduire ses frais d'entretien sur une base effective, l'AFC-GE avait procédé à une constatation inexacte des faits. Son immeuble aux États-Unis avait en effet fait l'objet d'une taxe foncière, comme en France. Or les personnes qui disposaient d'un immeuble en France et y payaient une taxe d'habitation pouvaient déduire les frais effectifs.

Il contestait en tout état le principe de la déductibilité forfaitaire des frais d'entretien d'immeuble à l'étranger, lorsque le pays ne prévoyait pas de valeur locative et demandait la déduction des frais effectifs. Les contribuables avaient en effet le choix entre déduction forfaitaire ou effective et aucune loi ne l'excluait pour les propriétaires d'immeubles à l'étranger. Il avait en outre produit tous les justificatifs.

En conclusion, il fallait comprendre la pratique de l'AFC-GE comme imposant non pas une valeur locative nette de 4,5% (incluant une prise en compte forfaitaire des frais d'entretien à hauteur de 25%), mais une valeur de 6% sur les immeubles sis à l'étranger, lorsque le pays concerné ne connaissait pas l'imposition de la valeur locative et en l'absence d'éléments objectifs pour établir cette dernière. La déduction des frais d'entretien sur une base effective restait en revanche possible si ces derniers étaient dûment établis, comme en l'espèce.

A l'appui de son recours, il a notamment produit des justificatifs de l'impôt US 2014-2016. Aucune valeur locative n'était indiquée pour l'immeuble aux États-Unis.

7. Dans sa réponse du 4 juillet 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La loi n'imposait pas de méthode pour calculer la valeur locative d'un bien immobilier. Afin d'aboutir à des estimations uniformes des valeurs locatives l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) avait édicté la circulaire du 25 mars 1969, concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation (Archives 38, pages 121 ss ; ci-après : la circulaire 1969) et des directives pour déterminer la valeur locative des maisons d'habitation occupées par leur propriétaire. La détermination de la valeur locative en pour-cent de la valeur fiscale ou de la valeur vénale de l'immeuble était une méthode expressément envisagée dans lesdites circulaire et directives de l'AFC, respectivement appliquées par plusieurs cantons.

A Genève, sa pratique consistait à appliquer la directive sur la détermination de la valeur locative du 1<sup>er</sup> février 1991 (ci-après : la directive 1991) qui prévoyait que la valeur locative correspond à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble (pour l'IFD) et après abattement (pour l'ICC), quelle que soit la nature de l'immeuble (villa ou appartement en PPE). Ce taux tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, de sorte

que ceux-ci ne pouvaient pas être déduits en sus. L'application de cette pratique, lorsque les contribuables étaient propriétaires d'un immeuble situé dans un pays qui ne connaissait pas l'imposition de la valeur locative, avait été confirmée par la jurisprudence.

Le recourant ne prétendait, pour le surplus, pas que l'État du B\_\_\_\_\_ connaissait la valeur locative et les nouvelles pièces produites ne mentionnaient pas de valeur locative pour son bien aux États-Unis. Il n'était dès lors pas possible de faire l'analogie avec les biens situés en France où les documents concernant la taxe d'habitation mentionnaient expressément une valeur locative.

Elle relevait encore que le recourant ne prétendait pas que la valeur locative retenue par l'administration était incorrecte ni ne sollicitait qu'elle soit évaluée selon une procédure d'estimation individuelle ou une méthode d'estimation sur la base d'objets comparables. Sa proposition de tenir compte d'une valeur locative de 6% de laquelle pourrait être déduits des frais effectifs, selon le libre choix des contribuables, n'était enfin pas prévue par les directives de l'administration fiscale qu'il se justifiait d'appliquer conformément à la jurisprudence constante, afin d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables.

8. Dans sa réplique du 31 août 2017, M. A\_\_\_\_\_ a relevé qu'en l'espèce le point litigieux portait non pas sur la pratique cantonale concernant le calcul forfaitaire de la valeur locative des immeubles sis à l'étranger mais sur le refus de l'AFC-GE de prendre en compte la déductibilité de frais d'entretien effectifs supportés à l'étranger.

Or, ce refus était inexplicable dès lors que le choix entre l'abattement forfaitaire et la déductibilité des frais d'entretien effectifs était admis en Suisse sur une base légale et harmonisée entre les différents cantons, et que le formulaire de déclaration d'impôt exigeait précisément du contribuable de compléter les informations adéquates y relatives. Il violait les principes de la capacité contributive et de l'égalité de traitement en avantageant indûment les propriétaires d'immeubles sis en Suisse par rapport à ceux qui en disposaient à l'étranger et en conduisant à une imposition inexacte car ne tenant pas compte de la diminution de fortune et de revenu effective dûment prouvée. Exiger des justificatifs pour ne pas en tenir compte était également contraire au principe de la bonne foi.

L'AFC-GE faisait enfin une lecture erronée de la jurisprudence en retenant un taux de valeur locative forfaitaire à 4,5% pour les immeubles sis dans des juridictions qui ne connaissent pas la valeur locative. Il découlait en réalité de cette dernière que la valeur locative était dans un tel cas de 6%, et que les frais d'entretien pouvaient être estimés forfaitairement à 25%, lorsque, contrairement au cas d'espèce, les frais d'entretien effectifs n'étaient pas documentés. La jurisprudence n'avait de fait jamais été amenée à trancher la question de savoir si le taux forfaitaire net de 4,5% - incluant forfaitairement les frais d'entretien -

s'imposait dans tous les cas, ou si c'était le taux brut de 6% qui devait s'appliquer à dite valeur locative, lorsqu'il n'y avait pas lieu de déduire forfaitairement les frais d'entretien, parce que le contribuable avait fait le choix de les déduire de l'ensemble de ses revenus (et pas seulement de la valeur locative !) et les avait documentés à satisfaction de droit.

Il appartenait dès lors au tribunal de préciser la jurisprudence en confirmant que la valeur locative brute se montait à 6% de la valeur vénale de l'immeuble, lorsqu'elle devait être appréciée forfaitairement, et que les frais d'entretien pouvaient être fixés à 25% de ce montant, lorsqu'ils devaient l'être sur une base forfaitaire (faute de choix ou de démonstration des frais effectifs par le contribuable), auquel cas seulement le taux de valeur locative nette, appréciée forfaitairement, serait de 4,5%.

9. L'AFC-GE a dupliqué le 22 septembre 2017, relevant que la proposition du recourant de retenir une valeur locative forfaitaire de 6% ne s'appuyait sur aucune jurisprudence ni pratique des administrations fiscales. La jurisprudence avait en revanche confirmé que la situation des contribuables domiciliés en Suisse propriétaires d'immeubles n'était pas comparable selon que ces derniers étaient situés à l'étranger ou en Suisse. Elle persistait dès lors entièrement dans les considérants et conclusions de sa réponse.
10. Par courrier du 25 janvier 2018, l'AFC-GE a requis la suspension de l'instruction du recours dans la mesure où une procédure concernant une problématique similaire était actuellement pendante devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative ; cause A/3436/2016).
11. Le 31 janvier 2018, le nouvel avocat constitué pour la défense de M. A\_\_\_\_\_ a informé le tribunal être d'accord avec la suspension de la procédure.
12. Par décision du 1<sup>er</sup> février 2018 (DITAI/58/2018), le tribunal a suspendu l'instruction du recours, dans l'attente de l'issue de la procédure A/3436/2016. Cette suspension a été reconduite, d'entente entre les parties, par décision du 5 avril 2019 (DITAI/159/2019).
13. La procédure A/3436/2016 s'étant achevée par un arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2020 (2C\_137/2019), le tribunal a repris l'instruction du recours et invité les parties à se déterminer sur la suite de la procédure et à faire valoir leurs éventuelles observations, le 10 juin 2020.
14. Le 1<sup>er</sup> juillet 2020, l'AFC-GE a relevé que le Tribunal fédéral avait confirmé, s'agissant des immeubles à l'étranger, la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, telle que prévue dans l'information du 1<sup>er</sup> février 1991, avec le droit fédéral et le principe d'égalité de traitement et n'avait pas

remis en cause le fait que les pays concernés dans cet arrêt, à savoir l'Espagne et l'Argentine, ne connaissaient pas l'imposition de la valeur locative.

Il n'avait toutefois pas examiné la problématique de la déductibilité des frais effectifs dépassant le forfait déjà compris dans le calcul de la valeur locative sous l'angle de sa conformité avec l'art. 32 al. 4 LIFD, laissant ouverte cette question, dès lors que le contribuable avait de toute manière échoué à prouver que ses frais d'entretien effectifs seraient supérieurs au forfait. Or, il en allait de même en l'espèce dès lors que les justificatifs produits par M. A\_\_\_\_\_ étaient rédigés en langue anglaise et n'avaient pas été traduits. L'AFC-GE n'avait ainsi pas été en mesure d'analyser leur réalité, étant précisé qu'il faudrait des traductions certifiées conformes des justificatifs provenant des États concernés, afin qu'elle puisse s'assurer qu'il s'agisse bien de frais effectifs. La collecte de telles informations serait toutefois contraire aux principes de proportionnalité et de l'économie de la taxation, au vu des frais déraisonnables et du travail supplémentaire important, tant pour le contribuable que pour l'AFC-GE, qu'elle engendrerait. Pour ce motif le Tribunal fédéral acceptait, dans le cadre de procédures de masse telles que les taxations fiscales, des simplifications de procédure qui, nécessairement, ne garantissaient pas une stricte égalité de traitement. Elle renvoyait pour le surplus à un arrêt du 16 avril 2020 (ATA/400/2020 consid. 8b), dans lequel la chambre administrative avait confirmé la détermination de la valeur locative selon un mode de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien et relevé que le Tribunal fédéral (cf. arrêts 2C\_829 et 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 8) avait retenu que le taux de 4,5% comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brut pour les frais d'entretien.

15. Par courrier du 2 juillet 2020, M. A\_\_\_\_\_ a indiqué maintenir son recours, l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2020 ne tranchant pas la question litigieuse.

## EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le litige porte sur le calcul du taux d'imposition ICC et IFD pour l'année fiscale 2014.

Le recourant sollicite la prise en compte des frais d'entretien effectif de son immeuble situé aux États-Unis pour déterminer ledit taux alors que pour l'autorité intimée, lorsqu'un contribuable est propriétaire d'un immeuble situé dans un pays qui ne connaît pas l'imposition de la valeur locative, elle a pour pratique d'appliquer une valeur locative correspondant à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble (pour l'IFD) et après abattement (pour l'ICC), taux tenant déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, de sorte que ceux-ci ne peuvent pas être déduits en sus.

4. 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 1er 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).

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 la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

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).

5. Le Tribunal fédéral a précisé à titre liminaire, dans l'arrêt dans l'attente duquel la procédure avait été suspendue et qui concernait la déductibilité de frais d'entretien immobiliers concernant des immeubles situés en Espagne et en Argentine, que lorsque des immeubles situés à l'étranger font partie de la fortune privée de contribuables assujettis de manière illimitée en Suisse, comme en l'espèce, leur valeur locative n'entraîne en considération que pour la détermination du taux d'imposition, l'assujettissement ne s'étendant pas au rendement positif des immeubles ou aux excédents de charges et frais d'entretien liés à ces immeubles qui ne pouvaient pas être portés en déduction lors de la détermination de l'assiette imposable en Suisse (art. 6 LIFD ; art. 5 LIPP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_137/2019 précité consid. 5.1 et les références citées).
6. 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*, 4ème 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, 2ème éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD).

7. 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).

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.

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.

8. La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP, entré en vigueur avec la LIPP le 1er 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.

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

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).

10. 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). Considérant que ce taux tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, ceux-ci ne peuvent être déduits en sus. Pour l'ICC, ce taux est appliqué après un abattement.
11. Le Tribunal fédéral a jugé que l'application de ces directives et de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, par l'AFC-GE, pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative, n'apparaissait pas contraire à l'art. 21 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_137/2019 précité consid. 6.2 ; 2C\_829 et 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 6).

Il a également retenu que le taux de 4,5% comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_829 et 830/2016 précité consid. 8).

Dans son arrêt 2C\_137/2019 précité, il a cependant laissé ouverte la question de la problématique de la déductibilité des frais effectifs dépassant le forfait déjà compris dans le calcul de la valeur locative, sous l'angle de sa conformité avec l'art. 32 al. 4 LIFD, question qui se pose en l'espèce dès lors que le recourant considère, pièces à l'appui, que les frais d'entretien de son immeuble aux Etats-Unis, à hauteur de CHF 20'797.-, doivent être admis en déduction dans le calcul du revenu déterminant le taux d'imposition en lieu et place de la déduction forfaitaire.

12. A cet égard, en principe, 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 1ère phr. LIFD).

13. 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 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).

Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1ère 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).

14. Dans son arrêt ATA/400/2020 précité (consid. 8), concernant un bien immobilier situé en Espagne, pays ne connaissant pas la valeur locative, et pour lequel les contribuables avaient produit des justificatifs de frais d'entretien en espagnol, la chambre administrative a toutefois retenu que le principe de la possibilité de choisir, ne permet en aucun cas le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs. Ainsi, dans la mesure où il s'agissait de déterminer le taux d'imposition et non l'assiette de l'impôt, la détermination de la valeur locative selon un mode de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien était admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_829 et 830/2016 précité consid. 6.1), alors qu'il pourrait être difficile d'établir les frais d'entretien compte tenu de la situation de l'immeuble et donc des justificatifs espagnols (ATA/120/2019 précité consid. 9). C'était dès lors à tort que le TAPI avait retenu la déductibilité des frais effectifs.
15. En l'espèce, il n'est pas contesté que les États-Unis ne connaissaient pas le principe de la valeur locative. La situation du recourant n'est dès lors pas comparable à celle d'un contribuable propriétaire d'un bien en France, dont le droit national prévoit l'imposition de la valeur locative.

Elle est en revanche en tous points comparable à celle réglée dans l'ATA/120/2019 précité. Dans ces conditions, faisant sien le développement de la chambre administrative (consid. 8b), le tribunal retiendra que l'AFC pouvait à

juste titre déterminer la valeur locative selon un mode de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien au motif que les justificatifs produits en langue anglaise et non traduits ne permettaient pas d'analyser la réalité des frais d'entretien effectifs, sauf à engendrer des frais déraisonnables et un travail supplémentaire important, alors même que ces éléments n'étaient pris en considération que pour le taux d'imposition.

16. Il s'ensuit que le recours de M. A\_\_\_\_\_ sera rejeté et les décisions sur réclamation du 23 mars 2017 confirmées.
  
17. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant qui succombe est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 1<sup>er</sup> mai 2017 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 mars 2017 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. 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: Marielle TONOSI, présidente, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Marielle TONOSI**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière