

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4156/2020-ICCIFD

ATA/523/2022

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 mai 2022

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A _____
représentés par Depigest SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 juin 2021 (JTAPI/663/2021)**

EN FAIT

- 1) Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2019 de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux), assujettis dans le canton de Genève de manière illimitée.
- 2) En 1996, Mme A_____ a acquis, par donation de sa mère, la nue-propriété d'un appartement sis dans la commune de Rome en Italie (ci-après : le bien immobilier). Suite au décès de sa mère, le 29 juillet 2018, elle a acquis la pleine propriété dudit bien immobilier.
- 3) Dans leur déclaration fiscale 2019, les époux ont déclaré le bien immobilier pour une valeur de CHF 350'200.-, avant abattement de 40 % pour occupation continue de plus de dix ans.

Ils ont déclaré, pour l'IFD, une valeur locative, avant abattement de CHF 21'012.-, d'un montant correspondant à 6 % de la valeur fiscale brute de l'appartement. Ils ont déclaré, pour l'ICC, une valeur locative de CHF 12'607.-. Dans les observations, les époux ont indiqué « Immeuble Italie : selon votre pratique, valeur locative = 4,5 % de la valeur fiscale, soit 6 % moins forfait de 25 % à titre de frais d'entretien. Par conséquent, si valeur locative déclarée = 6 % de la valeur fiscale déduction possible des frais effectifs, comme dans le cas d'espèce. Tous les justificatifs sont joints ».

Ils ont alors sollicité une déduction de frais d'entretien effectifs à hauteur de CHF 146'305.- et ont joint les factures y relatives.

- 4) Par bordereaux de taxation ICC et IFD 2019 du 26 mai 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu une valeur fiscale brute de CHF 350'200.- pour le bien immobilier. Elle a retenu une valeur locative correspondant à 4,5 % de la valeur fiscale brute du bien immobilier et a refusé de déduire les frais effectifs au motif que pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, le calcul correspondait à un forfait net de 4,5 % du capital selon estimation. La valeur locative fixée par l'AFC-GE pour l'IFD était de CHF 15'579.- et pour l'ICC de CHF 9'455.-. Les charges et frais d'entretien effectifs n'étaient pas déductibles.
- 5) Par courrier du 5 juin 2020, les époux ont formé une réclamation à l'encontre des bordereaux précités, indiquant que la prise en compte d'une valeur locative nette de 4,5 %, incluant les frais d'entretien, n'excluait pas la possibilité de tenir compte d'une valeur locative de 6 % permettant la déduction des frais effectifs. Ils se fondaient sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020, en estimant que rien ne justifiait de refuser la déduction des frais

effectifs pour un bien situé à l'étranger en calculant une valeur locative correspondant à 6 % de la valeur fiscale brute du bien, afin d'assurer une égalité de traitement entre tous les contribuables.

La déduction de frais effectifs devait être admise pour aboutir à un résultat correct et compatible avec leur capacité contributive. Ils demandaient à l'AFC-GE de bien vouloir corriger ses taxations en retenant, pour ce qui était du bien immobilier en Italie, une valeur locative brute de CHF 21'012.- (soit 6 % de la valeur fiscale brute) et CHF 146'305.- de frais effectifs.

- 6) Par décision sur réclamation du 9 novembre 2020, l'AFC-GE a maintenu sa taxation.

Pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, tel que l'Italie, cette dernière était calculée comme correspondant à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble selon l'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).

Par ailleurs, 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 les frais d'entretien. Le Tribunal fédéral avait confirmé le bienfondé de cette pratique dans l'arrêt 2C_137/2019.

- 7) Par acte du 7 décembre 2020, les époux ont interjeté recours contre cette décision par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant principalement à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans le cadre de procédures similaires pendantes devant le Tribunal fédéral, notamment contre l'ATA/1184/2020 de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation de l'ICC et de l'IFD pour l'année 2019, sous suite de frais et dépens.

Le fait de ne pas leur permettre de déduire leurs frais d'entretien effectifs pour l'immeuble en Italie violait les art. 32 al. 2 et 4 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Il s'agissait en outre d'une violation de l'égalité de traitement entre contribuables possédant un bien immobilier en Suisse ou en France, et ceux dont le bien se situait dans un autre pays. L'autorité intimée conditionnait de manière erronée la déductibilité des frais effectifs à la méthode de détermination de la valeur locative utilisée, rendant ainsi impossible une telle déduction pour les biens immobiliers sis hors de Suisse ou de France. Si le Tribunal fédéral avait déjà admis la

conformité de la méthode forfaitaire prévue par l'information du 1^{er} février 1991, il n'avait pas encore tranché la problématique de la déductibilité des frais effectifs dépassant le forfait déjà compris dans le calcul de la valeur locative.

- 8) Dans sa réponse du 8 février 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Des jugements entrés en force s'étaient déjà prononcés sur la question litigieuse, de sorte qu'il n'y avait pas lieu de suspendre la procédure.

La chambre administrative avait jugé dans un ATA/400/2020 du 30 avril 2020 que la déductibilité des frais effectifs d'un immeuble sis à l'étranger n'était pas admissible. Elle rappelait plusieurs cas jugés par le TAPI qui confirmaient sa pratique. Les solutions retenues par ces jurisprudences s'imposaient de la même façon au cas d'espèce, la situation des époux étant en tous points comparable, puisque le bien immobilier se situait à l'étranger, soit en Italie, et que l'ensemble des justificatifs présentés étaient en langue italienne, ce qui excluait la possibilité d'en vérifier la portée.

- 9) Dans leur réplique du 4 mars 2021, les époux ont relevé que la demande de suspension de la présente procédure était justifiée puisque l'ATA/1184/2020 était contesté devant le Tribunal fédéral sous la cause 2C_25/2021 et concernait précisément la question de la déductibilité des frais d'entretien pour un immeuble sis à l'étranger.

Dans sa précédente jurisprudence, le TAPI avait retenu que la possibilité de choix, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire, offerte aux contribuables par les art. 32 al. 4 d LIFD et 34 let. d LIPP n'était aucunement conditionnée par la méthode de détermination de la valeur locative de l'immeuble concerné. La nouvelle jurisprudence du TAPI et de la chambre administrative accentuait d'autant plus l'inégalité de traitement entre les contribuables détenant un bien immobilier en Suisse (ou en France notamment) et ceux détenant un bien immobilier à l'étranger.

Le refus au motif que l'analyse des justificatifs en langue étrangère engendrait des frais déraisonnables et que l'autorité fiscale était dans l'impossibilité d'en effectuer une vérification complète, ne pouvait être suivi puisque cette même autorité acceptait la déduction de frais d'entretien pour un immeuble au Tessin, avec des justificatifs en langue italienne.

- 10) Dans sa duplique du 26 mars 2021, l'AFC-GE a rappelé que le Tribunal fédéral avait déjà eu l'occasion de confirmer l'application de la méthode forfaitaire prévue par l'information du 1^{er} février 1991 pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissaient pas l'imposition de la valeur locative, en précisant que cette méthode n'était pas contraire au droit fédéral.

- 11) Par jugement du 28 juin 2021, le TAPI a rejeté le recours.

La demande de suspension était devenue sans objet, dès lors que le Tribunal fédéral avait statué suite au recours contre l'ATA/1184/2020.

La situation des intéressés, propriétaires d'un appartement situé en Italie, n'était pas comparable à celle d'un contribuable propriétaire d'un bien immobilier en Suisse, dont le droit national prévoyait la possibilité de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs aux immeubles privés. Conformément à la jurisprudence de la chambre administrative, l'AFC-GE pouvait à juste titre déterminer la valeur locative selon un moyen de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien, les recourants n'ayant pas la possibilité de choisir, pour ce qui concernait le taux d'imposition, entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à son immeuble sis dans un État étranger ne connaissant pas le principe de la valeur locative.

Les époux n'invoquaient en aucun cas un quelconque système de valeur locative en Italie, comparable au droit suisse.

La question de savoir si la somme globale des travaux correspondait effectivement à des frais d'entretien effectifs ou à des frais de rénovation pouvait rester indécise, indépendamment de la valeur probante des documents produits à ce sujet.

- 12) Par acte du 28 juillet 2021, les époux ont interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative en concluant, préalablement, à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé de « toutes autres procédures similaires actuellement pendantes devant la Cour de justice et le Tribunal fédéral », principalement, à l'annulation dudit jugement ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation et bordereaux de l'AFC-GE des 9 novembre et 26 mai 2020, ainsi qu'à ce que les frais soient à la charge de l'AFC-GE et à ce qu'une indemnité de procédure leur soit allouée.

La question de principe soulevée dans cette affaire n'ayant pas encore été tranchée par le Tribunal fédéral et faisant régulièrement l'objet de procédures dans le canton de Genève, il était probable qu'une cause similaire soit pendante par-devant la chambre administrative ou le Tribunal fédéral. Il convenait dès lors de suspendre la cause jusqu'à l'entrée en force d'une décision rendue par l'une de ces deux juridictions.

Le TAPI avait retenu à tort que la question de la déductibilité des frais effectifs dépassant le forfait déjà compris dans le calcul de la valeur locative avait été tranchée à satisfaction de droit par la chambre administrative dans son arrêt du 23 avril 2020 (ATA/400/2020). Cette dernière avait considéré qu'il était admissible de refuser à un contribuable la déduction de ses frais effectifs, supérieurs à la valeur locative, même déterminée de manière forfaitaire, au motif qu'il était difficile d'établir la réalité des frais d'entretien du fait que l'immeuble

n'était pas situé en Suisse. Cette argumentation tombait à faux dès lors que, selon le système fiscal suisse, la taxation était assurée selon les pièces remises par le contribuable. Ce n'était que dans de rares cas que l'autorité de taxation procédait à des transports sur place. L'AFC-GE acceptait par ailleurs sans aucune limite la déductibilité des frais d'entretien effectifs s'agissant de biens immobiliers loués, qu'ils se situent en Suisse ou à l'étranger, et ce quel que soit le pays de situation.

En outre, refuser la déduction des frais effectifs d'acquisition du revenu revenait à retenir un revenu net total supérieur à ce qu'il était en réalité, ce qui consacrait une violation grave du droit et une inégalité de traitement entre les contribuables ayant des situations économiques semblables. Rien ne justifiait qu'ils soient moins bien traités qu'un contribuable dont le bien immobilier se situait en Suisse ou dans un autre pays connaissant le principe de la valeur locative.

La méthode forfaitaire de détermination de la valeur locative brute d'un bien immobilier n'était clairement pas incompatible avec la prise en compte de frais d'entretien, qu'ils soient effectifs ou déterminés de manière forfaitaire. Une telle méthode était utilisée dans le canton de Vaud.

- 13) Le 9 août 2021, l'AFC-GE s'est opposée à la demande de suspension de la procédure. Le TAPI avait déjà confirmé qu'il était conforme d'appliquer la méthode forfaitaire pour déterminer la valeur locative des biens immobiliers situés dans des pays ne connaissant pas une telle valeur.
- 14) Dans sa réponse du 6 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La méthode d'évaluation forfaitaire prévue dans l'information du 1^{er} février 1991 avait été admise de manière récurrente par la jurisprudence, y compris par le Tribunal fédéral. Elle avait eu recours à bon droit à cette méthode dès lors que l'immeuble litigieux se situait en Italie, pays ne connaissant pas la valeur locative, ce que les recourants ne contestaient pas.

Le cumul entre la déduction forfaitaire et effective des frais d'entretien de l'immeuble n'était pas possible car contraire au droit.

- 15) Dans leur réplique du 5 octobre 2021, les recourants ont insisté sur le fait que la question de principe soulevée dans la présente cause faisait l'objet d'une procédure 2C_700/2021, laquelle était pendante au Tribunal fédéral. Par économie de procédure, il convenait de suspendre la présente cause.

Ils ne contestaient pas l'application du calcul forfaitaire à leur immeuble. Le pourcentage de 4,5 %, incluant une déduction forfaitaire de 25 % pour les frais d'entretien, correspondait donc à une valeur locative brute de 6 %. Ils ne sollicitaient pas un cumul de déduction, mais que la valeur locative brute de leur

bien soit estimée à 6 % de la valeur fiscale et que la déduction des frais effectifs soit autorisée.

- 16) Dans sa duplique du 27 octobre 2021, l'AFC-GE a fait valoir que l'état de fait en lien avec la procédure 2C_700/2021 était tout autre de la présente procédure dès lors qu'il était question de l'existence ou non d'une valeur locative au sens des règles suisses dans un pays étranger, et de la possibilité d'appliquer l'information du 1^{er} février 1991.
- 17) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 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 à Rome.
- a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/143/2022 du 8 février 2022 consid. 3a ; ATA/533/2021 du 18 mai 2021 consid. 2a).
- b. Le présent litige concerne l'exercice fiscal 2019. 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/143/2022 précité consid. 2b).
- 3) À titre préalable, les recourants sollicitent la suspension de la présente procédure.
- a. L'art. 78 let. a LPA précise notamment que l'instruction du recours est suspendue par une requête simultanée de toutes les parties.

Par ailleurs, aux termes de l'art. 14 al. 1 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant

l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions. Cette disposition est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie (ATA/405/2022 du 12 avril 2022 consid. 3a ; ATA/1493/2019 du 8 octobre 2019 consid. 3b et l'arrêt cité). La suspension de la procédure ne peut pas être ordonnée chaque fois que la connaissance du jugement ou de la décision d'une autre autorité serait utile à l'autorité saisie, mais seulement lorsque cette connaissance est nécessaire parce que le sort de la procédure en dépend (ATA/301/2022 du 22 mars 2022 consid. 5a ; ATA/630/2008 du 16 décembre 2008 consid. 5). Une procédure ne saurait dès lors être suspendue sans que l'autorité saisie n'ait examiné les moyens de droit qui justifieraient une solution du litige sans attendre la fin d'une autre procédure. Il serait en effet contraire à la plus élémentaire économie de procédure et à l'interdiction du déni de justice formel fondée sur l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) d'attendre la décision d'une autre autorité, même si celle-ci est susceptible de fournir une solution au litige, si ledit litige peut être tranché sans délai sur la base d'autres motifs (ATA/301/2022 précité consid. 5a ; ATA/1493/2019 précité consid. 3b).

b. Les recourants sollicitent la suspension de la présente procédure jusqu'à droit jugé de toutes autres procédures similaires actuellement pendantes devant la Cour de justice et le Tribunal fédéral, et en particulier de la cause 2C_700/2021. Or, outre le fait que l'autorité intimée s'oppose à toute suspension de la cause, il ne ressort pas du dossier que l'issue de cette dernière, ou de toute autre cause traitant d'une question similaire, serait indispensable pour trancher la présente procédure. Le fait qu'une cause traitant d'une question analogue soit pendante devant le Tribunal fédéral ne saurait empêcher la présente procédure d'aller de l'avant, celle-ci se trouvant en état d'être jugée.

En conséquence, les conditions des art. 14 et 78 let. a LPA n'étant pas remplies, il ne sera pas procédé à la suspension de la procédure.

- 4) 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/1340/2021 du 7 décembre 2021 consid. 3f ; 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/1340/2021 précité consid. 3g ; ATA/400/2020 précité consid. 8b).

5) 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/1288/2021 du 23 novembre 2021 consid. 4). 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 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) 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 connaissent 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. 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 précité consid. 9).

- 6) a. 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 et n'excluait pas que cette méthode puisse également 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).

b. Dans le récent ATA/1340/2021 précité, la chambre administrative a tranché une affaire identique à la présente cause, dans laquelle les recourants demandaient que la valeur locative de leur immeuble sis en Italie soit déterminée au moyen d'un pourcentage forfaitaire de 6 %, dont devaient être déduits les frais effectifs

d'entretien dudit immeuble. La chambre de céans a rejeté cette manière de faire, considérant notamment qu'elle revenait à appliquer un système hybride, qui ne ressortait ni des dispositions légales et des circulaires applicables, ni de la jurisprudence. Elle a également relevé que le Tribunal fédéral avait confirmé que si l'État étranger de situation du bien immobilier ne connaissait pas un système d'imposition de la valeur locative conforme aux exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit suisse et cantonal, le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information de 1991 était pertinent. Or, cette méthode de calcul forfaitaire incluait déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien et le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs était prohibé (consid. 5).

- 7) À titre préalable, il convient de relever 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.

Tant l'autorité intimée que les recourants considèrent que l'Italie ne connaît pas le principe de la valeur locative. Les recourants exposent en particulier qu'ils ne s'opposent pas à la fixation de la valeur locative de leur bien en Italie selon la méthode forfaitaire ressortant de l'information du 1^{er} février 1991, laquelle est obtenue en tenant compte d'un pourcentage – 4,5 % – de la valeur fiscale du bien. Ils n'ont par ailleurs produit aucun autre calcul ou proposé aucune autre méthode qui permettrait de déterminer la valeur locative de leur bien. En revanche, ils relèvent que dès lors que le pourcentage de 4,5 % net ressortant de l'information du 1^{er} février 1991 inclut une déduction forfaitaire de 25 % pour les frais d'entretien, la valeur locative brute de l'immeuble s'élèverait dès lors à 6 %. Ils considèrent dès lors qu'il faudrait appliquer ce pourcentage de 6 % brut et leur permettre de déduire leurs frais effectifs.

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, les recourants 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, dès lors qu'il n'est ni allégué ni prouvé que l'Italie connaissait le principe de l'imposition de la valeur locative d'une manière conforme aux exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit interne suisse et cantonal. 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).

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 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. Dans le cas d'espèce, les recourants ne sauraient non plus se prévaloir d'une inégalité de traitement du fait que la situation de contribuables domiciliés en Suisse possédant un bien en Suisse serait traitée différemment de ceux possédant un bien à l'étranger, dès lors que leur situation est effectivement différente.

De même, les recourants ne sauraient se prévaloir du fait que la déductibilité des frais d'entretien effectifs est admise s'agissant de biens immobiliers loués, et ce quel que soit le pays de situation, dès lors qu'à nouveau il ne s'agit pas d'une situation comparable. Dans ce cas de figure, la taxation ne porte pas sur une valeur locative mais sur des revenus immobiliers, dont il est bien plus aisé de fixer la valeur dès lors qu'ils correspondent aux loyers effectifs encaissés. Le recours à une méthode schématique n'a dans ce cas pas lieu d'être.

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 Vaud, de sorte que le fait que ce dernier admette à choix la déduction des frais d'entretien effectifs ou forfaitaires, comme le relèvent les recourants, 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. 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. L'examen des justificatifs de dépenses en lien avec l'immeuble sis à Rome n'apparaît dès lors pas nécessaire.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

- 8) 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 leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 juillet 2021 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 juin 2021 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens

de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Depigest SA, mandataire 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, Mmes Lauber et McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Poinot

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :