

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1770/2020-ICCIFD

ATA/1340/2021

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 décembre 2021

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Me Arnaud Martin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 avril 2021 (JTAPI/368/2021)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2018 de Monsieur B_____ et de son épouse Madame A_____, qui sont domiciliés dans le canton de Genève et y sont assujettis de manière illimitée.
- 2) Dans leur déclaration fiscale 2018 datée du 7 juin 2019, ils ont mentionné des charges et frais d'entretien d'un total de CHF 186'206.- (CHF 3'102.- + CHF 183'104.-) pour des biens immobiliers qu'ils possèdent en Italie dans les provinces de Parme et de Latina.
- 3) Sur demande de justificatifs de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 27 juin 2019 concernant notamment la date et le prix d'achat des biens immobiliers sis en Italie, les contribuables ont expliqué que des frais d'entretien d'immeuble avaient été nécessaires à la suite de tremblements de terre répétés, qui avaient endommagé leur maison de Parme.
- 4) Par bordereaux de taxation du 31 octobre 2019, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2018 à CHF 55'350.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 109'186.- au taux de CHF 243'259.- et d'une fortune imposable de CHF 5'191'085.- au taux de CHF 8'609'442.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 213'000.- au taux de CHF 271'400.-, l'IFD 2018 s'est élevé à CHF 17'143.60.

Sous la rubrique « Remarques » de l'avis de taxation immobilier, l'AFC-GE a indiqué qu'en l'absence d'éléments émis par les autorités fiscales italiennes, le montant de la valeur locative était calculé sur la base d'un taux de 4.5% du capital selon estimation du bien immobilier. Le montant ainsi obtenu étant net, la déduction des charges n'était pas admise.

- 5) Dans leur réclamation, les contribuables ont notamment demandé que la valeur locative et les frais d'entretien de leurs immeubles en Italie soient pris en compte sur la base de montants effectifs, en lieu et place du taux de 4.5% calculé sur la valeur de ces immeubles. Ils ont joint divers justificatifs.
- 6) Par deux décisions sur réclamation du 20 mai 2020, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation sur des points qui ne font pas l'objet du recours.

Elle a en revanche maintenu la taxation concernant la valeur locative et les charges et frais d'entretien d'immeuble, aux motifs que pour les personnes qui n'étaient imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt devait être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale. Il y avait donc lieu de tenir compte d'une valeur locative pour le bien sis en Italie. Pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur

locative, l'AFC-GE la calculait à 4.5% de la valeur fiscale de l'immeuble selon son information n° 0/1991 du 1^{er} février 1991 (intitulée « Détermination de la valeur locative nette en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1991-1992 » ; ci-après : l'information du 1^{er} février 1991). Elle acceptait la déduction de l'abattement selon la durée d'occupation continue pour la valeur locative ICC. Cette valeur locative étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien. Pour l'IFD, la motivation était la même, hormis la déduction de l'abattement.

- 7) Par acte du 22 juin 2020, les contribuables ont recouru contre ces deux décisions par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant principalement à leur annulation et à la prise en compte, pour le taux, d'une déduction de CHF 182'369.- au titre de frais d'entretien de leur immeuble de Varano De Melegari (Parme).

Un séisme de magnitude 5.9 avait touché le nord-est de l'Italie le 29 mai 2012 et s'était fait ressentir dans la province de Parme. Les années suivantes, de nouveaux tremblements de terre s'étaient produits dans la région. Des travaux de réparation et de renforcement parasismiques, facturés en 2018 pour un total de CHF 182'369.-, avaient été nécessaires pour conserver l'intégrité de leur maison de Parme. En 2018 également, ils avaient dû remplacer le double-vitrage de leur maison de Latina (CHF 1'175.30) et s'acquitter de frais d'assurance immobilière de CHF 1'934.-. Les justificatifs étaient annexés.

La jurisprudence du Tribunal fédéral à laquelle se référait l'AFC-GE ne permettait pas de considérer que la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative était la seule admissible. Les contribuables avaient le choix pour chaque période fiscale entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire. La présente espèce était différente du cas précité, dès lors que dans ce dernier cas le contribuable n'avait pas établi que ses frais d'entretien effectifs étaient supérieurs aux frais forfaitaires. Or, dans le cas présent, les contribuables avaient produit les justificatifs nécessaires.

- 8) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'Italie ne connaissant pas le principe de la valeur locative, les contribuables n'avaient pas fourni les valeurs locatives brutes correspondant aux loyers du marché. Il était dès lors impossible d'établir des valeurs locatives nettes.

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral avait rappelé que la valeur locative et les charges et frais d'entretien d'immeubles sis à l'étranger n'étaient pris en compte que pour le taux d'imposition. La méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative était conforme au droit fédéral et au principe d'égalité de traitement.

La chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) avait refusé la prise en compte des frais effectifs pour un immeuble sis en Espagne pour lesquels les contribuables avaient produit les justificatifs (ATA/400/2020 du 23 avril 2020). Elle avait relevé la difficulté d'établir ces frais sur la base de justificatifs étrangers. Le taux de 4.5% comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. Seul ce pourcentage se justifiait dans le cas présent, à l'exclusion de toute déduction de frais effectifs, que ceux-ci soient prouvés ou non.

- 9) Dans leur réplique, les contribuables ont produit une traduction libre des factures relatives aux travaux d'entretien de leur immeuble de Parme, mais pas pour leur maison de Latina, dès lors qu'ils ne s'opposaient pas au calcul forfaitaire de sa valeur locative.

Selon une estimation effectuée le 2 décembre 2020 par une professionnelle de la branche active dans la province de Parme, la valeur locative mensuelle maximale de la maison sise dans cette province était de l'ordre de EUR 700.-. L'immeuble de Latina avait une valeur locative mensuelle d'environ EUR 1'000.-. Domiciliés dans le canton de Zurich en 2017, ils avaient alors déclaré une valeur fiscale de la maison de Parme de EUR 89'801.- (CHF 105'076.15), une valeur locative mensuelle de EUR 1'000.- et déduit des frais d'entretien effectifs de CHF 25'233.-. Le fisc zurichois avait admis la déduction de ces frais effectifs. Ils n'aspiraient pas à cumuler la déduction forfaitaire et la déduction effective des frais d'entretien. Ils exigeaient simplement que le libre choix entre ces deux méthodes soit respecté par la pratique fiscale.

L'arrêt de la chambre administrative cité par l'AFC-GE n'était pas conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral et faisait l'objet d'un recours encore pendant auprès de celui-ci.

Les travaux effectués dans la maison de Parme correspondaient à la définition de « frais d'entretien déductibles », dès lors qu'ils visaient à maintenir l'intégrité et la fonctionnalité du bâtiment, sans lui apporter de plus-value.

- 10) Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que, contrairement à ce qu'alléguaient les contribuables, l'ATA/400/2020 susmentionné était entré en force sans avoir fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral. Par ailleurs, les considérants de cet arrêt étaient repris dans des jugements récents du TAPI. Enfin, l'AFC-GE n'était aucunement liée par les décisions et pratiques fiscales d'autres cantons.
- 11) Par jugement du 12 avril 2021, le TAPI a rejeté le recours.

L'Italie ne connaissant pas le principe de la valeur locative et à défaut d'informations objectives et officielles sur celle de l'immeuble litigieux, l'AFC-GE était fondée à recourir à la méthode retenant que la valeur locative représentait

le 4.5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, méthode qui intégrait déjà la déduction forfaitaire pour frais d'entretien.

Leur situation n'était pas comparable à celle d'un contribuable propriétaire d'un bien en Suisse, dont le droit national prévoyait la possibilité de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés. Ce choix ne leur était pas non plus possible, en ce qui concernait le taux d'imposition, pour un bien sis dans un État étranger ne connaissant pas le principe de la valeur locative.

- 12) Par acte du 14 mai 2021, les contribuables ont recouru par-devant la chambre administrative contre le jugement précité, en concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit que les frais de l'immeuble sis à Parme de CHF 182'369.- étaient déductibles aux fins de la détermination du taux d'ICC et d'IFD.

Les secousses sismiques survenues en mai 2012 dans la région de Parme avaient nécessité des travaux de réparation et de renforcement parasismique, d'un montant de CHF 128'369.-. Ils ont énuméré, en détail, l'ensemble des frais liés aux travaux précités. L'ingénieure italienne avait estimé la valeur locative en se fondant sur le type de bâtiment, le degré de finition, les installations et l'emplacement des immeubles. L'administration fiscale italienne gérait une base de données relatives au marché immobilier. Le second expert qu'ils avaient mandaté s'était fondé sur ces données pour établir la valeur théorique de marché de la maison.

Le TAPI avait omis de tenir compte du séisme de 2012. De plus, il avait considéré que leur situation était en tous points comparable à celle réglée dans l'ATA/400/2020, alors que tel n'était pas le cas. Ils avaient pour leur part produit des justificatifs traduits en français et ne s'opposaient pas au principe de la détermination du rendement brut de l'immeuble au moyen d'un pourcentage forfaitaire. Contrairement à ce que relevait le TAPI, ils avaient produit des justificatifs détaillés, permettant de considérer que les frais allégués tombaient dans la définition des frais d'entretien déductibles.

Le jugement querellé violait les dispositions cantonales et fédérales qui imposaient de prendre en compte, pour le taux de l'impôt sur le revenu, les éventuels excédents de charges des immeubles sis à l'étranger. Ces dispositions n'excluaient en particulier pas la déduction des frais effectifs d'une valeur locative brute telle qu'ils le requéraient. Leur situation différait de celles tranchées dans les différents arrêts invoqués par le TAPI. Ils ne sollicitaient pas le cumul de la déduction des frais effectifs et forfaitaire et n'arguaient en particulier pas que les frais effectifs dépassant le forfait de 25 % devaient être pris en compte. Dans plusieurs affaires jugées précédemment, il avait été considéré que les contribuables n'avaient pas apporté de preuves suffisantes pour établir les frais effectifs, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Si la mise en œuvre d'une méthode forfaitaire de détermination du rendement net d'un immeuble étranger était parfaitement utile dans le contexte d'un processus de taxation de masse, en particulier en présence d'éléments étrangers, elle ne remplaçait pas la prise en compte des frais effectifs, prévue par les art. 6 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 5 al. 3 et 4 LIPP.

Le TAPI avait par ailleurs violé les principes de la bonne foi et de l'égalité de traitement. Il avait nié la possibilité de déduire les frais effectifs, alors que cette possibilité était prévue par les directives pertinentes. 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 (ci-après : circulaire de 1969) prévoyait que la valeur locative brute représentait en général 6 % de la valeur fiscale ou, à titre de contrôle, un rendement net correspondant à 3 % ou 4 % du capital propre investi dans l'immeuble. Ladite circulaire ne s'opposait donc pas à la méthode brute de calcul de la valeur locative et la prise en compte de frais effectifs d'entretien. Cette possibilité découlait également des art. 6 al. 2 et 32 al. 2 et 4 LIFD et ne visait ainsi qu'à atteindre l'égalité de traitement. L'information du 1^{er} février 1991 prévoyait que le taux pertinent pour les immeubles acquis après le 31 décembre 1982 était de 4,5 %, lequel comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25 % pour les frais d'entretien. La valeur locative brute s'élevait dès lors à 6 % de la valeur fiscale, soit les mêmes seuils proposés par la circulaire de 1969. S'il avait été admis que les administrations fiscales pouvaient se montrer plus schématique dans leur méthode de calcul lorsque la valeur locative d'un immeuble n'était prise en compte que pour le taux d'imposition, cela ne signifiait pas que le propriétaire d'un bien à l'étranger était empêché d'apporter la preuve des frais effectifs encourus, dès lors que la prise en compte de ces pertes était garantie par les art. 6 al. 3 LIFD et 5 al. 3 et 4 LIPP.

Le TAPI avait enfin violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire et les règles générales sur le fardeau de la preuve en retenant que les factures produites, bien que traduites en français, seraient en toute hypothèse insuffisamment détaillées pour permettre de vérifier s'il s'agissait de frais d'entretien ou d'aménagements apportant une plus-value à l'immeuble.

Ainsi, ils avaient démontré les frais effectifs d'entretien engagés et n'étaient pas opposés à la détermination du rendement brut de l'immeuble au moyen d'un pourcentage fixé à 6 %. Les pièces produites par leurs soins permettaient de comprendre en détail les différents frais d'entretien. Ils concernaient la rénovation structurelle et la réfection de l'immeuble à des fins parasismiques, la rénovation du chauffage et la réparation du système de chauffage à l'énergie solaire.

Ils ont notamment produit des articles de presse en lien avec le séisme survenu en Italie en 2012, des cartes et photographies de leur bien sis à Parme.

- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La convention entre la Suisse et l'Italie permettait de tenir compte de la valeur fiscale et de la valeur locative des immeubles sis en Italie pour déterminer le taux d'imposition.

Les nouveaux éléments et pièces apportés concernant les frais assumés en lien avec l'immeuble sis en Italie n'étaient pas pertinents, dès lors que, l'Italie ne connaissant pas la notion de valeur locative, il n'y avait pas lieu de procéder à une déduction des frais effectifs, comme cela serait le cas d'un immeuble sis en Suisse. Le choix de la méthode forfaitaire d'estimation de la valeur locative pour déterminer le taux d'imposition devait être confirmé.

- 14) Dans leur réplique, les recourants ont pris acte du fait que l'AFC-GE ne semblait plus contester que les travaux entrepris dans leur immeuble de Parme constituaient des travaux d'entretien et non à plus-value. Ils avaient fait établir une nouvelle attestation par l'ingénieur qui avait réalisé le projet de rénovation de leur bien, lequel confirmait que les travaux entrepris répondaient aux normes antisismiques en vigueur et n'impliquaient aucune modification d'ordre esthétique ou fonctionnelle.

Des nouvelles estimations immobilières avaient été sollicitées concernant le prix de location possible de leurs biens italiens, lesquelles avaient été établies selon la méthode du prix comparable, par comparaison avec le prix de location de propriétés similaires. L'observatoire du marché immobilier italien fournissait, pour chaque zone territoriale, un montant minimum et maximum des prix de vente et de location par mètre carré. Ces valeurs étaient mises à jour chaque semestre.

Étaient notamment joints une attestation d'un ingénieur italien concernant les travaux entrepris et des attestations émises par une agence immobilière (Progetim) concernant les montants mensuels auxquels pourraient être loués les biens des recourants en Italie, soit entre EUR 1'500.- et EUR 1'800.- pour le bien sis à Latina et entre EUR 500.- et EUR 700.- pour le bien sis à Parme.

- 15) L'AFC-GE a relevé que les nouvelles pièces produites par les recourants n'étaient pas pertinentes pour l'issue du litige et ne permettaient en particulier pas de conclure à l'existence d'une valeur locative italienne comparable à la définition retenue en droit suisse.

- 16) Dans leur dernière écriture, les recourants ont relevé que, contrairement à ce qu'indiquait l'AFC-GE, l'expertise produite par le courtier Progetim permettait de conclure à l'existence d'une valeur locative italienne respectant les conditions jurisprudentielles du respect des conditions locales et d'adéquation avec les loyers

du marché. Les loyers qui ressortaient de cette expertise étaient fondés sur les loyers de biens immobiliers comparables et situés dans le voisinage immédiat des biens dont ils étaient propriétaires, telles que recensés par l'Observatoire du marché immobilier, dont les données étaient mises à jour et publiées par le fisc italien. Cela leur conférait une autorité et une fiabilité accrues. L'AFC-GE n'avait d'ailleurs pas contesté la qualité de ces données.

La jurisprudence citée par l'AFC-GE concernait exclusivement des biens immobiliers sis au Portugal, en Espagne et en Suisse, mais en aucun cas en Italie.

- 17) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD).
- 2) Est litigieuse la détermination de la valeur locative et la possibilité de déduire des frais d'entretien effectifs pour l'immeuble des recourants sis dans la province de Parme en Italie, étant précisé qu'ils ne contestent pas leur taxation 2018 en tant qu'elle concerne leur second immeuble sis dans la province de Latina en Italie.
 - a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/533/2021 du 18 mai 2021 consid. 2a ; ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 2b ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b et les références citées).
 - b. Le présent litige concerne l'exercice fiscal 2018. Sont ainsi applicables, pour l'IFD, les dispositions de la LIFD, et pour l'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 LIPP.
 - c. Par ailleurs, 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 l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/533/2021 précité consid. 2b).
- 3) a. 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 ; 112 I a 242 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd. 2021, p. 233 n.233 ; 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).

La valeur locative des immeubles sis à l'étranger n'entre en considération que pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 140 II 157 consid. 7.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 du 7 mai 2021 consid. 3.1). Il en va de même s'agissant des excédents de charges et frais d'entretien liés à ces immeubles, qui ne peuvent pas être portés en déduction lors de la détermination de l'assiette imposable en Suisse et qui ne peuvent, par conséquent, être pris en considération que dans le calcul du taux de l'impôt, conformément à l'art. 6 al. 3 3^{ème} phr. LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1 ; 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 3 et les arrêts cités, non publié in ATF 140 II 157).

b. 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).

c. 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. L'art. 24 al. 2 LIPP définit la notion de valeur locative de la manière suivante : « La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage occupés par leur propriétaire 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 [...] ».

L'art. 8 du règlement genevois du 13 janvier 2010 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP ; D 03 08.01) prévoit que 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. Le législateur genevois a ainsi choisi de se baser sur des critères objectifs.

d. L'IFD et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. La loi sur l'harmonisation fiscale n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'ICC (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 ; 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 10.1 et 10.3).

Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative (ATF 124 I 145 consid. 3 b et c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 4.2 et les autres références citées). Celle-ci doit correspondre au prix du marché, mais peut notamment être fixée à une valeur inférieure dans la mesure où, dans le cas concret, elle ne passe pas en-dessous de la limite fixée à 60 % du loyer du marché (ATF 143 I 137 consid. 3.3 ; 124 I 145 consid. 4d ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 4.2).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur locative retenue par le canton en matière d'IFD ne doit pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 7.1 et autres références citées).

e. 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 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 (art. 32 al. 4 LIFD).

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).

Conformément à l'art. 3 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles, le contribuable peut ainsi choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire. Lorsque le contribuable choisit de faire valoir une déduction forfaitaire, aucune déduction supplémentaire n'est autorisée au titre de frais effectifs d'entretien (Bernhard ZWAHLEN/Alberto LISSI in : Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Kommentar zum DBG, 3^{ème} éd. 2017, n. 31 ad art. 32 LIFD).

f. Toutefois, le principe de la possibilité de choisir, ne permet en aucun cas le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs (ATA/787/2021 du 27 juillet 2021 consid. 11b ; ATA/120/2019 du 5 février 2019 consid. 9).

g. 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/400/2020 précité consid. 8b).

4) a. 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 ; ATA/560/2021 du 25 mai 2021 consid. 5). 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).

b. À teneur de la circulaire de 1969 et des directives de l'AFC-CH (Archive n° 38, p. 121 ss), 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 13a). L'abrogation de cette circulaire fin 2009 n'empêche pas son application à des périodes fiscales postérieures (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.1).

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.4 ; 2C_1/2019 précité consid. 5 ; Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

c. Se fondant sur l'information du 1^{er} février 1991, l'AFC-GE a pour pratique d'estimer la valeur locative des immeubles situés dans un pays qui ne connaît pas l'imposition de la valeur locative, à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement en PPE). Pour l'ICC, ce taux est en outre appliqué après un abattement, qui est en l'espèce de 4 % s'agissant d'un immeuble sis en Italie. Le taux de 4,5% 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. L'information ne distingue pas les immeubles situés en Suisse de ceux situés à l'étranger, précisant uniquement que, pour ces derniers, le rendement (ou la valeur locative) ne sera pris en considération que pour déterminer le taux d'imposition.

Le Tribunal fédéral a relevé que si l'AFC-GE avait effectivement édicté le 28 juin 2007 une lettre-circulaire n° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise, rien n'indiquait que l'information de 1991 ait été supprimée ou remplacée s'agissant de la valeur locative des immeubles situés à l'étranger et que l'AFC-GE pouvait a priori s'y référer afin de fixer une pratique uniforme en matière de calcul de la valeur locative des immeubles situés dans des pays qui ne connaissaient pas l'imposition de la valeur locative (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 6.3).

d. L'information du 1^{er} février 1991 n'a pas force de loi et ne lie pas le Tribunal fédéral et les autres autorités d'application du droit (ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 ; 137 II 284 consid. 5.2.2 ; 108 Ib 19 consid. 4a). Le juge peut s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à une ordonnance. Toutefois, si cette information permet une application correcte des dispositions légales dans le cas d'espèce, il y a lieu d'en tenir compte (ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 6.3).

e. S'agissant de l'application de ces directives et de la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises 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, n'était pas contraire au droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 précité consid. 6.2). Il a en particulier relevé que cette méthode 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. 7.6) ou au principe de

l'égalité de traitement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 9).

Il a également relevé que la détermination de la valeur locative en pour-cent de la valeur fiscale ou de la valeur vénale de l'immeuble était par ailleurs une méthode expressément envisagée dans la circulaire de 1969 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3).

f. Dans deux affaires récentes concernant la taxation de contribuables genevois propriétaires d'immeubles en Espagne – pays connaissant l'imposition de la valeur locative –, le Tribunal fédéral a relevé que le fait qu'il ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information de 1991 n'était pas contraire au droit fédéral pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative n'excluait pas que cette méthode puisse aussi trouver application lorsque le pays connaissait une telle imposition. Dans ce dernier cas, le recours à une telle méthode semblait en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'État de situation de l'immeuble ne permettait pas de respecter les exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit interne suisse et cantonal, notamment en matière de respect des conditions locales et de limites à respecter par rapport au loyer du marché (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 5.2 ; 2C_486/2020 précité consid. 6.6).

Après avoir indiqué que la cause devait être renvoyée afin qu'il soit examiné si la valeur locative espagnole déclarée était conforme au droit suisse et cantonal, le Tribunal fédéral a encore relevé dans l'une des affaires qu'à supposer que le calcul de la valeur locative espagnole soit considéré, après examen, comme conforme aux principes du droit suisse et cantonal et que dite valeur soit choisie par les recourants en lieu et place de la valeur forfaitaire nette telle qu'elle résulte de l'information du 1^{er} février 1991, l'instance précédente devait admettre en déduction de cette valeur les frais d'entretien effectifs dûment prouvés aux fins de fixer le taux d'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 6).

g. Dès lors que la valeur locative d'un immeuble sis 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 admettre que les administrations fiscales se montrent plus schématiques dans leur méthode de calcul (ATF 140 II 157 consid. 7.5 ; ATA/120/2019 du 5 février 2019 consid. 9).

- 5) En l'espèce, il convient de relever, à titre préalable, qu'il n'est pas contesté que la Convention entre la Confédération Suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 9 mars 1976 (CDI CH-I - RS 0.672.945.41) autorise la Suisse à tenir compte de la valeur fiscale et de la valeur locative d'immeubles sis en Italie pour déterminer le taux d'imposition.

Après avoir relevé dans leur acte de recours que l'Italie était réputée ne pas connaître le principe de la valeur locative – ce que soutiennent également l'AFC-GE et le TAPI –, les recourants ont par la suite indiqué dans leur dernière écriture que les expertises produites permettaient de conclure à l'existence d'une valeur locative italienne respectant les conditions jurisprudentielles du respect des conditions locales et d'adéquation avec les loyers du marché.

Cet élément n'a toutefois pas à être discuté plus en avant dès lors que les recourants ne concluent pas à ce qu'une valeur locative italienne soit prise en compte dans le cadre de leur taxation ICC et IFD 2018. Ils n'ont d'ailleurs allégué aucun montant à ce titre, fournissant uniquement des fourchettes d'estimation de loyers pour leur immeuble sis à Parme. Ils considèrent cependant que, au regard du schématisme nécessaire de la pratique fiscale, le rendement brut de l'immeuble en question devrait être déterminé au moyen d'un pourcentage forfaitaire de 6 %, dont devraient être déduits les frais effectifs d'entretien de leur immeuble à hauteur de CHF 182'369.-.

Or, cette manière de faire revient à appliquer un système hybride, qui ne ressort, s'agissant à tout le moins de l'ICC, ni des dispositions légales et des circulaires applicables, ni de la jurisprudence. En effet, ils reconnaissent qu'un certain schématisme pourrait être appliqué à leur situation, en déterminant la valeur locative de leur bien selon un pourcentage, tout en sollicitant une prise en compte de leurs frais effectifs concernant ledit bien.

Dans un arrêt récent précité (2C_25/2021), le Tribunal fédéral a en particulier rappelé que si la valeur locative d'un État étranger, connaissant le principe de l'imposition de cette dernière, était conforme aux exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit interne suisse et cantonal (notamment en matière de respect des conditions locales et de limites à respecter par rapport au loyer du marché), il convenait d'admettre en déduction de cette valeur les frais d'entretien effectifs dûment prouvés. Il a toutefois confirmé que lorsque tel n'était pas le cas, le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information de 1991 était pertinent. En l'occurrence, le cas d'espèce relève bien de cette dernière hypothèse.

S'il est vrai que des dispositions légales, et en particulier les art. 32 al. 4 LIFD, 9 al. 3 1^{ère} phr. LHID et art. 34 let. d LIPP, permettent au contribuable de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés, il convient de relever que ces dispositions visent avant tout des déductions des frais immobiliers, dans le cadre de la fixation de l'assiette de l'impôt sur le revenu, de biens immobiliers sis en Suisse. Or, dans le cadre de biens sis à l'étranger, pris en compte uniquement pour le taux d'imposition, une méthode de calcul plus schématique a été admise par la jurisprudence.

En outre, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de rappeler, dans le cadre d'un litige relatif à la taxation, que la situation des propriétaires imposables en Suisse d'immeubles (résidences secondaires) sis dans un autre canton n'est pas comparable à celle des propriétaires également imposables en Suisse de résidences secondaires sises à l'étranger (140 II 157 consid. 7.6.1), de sorte qu'un traitement différencié entre ces deux catégories de contribuables ne saurait consacrer une violation du principe de l'égalité de traitement.

Le fait que les précédentes causes jugées par la chambre de céans ou le Tribunal fédéral ne concernaient pas des immeubles sis en Italie, mais en Espagne ou au Portugal est sans incidence sur ce qui précède, dès lors que les principes restent les mêmes.

Contrairement à ce que relèvent les recourants, l'information du 1^{er} février 1991 n'a pas été validée par le Tribunal fédéral que dans la mesure où elle concernait la détermination de la valeur locative en fonction de la valeur fiscale, mais bien également sur le fait que le taux de 4,5 % comprenait une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_137/2019 précité consid. 6.2 ; 2C_829 et 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 7.6).

Enfin, le taux de 4,5 % incluant déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, aucune déduction supplémentaire ne saurait être admise, le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs étant prohibé, ce que les recourants reconnaissent d'ailleurs.

Pour le surplus, compte tenu de sa souveraineté fiscale, le canton de Genève n'est pas lié par les pratiques des autres cantons et, en particulier, par celles du canton de Zurich, de sorte que le fait que ce dernier ait admis la déduction des frais effectifs de l'immeuble n'est pas déterminant.

Compte tenu de ce qui précède, il ne peut être reproché à l'autorité intimée d'avoir fait usage de la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1^{er} février 1991, à savoir une valeur locative nette de 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, incluant déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. L'examen des nombreux justificatifs de dépenses en lien avec l'immeuble sis dans la région de Parme n'apparaît dès lors pas nécessaire.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

- 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 mai 2021 par Monsieur B_____ et Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 avril 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge solidaire de Monsieur B_____ et 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 ;

communiquera le présent arrêt à Me Arnaud Martin, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Poinsot

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :