RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1770/2020 ICCIFD JTAPI/368/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 12 avril 2021

dans la cause

Madame A_____ et **Monsieur B_____**, représentés par Me Arnaud MARTIN, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2018.

2. Les époux B_____ et A_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) sont domiciliés dans le canton de Genève et y sont assujettis de manière illimitée.

3. 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 C_____ et de D_____.

4. 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 suite à des tremblements de terre répétés qui avaient endommagé leur maison de C_____.

5. 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.

6. Par courrier de leur mandataire du 27 novembre 2019, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation ICC/IFD 2018. Ils 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 à cet effet.

7. Par deux décisions sur réclamation du 20 mai 2020, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation et a remis aux contribuables des bordereaux rectificatifs fixant l'ICC 2018 à CHF 55'762.35 sur la base d'un revenu imposable de CHF 108'668.- au taux de CHF 242'758.- et d'une fortune imposable de CHF 5'772'598.- au taux de CHF 9'214'873.-. L'IFD 2018 s'élevait quant à lui à CHF 17'083.95 sur la base d'un revenu imposable de CHF 212'500.- au taux de CHF 270'900.-.

Elle a toutefois maintenu la taxation concernant la valeur locative et les charges et frais d'entretien d'immeuble. Les motifs en étaient les suivants :

« Il n'y a pas lieu de rectifier la valeur locative concernant votre bien immobilier sis en Italie. En application de l'art. 6, al. 1, de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP), qui stipule que « pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable », il y a lieu de tenir compte d'une valeur locative pour votre bien sis en Italie. Pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, notre administration la calcule à 4.5% de la valeur fiscale de l'immeuble selon l'information 0/1991. Aussi, nous acceptons la déduction de l'abattement selon la durée d'occupation continue pour la valeur locative ICC. Cette valeur locative étant nette, il n'y a pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a confirmé le bien-fondé de cette pratique ».

Pour l'IFD, la motivation était pratiquement la même, hormis la déduction de l'abattement.

8. Par acte du 22 juin 2020, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont recouru contre ces deux décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant principalement, sous suite de frais et de dépens, à leur annulation et à la prise en compte d'une déduction de CHF 182'369.-, pour le taux, au titre de frais d'entretien de leur immeuble de C_____.

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 C_____. Les années suivantes, puis en mai et août 2018, 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 C_____. En 2018 également, ils avaient dû remplacer le double-vitrage de leur maison de D_____ (CHF 1'175.30) et s'acquitter de frais d'assurance immobilière de CHF 1'934.-. Les justificatifs de ces frais étaient annexés à leur recours.

La jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2C_137/2019 du 23 janvier 2020) 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 traité par les juges fédéraux, 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 recourants avaient produits les justificatifs nécessaires.

9. Dans sa réponse du 18 novembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'Italie ne connaissant pas le principe de la valeur locative, les recourants 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 l'arrêt susmentionné, 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 le principe d'égalité de traitement.

La chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) avait récemment 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 16 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 de 25% se justifiait dans le cas présent, à l'exclusion de toute déduction de frais effectifs, que ceux-ci soient prouvés ou non.

10. Par réplique du 15 décembre 2020, les recourants ont persisté dans les conclusions de leur recours. Ils ont procédé à une traduction libre en langue française des factures relatives aux travaux d'entretien de leur immeuble de C_____, mais pas pour leur maison de D_____, car 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 C_____, la valeur locative mensuelle maximale de la maison de C_____ était de l'ordre de EUR 700.-. L'immeuble de D_____ avait quant à lui 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 C_____ 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. Les recourants 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. Ils ont ensuite passé en revue la directive de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 25 mars 1969 et l'Information de l'AFC-GE du 1er février 1991 et ont sollicité un délai de dix jours pour

produire la décision de taxation de l'administration fiscale zurichoise les concernant pour l'année 2017, afin de démontrer la pratique de cette dernière.

Par ailleurs, les travaux effectués dans la maison de C_____ 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.

11. Dans sa duplique du 18 janvier 2021, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et conclusions de sa réponse du 18 novembre 2020. Contrairement à ce qu'alléguaient les recourants, 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 tribunal de céans (JTAPI/974/2020 du 9 novembre 2020 et JTAPI/15/2021 du 11 janvier 2021). Enfin, l'AFC-GE n'était aucunement liée par les décisions et pratiques fiscales d'autres cantons.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Le litige porte sur l'imposition de la valeur locative ainsi que la déduction des frais d'entretien effectifs d'un immeuble sis à C_____ (Italie) pour l'année fiscale 2018.

4. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; ATA/1248/2020 du 8 décembre 2020 consid 3c).

5. L'assujettissement illimité aux impôts en Suisse ne s'étend pas aux immeubles situés à l'étranger (cf. art. 6 al. 1 LIFD et 5 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

6. Pour les personnes qui ne sont imposables en Suisse que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune (dont celles concernées par les dispositions précitées), le

taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 7 al. 1 LIFD et 6 al. 1 LIPP).

Ainsi, tant la valeur locative d'immeubles sis à l'étranger que les frais y relatifs doivent être pris en compte pour déterminer le taux d'imposition illimitée en Suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1 et les arrêts cités).

7. Pour l'IFD, 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).

8. Pour l'ICC, 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.

9. 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.

10. La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP. 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.

11. Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, des directives ont été édictées. En effet, 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/287/2020 du 10 mars 2020 consid. 5 et la référence citée).

12. 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, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 527-528 n. 109 ad art. 21 LIFD).

13. La valeur locative est fixée sur la base de la circulaire de 1969 (Archive n° 38, p. 121 ss), qui prévoit pour les cas dits spéciaux, telles les maisons de vacances, qu'une valeur locative annuelle entière doit être prise en considération quelle que soit la durée de leur occupation effective, si le propriétaire peut en disposer en tout temps et si l'immeuble est utilisable toute l'année. Elle se fonde également sur l'information n° 0/1991 de l'AFC-GE 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).

14. Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base de l'estimation cantonale, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1). Ainsi, en pratique, la valeur retenue pour l'IFD est la même que celle retenue pour l'impôt cantonal fixé par les cantons, à qui l'on reconnaît une grande liberté dans la détermination de la valeur locative des immeubles sis sur leur territoire (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

15. La pratique de l'AFC-GE fait application de l'information, qui prévoit que la valeur locative correspond à 4,5% de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement). Considérant que ce taux tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, ceux-ci ne peuvent être déduits en sus. Pour l'ICC, ce taux est appliqué après un abattement.

16. Le Tribunal fédéral a jugé que l'application de ces directives et de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, par l'AFC-GE, pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative,

n'apparaissait pas contraire à l'art. 21 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_137/2019 consid. 6.2 ; 2C_829 et 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 6 et 7).

Il a aussi retenu que le taux de 4,5% comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829 et 830/2016 précité consid. 8).

17. Dans son arrêt 2C_137/2019, le Tribunal fédéral a cependant laissé ouverte la question de la problématique de la déductibilité des frais effectifs dépassant le forfait déjà compris dans le calcul de la valeur locative, dès lors que le recourant n'avait pas fourni de justificatifs permettant d'établir le montant de ses frais effectifs.

18. Cette question a été tranchée par la chambre administrative dans un arrêt du 23 avril 2020 (ATA/400/2020). Elle a en effet admis le recours interjeté par l'AFC-GE contre un jugement du tribunal du 2 septembre 2019 qui avait admis que des contribuables ayant été taxés sur un loyer théorique en Espagne devaient pouvoir bénéficier de la déduction des frais effectifs et ne pas se voir appliquer un montant forfaitaire (JTAPI/780/2019). 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 et donc des justificatifs espagnols dans l'affaire en cause. C'était dès lors à tort que le tribunal avait retenu la déductibilité des frais effectifs, dont tous les justificatifs avaient été produits.

19. En l'espèce, il n'est pas contesté que l'Italie ne connait pas le principe de la valeur locative.

20. Les recourants expliquent avoir fait appel à une professionnelle de la branche exerçant son activité dans la province de C_____ pour procéder à une estimation de la valeur de la maison de C_____ basée sur le type de bâtiment, le degré de finition, les installations et l'emplacement.

Hormis l'indication d'une valeur locative mensuelle maximale de EUR 700.-, les recourants n'ont remis aucun descriptif de la maison précisant sa surface habitable, le nombre de pièces, son aménagement, sa situation, les nuisances éventuelles, etc. Par ailleurs, une simple estimation non officielle du loyer mensuel de l'immeuble ne saurait constituer une information objective suffisante permettant d'établir la valeur locative du bien immobilier.

21. Dès lors, faute de disposer de données officielles et objectives sur la valeur locative de l'immeuble, il y a lieu de s'en tenir à la méthode de calcul fixant celle-ci à 4,5% de sa valeur fiscale, conformément à la pratique confirmée par la jurisprudence rappelée ci-dessus.

22. Il s'ensuit que la situation des recourants n'est pas comparable à celle d'un contribuable propriétaire d'un bien en Suisse, dont le droit national prévoit la possibilité de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés.

    Elle est en revanche en tous points comparable à celle réglée dans l'ATA/400/2020 précité. Dans ces conditions, faisant sien le développement de la chambre administrative (consid. 8b), le tribunal retiendra que l'AFC-GE pouvait à juste titre déterminer la valeur locative selon un mode de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien, les recourants n'ayant pas la possibilité de choisir, pour ce qui concerne 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.

23. Par ailleurs, les factures produites par les recourants, bien que traduites en français, mais insuffisamment détaillées, n'auraient guère permis 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.

24. Enfin, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, cette dernière ne saurait être liée par les décisions et pratiques fiscales d'autres cantons.

25. En conséquence, le recours sera rejeté.

26. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 22 juin 2020 par Monsieur B_____ et Madame A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 20 mai 2020 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

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

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Laurence DEMATRAZ et Alia CHAKER MANGEAT, assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le Le greffier