RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/3312/2018-ICCIFD** **ATA/787/2021**

# COUR DE JUSTICE

## Chambre administrative

## Arrêt du 27 juillet 2021

**4ème section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A_____** et **Monsieur B_____**
représentés par Lambelet & Associés SA, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2019 (JTAPI/625/2019)**

## EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) ainsi que l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année 2017 de Madame A_____ et Monsieur B_____, lesquels sont mariés et domiciliés à Genève.

2) Les contribuables ont indiqué dans leur déclaration fiscale 2017 qu'ils étaient propriétaires d'une résidence secondaire située en Espagne depuis le 2 juillet 2013. Les éléments relatifs à la valeur de ce bien étaient présentés comme suit :

| Capital avant abattement | Capital après abattement | Valeur locative IFD / ICC | Frais d'entretien IFD / ICC |
|---|---|---|---|
| 153'223.- | 122'578.- | 1'654.- / 1'323.- | 7'127.- / 7'127.- |

Dans un courrier joint en annexe, ils ont exposé que, selon le droit espagnol, une valeur locative était appliquée sur les biens des non-résidents, de sorte que les frais d'entretien relatifs à leur maison en Espagne devaient être pris en compte pour le calcul de l'impôt dû en Suisse. Était notamment jointe une liste faisant état desdits frais qui s'élevaient au total à CHF 7'127.- pour 2017.

3) Dans les bordereaux ICC et IFD 2017 du 18 juin 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu les éléments suivants en lien avec l'immeuble:

| Capital avant abattement | Capital après abattement (20%) | Valeur locative IFD / ICC | Frais d'entretien IFD / ICC |
|---|---|---|---|
| 153'223.- | 122'578.- | 6'895.- / 5'516.- | 0.- / 0.- |

Les frais d'entretien n'étaient pas admis dès lors que la valeur locative retenue (correspondant à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble) était nette, à savoir qu'elle tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire pour les frais de l'immeuble.

4) Dans leur réclamation du 6 juillet 2018, les contribuables ont exposé qu'ils avaient payé en Espagne un impôt foncier d'EUR 1'069.50, ainsi qu'un impôt sur la valeur locative de l'immeuble s'élevant à EUR 460.44. Dès lors que leur bien avait une valeur locative imposable dans ce pays, les frais d'entretien de celui-ci devaient être pris en considération en Suisse.

Selon les justificatifs émis par le fisc espagnol et joint en annexe, la valeur cadastrale de l'immeuble s'élevait à EUR 183'133.54 en 2017. La « renta immobiliara imputada » pour l'année 2016 était de EUR 959.27.

5) Par décisions du 27 août 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Pour des immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, celle-ci correspondait à 4,5 % de leur valeur fiscale, comme le prévoyait son information n° 0/1991 du 1er 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 1er février 1991). Cette valeur étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien litigieux.

6) Par acte du 21 septembre 2018, les contribuables ont interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées, en concluant implicitement à leur annulation.

Entre 2013 et 2016, l'AFC-GE avait retenu une valeur locative espagnole pour ce bien et avait ainsi admis en déduction les frais effectifs. Le refus pour l'année fiscale 2017 était difficile à comprendre.

Ce que l'on appelait en Espagne « renta inmobiliaria imputada » correspondait à la valeur locative en Suisse. Selon la loi espagnole, « l'impôt » dû était calculé de la manière suivante : sur 1,1 % de la valeur cadastrale de l'immeuble on appliquait 24 %. La valeur fiscale de celui-ci servait de base pour le calcul de l'impôt « renta inmobiliaria imputada ». Cette valeur était fixée en fonction notamment de la surface habitable, du nombre de pièces, de la vétusté et de sa situation, soit selon des critères similaires à ceux appliqués en Suisse pour déterminer la valeur locative.

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

La prétendue valeur locative espagnole ne présentait aucune équivalence avec la notion de valeur locative suisse. Dans ces circonstances, elle était légitimée à appliquer le taux net de 4,5 % de la valeur fiscale du bien immobilier des époux et il n'était pas justifié de prendre en compte les frais d'entretien de l'immeuble espagnol.

8) Dans leur réplique, les contribuables ont repris leur argumentation précédente en relevant notamment que la valeur locative en Espagne existait.

Ils produisaient en annexe les justificatifs des frais litigieux.

9) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans son argumentation, relevant notamment qu'elle n'était aucunement liée par la manière dont elle avait imposé les contribuables les années antérieures.

10) Par jugement du 24 juin 2019, le TAPI a admis le recours.

L'Espagne connaissait l'imposition du « loyer hypothétique ». La nouvelle exigence posée par l'AFC-GE selon laquelle la valeur locative étrangère devait être équivalente ou tendre vers celle fixée selon le système suisse ne reposait sur

aucune base légale. Le fait que la valeur locative espagnole soit déterminée selon d'autres critères que ceux utilisés en Suisse n'était pas suffisant pour justifier l'application de l'information du 1er février 1991, ni pour refuser la déduction des frais immobiliers effectifs. La manière dont le fisc étranger définissait la valeur locative relevait de sa souveraineté.

11) Par acte du 31 juillet 2019, l'AFC-GE a interjeté recours contre ce jugement par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 27 août 2018. La procédure devait être suspendue jusqu'à droit jugé dans une cause similaire pendante devant le Tribunal fédéral.

Le taux d'imposition en présence d'un élément d'extranéité se faisait selon le droit suisse. La différence dans le calcul du « loyer théorique » et la valeur locative justifiait l'application du droit suisse au calcul de la valeur locative.

12) La procédure a été suspendue dans l'attente de l'arrêt à rendre par le Tribunal fédéral dans la cause 2C_137/2019.

13) Dans leurs observations du 29 juillet 2020, après reprise de la procédure, les contribuables ont maintenu leurs conclusions.

Ils ont repris les arguments déjà développés et relevé que l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2020 (2C_137/2019) ne répondait pas aux questions qui se posaient dans la présente espèce, mais à celle de savoir si les frais effectifs d'entretien de l'immeuble pouvaient être déduits. Le raisonnement du Tribunal fédéral selon lequel il fallait corréler la déductibilité des frais d'entretien à une valeur locative étrangère « justifiable » d'un point de vue suisse n'était pas fondé.

14) L'AFC-GE a relevé que l'Espagne ne connaissait pas la notion de valeur locative, de sorte que cette dernière n'était pas imposée en Espagne. Par ailleurs, suivre le raisonnement des contribuables revenait à accorder deux fois la déduction des frais effectifs d'entretien.

15) Par arrêt du 24 novembre 2020, la chambre administrative a admis le recours.

Le Tribunal fédéral avait considéré que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative et que l'application de l'information du 1er février 1991 aux biens immobiliers sis dans un pays n'imposant pas la valeur locative n'était pas contraire au droit. Partant, l'AFC-GE était fondée à appliquer ladite information au bien immobilier des contribuables sis en Espagne et à fixer la valeur locative à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble.

16) Par arrêt du 7 mai 2021 (2C_25/2021), le Tribunal fédéral a admis le recours des contribuables, annulé l'arrêt de la chambre administrative du

24 novembre 2020 et lui a renvoyé la cause pour nouvelle décision au sens des considérants.

Corrigeant l'arrêt 2C_137/2019 précité, il avait constaté, dans l'arrêt 2C_486/2020 du 19 janvier 2021, que l'Espagne connaissait une imposition de la valeur locative, sauf pour la résidence habituelle. Il convenait donc de partir du principe que l'Espagne connaissait le concept d'imposition de la valeur locative.

En revanche, le fait qu'il ait estimé dans l'arrêt 2C_486/2020 que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1er février 1991 n'était pas contraire au droit fédéral pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissaient 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. Dès lors que le calcul de la valeur locative déclarée par les contribuables pour leur immeuble en Espagne n'avait pas fait l'objet d'un examen de conformité au droit suisse et cantonal, et que le canton de Genève, qui disposait à cet égard d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative, retenait la même valeur pour l'ICC que pour l'IFD, il convenait de renvoyer la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision au sens des considérants.

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 contribuables en lieu et place de la valeur forfaitaire nette telle qu'elle résultait de l'information du 1er février 1991, l'instance précédente devrait admettre en déduction de cette valeur les frais d'entretien effectifs dûment prouvés aux fins de fixer le taux d'imposition de ces derniers pour la période fiscale 2017.

17) Le 16 juin 2021, les contribuables ont fait valoir leurs observations.

La valeur cadastrale, telle que déterminée par les autorités fiscales espagnoles sur la base d'éléments objectifs prenant en compte les circonstances du marché, était de EUR 198'058.91. Ce même critère servait de base pour l'imposition de la valeur locative. Indépendamment des bases de calcul de l'impôt qu'ils avaient payé en Espagne, un tiers indépendant avait déterminé que la valeur locative de leur bien était de EUR 7'200.- par an, correspondant au prix de la location de ce bien sur le marché libre, ce qui équivalait à CHF 8'425.- (au taux de change ICTax 2017 de 1.170150). Or, l'AFC-GE avait fixé la valeur locative de leur bien à CHF 6'895.- en 2017. Cette valeur s'inscrivait dans une cautèle de

moins de 30 % d'écart avec le loyer annuel estimé, dès lors que 70 % de CHF 8'425.- équivalait à CHF 5'898.-. Si l'on ajoutait à la valeur locative de CHF 6'895.- les frais forfaitaires de 25 %, le montant obtenu – CHF 8'619.- – était quasiment identique au montant des loyers qu'ils pouvaient espérer retirer de la location de leur bien sur le marché libre, soit CHF 8'425.-. Il fallait ainsi considérer que la valeur locative de CHF 6'895.- qu'ils avaient déclarée (sic) était conforme aux exigences du droit fédéral et du droit cantonal, de sorte qu'elle devait être approuvée et la pleine déductibilité des frais acceptée.

Étaient notamment jointes des traductions de différents articles de lois espagnoles ainsi qu'une attestation, rédigée en espagnol mais traduite en français, du 14 juin 2021 de Madame C_____ à teneur de laquelle celle-ci certifiait que pour le fisc espagnol, le revenu imputable était basé sur la valeur cadastrale et s'élevait à EUR 4'160.- par an. La valeur appropriée en tant que revenu imposable en Suisse devait être fixé à EUR 600.- par mois, soit EUR 7'200.- par an.

18) Le 16 juin 2021 également, l'AFC-GE a persisté dans les termes de son recours.

La valeur locative de l'immeuble sis en Espagne devait être déterminée au regard du droit fiscal suisse. Il convenait de comparer les deux systèmes d'imposition.

En droit suisse, la valeur locative était déterminée en fonction des conditions locales et de l'utilisation effective du logement. Selon la législation espagnole, l'impôt sur le revenu des non-résidents incluait les revenus issus du capital immobilier auquel était appliqué un barème d'imposition progressif. Les revenus ou loyers théoriques prévus par la loi étaient également pris en compte. Ils englobaient les revenus fictifs tirés de la possession d'immeubles non loués ni affectés à leur résidence principale. L'impôt sur le revenu des non-résidents était calculé en appliquant un taux de 24 % pour la Suisse, pour les années 2016 et suivantes, sur une assiette correspondant à un loyer fictif égal à 1,1 % de la valeur cadastrale (pour les biens dont ladite valeur avait été révisée ou modifiée et était entrée en vigueur lors de la période fiscale ou dans les dix périodes fiscales antérieures) ou à 2 % (pour les autres immeubles). Toutefois, en l'absence d'une valeur cadastrale, l'assiette s'élevait en général à 50 % de la valeur d'acquisition du bien immobilier.

La prétendue valeur locative espagnole ne présentait donc aucune équivalence avec la notion de valeur locative suisse. La fixation de son assiette reposait sur un faible coefficient appliqué sur une valeur cadastrale, alors que la valeur locative suisse devait être estimée à la valeur du marché. De plus, il n'apparaissait pas que les revenus théoriques espagnols tenaient compte des conditions locales, contrairement au système fiscal suisse. En outre, en Espagne, les frais d'entretien ne pouvaient pas être déduits du loyer théorique, ce qui

démontrait de surcroît que la manière de déterminer le revenu immobilier imposable d'un contribuable non-résident n'était pas comparable au système fiscal suisse. Le loyer théorique espagnol ne pouvait donc être appliqué à la taxation suisse des contribuables.

L'examen du bien immobilier en fonction de sa situation et en comparaison avec la valeur du marché du lieu de situation rendait encore plus choquant l'application du loyer théorique espagnol. La villa de 408 $m^2$ (un logement sur deux étages de respectivement 135$m^2$ et 83 $m^2$, un garage de 86 $m^2$, un hangar de 65 $m^2$ et un espace supplémentaire de 39$m^2$) était construite sur une parcelle de 877 $m^2$, elle-même située dans une résidence avec piscine, à deux minutes en voiture du bord de la mer. Il y avait un écart substantiel entre la valeur d'acquisition (EUR 500'000.-) et la valeur cadastrale (EUR 183'133.554), qui représentait environ 36,6 % de la valeur du marché. La valeur locative espagnole se fondait donc sur une estimation qui était en disproportion manifeste avec la valeur du marché. En outre, la valeur locative retenue par les autorités espagnoles était d'environ EUR 959.- à teneur de l'avis de taxation espagnol. Si l'on examinait les résidences disponibles à la location dans cette région, ce montant ne couvrait aucunement le prix du marché, ni 60 % ou 70 % de celui-ci. En effet, les appartements d'environ 200 m2 disposant d'une piscine privative et d'un jardin dans la même zone que le bien des recourants étaient loués entre EUR 2'300.- et EUR 3'000.- par mois, soit bien loin des EUR 959.-.

Dans ces circonstances, elle était légitimée à appliquer le taux net de 4,5 %, comprenant déjà une déduction forfaitaire de 25 % pour les frais d'entretien, de la valeur fiscale du bien immobilier des époux. Il n'était donc pas justifié de prendre en compte les frais d'entretien de l'immeuble espagnol. La méthode forfaitaire avait été admise dans plusieurs causes similaires.

Étaient notamment joints l'extrait cadastral de la villa des contribuables ainsi que deux annonces relatives à la location d'une villa dans la province d'Alicante pour respectivement EUR 2'300.- et EUR 3'000.- par mois.

19) Sur quoi, les parties ont été informées que la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

1) La recevabilité du recours a déjà été admise par arrêt de la chambre de céans du 24 novembre 2020, tout comme d'ailleurs le droit applicable à la présente cause (ATA/1184/2020), arrêt auquel il sera renvoyé sur ces points.

2) a. Le présent arrêt fait suite à celui du Tribunal fédéral du 7 mai 2021 (2C_25/2021).

En application du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, l'autorité cantonale à laquelle la cause est renvoyée par celui-ci est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle est ainsi liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès. La motivation de l'arrêt de renvoi détermine dans quelle mesure la cour cantonale est liée à la première décision, décision de renvoi qui fixe aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (arrêt du Tribunal 6B_904/2020 du 7 septembre 2020 consid. 1.1 et les références citées ; ATA/653/2020 du 7 juillet 2020 consid. 2).

b. En l'occurrence, le Tribunal fédéral a définitivement tranché la question de l'imposition de la valeur locative en Espagne, relevant que celle-ci existait, sauf pour la résidence habituelle. Il a renvoyé la cause à la chambre de céans afin que celle-ci détermine si le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information du 1er février 1991 restait applicable en dépit du fait que l'Espagne connaissait un concept de valeur locative. Il a relevé que le recours à une telle méthode semblait en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'état de situation – in casu l'Espagne – 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.

3) Selon l'art. 16 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) 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 ; ATA/440/2020 du 30 avril 2020 consid. 5 ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, LIFD, Commentaire romand 2ème 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 précité 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 3ème phrase LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_137/2019 précité consid. 5.1 ; 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 3 et les arrêts cités, non publié in ATF 140 II 157).

4) a. En matière d'imposition fédérale, la valeur locative d'un bien immobilier dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit est imposable comme revenu au titre de rendement de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. b LIFD). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement ou du domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).

b. En matière d'imposition cantonale, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 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.

c. La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP, entré en vigueur avec la LIPP le 1er janvier 2010. 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.

d. Selon le Tribunal fédéral, dès lors que la LHID n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'ICC, les cantons jouissent d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de ladite valeur (ATF 124 I 145 consid. 3b et 3c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.2 ; 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 ; 2C_829/2016 et

2C_830/2016 du 10 mai 2017 consid. 10.1 et 10.3), y compris pour les immeubles se situant à l'étranger (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.2 ; 2C_500/2018 du 8 avril 2020 consid. 3.2). 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 2020 consid. 4.2).

5) a. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATA/560/2021 du 25 mai 2021 consid. 5 ; ATA/287/2020 du 10 mars 2020 consid. 5 et la référence citée). En matière de détermination de la valeur locative, l'objectif poursuivi par l'adoption de circulaires est 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, sous peine de 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 et des directives de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons habitables (ci-après : la circulaire de 1969 ; 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 (ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 13a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1). L'abrogation de cette circulaire fin 2009 n'empêche en effet pas son application à des périodes fiscales postérieures (arrêt du Tribunal fédéral 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 du 19 janvier 2021 consid. 5 ; Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

Dans tous les cas, la valeur locative retenue par le canton en matière d'IFD ne doit toutefois pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.1 ; 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.1 et les arrêts cités).

c. L'AFC-GE a édicté l'information du 1er février 1991 en exposant la façon dont était définie la méthode de détermination de la valeur locative de base.

La valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'AFC-GE, tant pour l'ICC que pour l'IFD, à partir des réponses données par les contribuables concernés au « questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa ». Une valeur locative brute est déterminée d'après une valeur locative de base, qui est fonction de la surface habitable et du nombre de pièces. La valeur locative de base est ensuite multipliée par des coefficients pour tenir compte du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation. Le résultat est finalement adapté à l'indice genevois des loyers. La valeur locative brute obtenue fait ensuite l'objet de pondération en fonction de la durée d'occupation et du taux d'effort.

Selon le point C de l'information, la nouvelle valeur locative est définie sur la base des données statistiques relatives au loyer libre mensuel moyen des logements par $m^2$, époque de construction 1971-1980, fournies par l'office cantonal de la statistique.

d. Se fondant sur l'information du 1er février 1991, l'AFC-GE a pour pratique d'estimer la valeur locative des immeubles situés dans un pays qui ne connaissent 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 Espagne. 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 (e) en considération que pour déterminer le taux d'imposition.

Cette méthode d'évaluation est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 6.3 ; 2C_354/2012 du 4 octobre 2010 ; 2C_469/2007 du 8 janvier 2008 ; ATA/223/2019 précité consid. 13b ; ATA/159/2010 du 9 mars 2010 consid. 4c).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs récemment jugé que le fait qu'il ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information du 1er février 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 connaît 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).

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

Le Tribunal fédéral a relevé que rien n'indiquait que l'information du 1er février 1991 ait été supprimée ou remplacée s'agissant de la valeur locative des immeubles situés à l'étranger (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 6.3).

6) Selon l'information de la Conférence suisse des impôts de mars 2015, intitulée « L'imposition de la valeur locative » (consultable sur : https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/dossier-steuerinformationen.html ci-après : l'information CSI), quatre pays européens prévoient une solution identique ou semblable au système d'imposition de la valeur locative en Suisse (p. 7). Selon un tableau figurant en page 15 de l'information CSI, l'Espagne connaît une valeur locative imposée comme revenu. Elle ne permet toutefois pas de déductions des intérêts passifs ou des frais d'entretien, contrairement à la Suisse.

7) Dans l'arrêt du 2C_486/2020 précité portant sur une affaire très similaire, le Tribunal fédéral a relevé que, contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI – qui avait considéré que l'exigence selon laquelle la valeur locative étrangère devait être équivalente ou tendre vers celle fixée par le système suisse ne reposait sur aucune base légale ni jurisprudentielle, la manière dont une autorité fiscale déterminait la valeur locative relevant de sa souveraineté –, il s'agissait d'appliquer le droit suisse en matière d'imposition de la valeur locative, en examinant au préalable une question de droit étranger. Cet examen ne portait aucunement atteinte à la souveraineté de l'Espagne et les autorités suisses n'étaient pas liées par la valeur locative retenue par les autorités espagnoles (consid. 6.6).

8) Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation faite, à la demande du contribuable, par une agence immobilière locale du loyer mensuel n'est pas un document propre à établir de manière objective la valeur locative, d'autant moins si cette estimation ne contient notamment aucune référence à des biens similaires

loués dans la région (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 830/2016 précités consid. 4.4).

9) En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées).

10) En l'espèce, il doit être retenu que l'Espagne connaît effectivement le principe de l'imposition de la valeur locative. Demeure la question de savoir si la valeur locative établie par les autorités espagnoles respecte les standards suisses.

Les parties s'accordent sur le fait que la valeur locative espagnole est calculée – en vertu de l'art. 85 al. 1 de la loi espagnole 35/2006 de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la modification partielle des lois des impôts sur les sociétés, des revenus des non-résidents, et du patrimoine (ci-après : loi 35/2006) – en appliquant à la valeur cadastrale un coefficient de 1,1 % (pour les biens dont la valeur cadastrale a été révisée ou modifiée avec effet au 1er janvier 1994) ou 2 % (pour les autres immeubles). L'impôt est ensuite calculé en appliquant un taux de 24 % (pour la Suisse).

Les contribuables relèvent encore qu'à teneur des art. 22 du décret royal 1/2004 du 5 mars 2004, la détermination de la valeur cadastrale est notamment déterminée en fonction des critères suivants : la localisation du bien, le coût de l'exécution matérielle des constructions, les coûts de production, les circonstances et les valeurs du marché, et tout autre facteur déterminant. Ils considèrent dès lors que le libellé de cette loi est proche de celui des art. 21 al. 2 LIFD et 24 al. 2 LIPP

qui prévoient que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement.

À titre préalable, il sera relevé qu'il n'appartient pas à la chambre de céans de procéder à un examen détaillé ou d'interpréter le droit espagnol, ni même les taxations espagnoles produites par les contribuables, mais uniquement de déterminer si la valeur locative telle que retenue par les autorités espagnoles est conforme au droit suisse et cantonal.

En l'occurrence, la chambre de céans ne peut souscrire au raisonnement développé implicitement par les contribuables selon lequel la valeur locative telle que calculée par les autorités espagnoles et les autorités suisses reposerait sur le même critère objectif que sont les circonstances du marché. Il ressort en effet de la législation espagnole susmentionnée que la valeur cadastrale est déterminée, entre autres critères, par les valeurs du marché. Cela étant, la valeur locative espagnole est ensuite obtenue en multipliant la valeur cadastrale par un faible coefficient (1,1 % ou 2 %). En droit genevois, la valeur locative est fixée en fonction des conditions locales, en tenant compte 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 ensuite 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. Le calcul ainsi opéré par les autorités espagnoles, et à fortiori le résultat obtenu, n'est pas le même que celui opéré par les autorités fiscales cantonales. L'absence de prise en compte de déductions pour les intérêts passifs ou les frais d'entretien en Espagne, ce qui ressort tant de l'art. 85 de la loi 35/2006 que de l'information CSI, contrairement à ce qui existe en Suisse, renforce par ailleurs ce constat quant à la différence des méthodes. Ainsi, la simple prise en compte, à un moment du calcul permettant la détermination de la valeur locative, du critère relatif aux circonstances du marché (sans qu'il ne soit possible d'établir si et de quelle manière ce critère est réellement pris en compte) ne permet pas de considérer que le calcul de la valeur locative par les autorités espagnoles respecte les exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit interne et cantonal. À toutes fins utiles, il sera relevé que le TAPI a admis dans le jugement querellé que la valeur locative espagnole n'était pas déterminée selon les mêmes critères que ceux utilisés dans le système suisse.

Par ailleurs, comme susmentionné, la valeur locative, selon les normes de droit suisse, ne peut pas être fixée à une valeur inférieur à 60 % du prix du marché en matière d'ICC et à 70 % en deçà de cette valeur pour l'IFD. Il n'apparaît pas, et les contribuables ne le prétendent pas, que le droit espagnol imposerait des conditions similaires. Selon les avis de taxation espagnole transmis par les contribuables pour l'année 2016, la « renta inmobiliaria imputada » a été fixée à

EUR 959.27. Or, compte tenu du bien détenu par les contribuables, à savoir une villa à Alicante de plus de 200 $m^2$, avec jardin et piscine, située à deux minutes en voiture du bord de la mer, il est plus qu'improbable que le prix du marché pour un bien similaire s'élève à moins de EUR 100.- par mois (EUR 959.27 / 12), ni même qu'il ne représente un loyer équivalent à 60 % ou 70 % du prix du marché. Même si les exemples de location de biens similaires à celui des contribuables produits par l'autorité recourante ne sauraient permettre de fixer la valeur locative objective du bien litigieux, ils permettent de confirmer la disproportion évidente entre le prix du marché et la valeur locative retenue par les autorités espagnoles.

Dans une nouvelle argumentation développée dans leur écriture du 16 juin 2021, les contribuables prétendent que la valeur locative de CHF 6'895.- déterminée par l'AFC-GE s'inscrirait dans une marge de moins de 30 % d'écart avec le loyer annuel du marché estimé, selon eux, à CHF 8'425.- (EUR 7'200.-) et serait donc conforme aux exigences du droit suisse et cantonal, de sorte qu'il conviendrait d'admettre cette valeur ainsi que les déductions qu'ils sollicitent, lesquelles s'élèvent en l'occurrence à CHF 7'127.-. Pour prouver le loyer annuel du marché de EUR 7'200.-, les contribuables ont produit une attestation rédigée en espagnol, ainsi que sa traduction en français. Cela étant ladite attestation, dont il n'est pas possible de déterminer les qualifications professionnelles de l'auteur, n'est pas propre à établir de manière objective la valeur locative du bien concerné, ce d'autant moins que cette estimation ne contient aucune référence à des biens similaires loués dans la région (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 830/2016 précités consid. 4.4).

Ainsi, la valeur locative telle que fixée par les autorités espagnoles ne respecte pas les exigences du droit interne suisse et cantonal. Fort de ce constat, il ne peut être reproché à l'autorité d'avoir fait usage de la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1er février 1991, dont la conformité au droit a été admise à de nombreuses reprises tant par la chambre de céans que par le Tribunal fédéral.

11) Reste à examiner la question de la déduction des frais d'entretien.

a. 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).

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).

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, 3ème éd. 2017, n. 31 ad art. 32 LIFD).

b. 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).

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

c. Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'il s'agit 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 est admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_829 et 830/2016 précité consid. 6.1). 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 (consid. 8).

La chambre administrative a également relevé que 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, alors qu'il pourrait être difficile d'établir les frais d'entretien compte tenu de la situation de l'immeuble sis en Espagne et donc des justificatifs espagnols dans l'affaire en cause. C'était dès lors à tort que le TAPI avait retenu la déductibilité des frais effectifs, dont tous les justificatifs avaient été produits (ATA/400/2020 du 16 avril 2020).

12) En l'espèce, pour les raisons susmentionnées, il a été jugé ci-avant que l'autorité intimée pouvait fixer la valeur locative de l'immeuble des contribuables

en Espagne en utilisant la méthode de calcul arrêtant celle-ci à 4,5 % de sa valeur fiscale. Or, comme rappelé ci-dessus, ce taux inclut déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. Admettre une déduction supplémentaire reviendrait à accepter le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs, ce qui n'est pas admissible.

Pour le surplus, il sera relevé que les factures produites par les contribuables, non traduites en français et insuffisamment détaillées, n'auraient guère permis, à tout le moins pour certaines d'entre elles, de vérifier de manière satisfaisante s'il s'agissait de frais pour travaux d'entretien ou d'aménagement apportant une plus-value à l'immeuble.

Aucune autre déduction ne saurait dès lors être admise.

13) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement entrepris annulé et les décisions rendues sur réclamation le 27 août 2018 seront rétablies.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 31 juillet 2019 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2019 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2019 ;

rétablit les décisions rendues sur réclamation le 27 août 2018 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de Madame A_____ et Monsieur B_____ ;

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

que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Lambelet & Associés SA, mandataire des intimés, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Pedrazzini Rizzi, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

| le greffier-juriste : | la présidente siégeant : |
|---|---|
| F. Scheffre | F. Krauskopf |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :