RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4156/2020 ICCIFD JTAPI/663/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

Du 28 juin 2021

dans la cause

Monsieur A_____ et Madame B_____, représentés par DEPIGEST S.A., 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) 2019.

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

3. En 1996, Mme B_____ a acquis par donation de sa mère, la nue-propriété d'un appartement sis dans la commune de C_____, en Italie. Suite au décès de sa mère, le 29 juillet 2018, elle a acquis la pleine propriété dudit bien immobilier.

4. Dans leur déclaration fiscale 2019, les contribuables ont déclaré l'immeuble pour une valeur de CHF 350'200.- avant abattement de 40% pour occupation continue de plus de dix ans, héritée par succession.

   S'agissant de la valeur locataire dudit bien immobilier, les recourants ont déclaré un montant, avant abattement de CHF 21'012.- pour l'IFD, correspondant à 6% de la valeur fiscale brute de l'appartement. Ils ont déclaré pour l'ICC la valeur locative de CHF 12'607.-. Dans les observations, les recourants 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 ».

   Les recourants ont demandé une déduction de frais d'entretien effectifs à hauteur de CHF 146'305.-. Ils ont joint l'ensemble des factures y relatives.

5. Par décision du 26 mai 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu, dans la taxation ICC et IFD 2019, 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 CHF 9'455.-. Les charges et frais d'entretien effectifs n'étaient pas déductibles.

6. Par courrier du 5 juin 2020, les contribuables ont formé réclamation contre leur bordereau de taxation du 26 mai 2020, indiquant en substance 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 sis 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.

Une telle 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.

7. Par décision sur réclamation du 9 novembre 2020, l'AFC-GE a maintenu sa taxation au motif que pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative tel que l'Italie, elle était calculée comme correspondant à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble selon l'information 0/1991. 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.

8. Par acte du 7 décembre 2020, Mme B_____ et M. A_____ (ci-après : les recourants) ont, sous la plume de leur mandataire, formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), 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'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice ATA/1184/2020, 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. Subsidiairement, ils concluaient à la possibilité de prouver la réalité des faits qu'ils alléguaient.

9. Par réponse du 8 février 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a produit son dossier.

S'agissant de la demande de suspension de la procédure, des jugements entrés en force se prononçaient sur la question litigieuse de sorte qu'il n'y avait pas lieu de suspendre la présente procédure.

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

10. Le 4 mars 2020, les recourants ont répliqué et ont persisté dans leurs conclusions.

    La demande de suspension de la présente procédure était justifiée puisqu'un arrêt récent de la Cour de justice (ATA/1184/2020) était actuellement pendant devant le Tribunal fédéral sous la cause 2C_25/2021, cet arrêt concernait précisément la question de la déductibilité des frais d'entretien pour un immeuble sis à l'étranger.

    Sur le fond, ils maintenaient leurs arguments développés dans leur recours. Selon le jugement du tribunal JTAPI/1200/2017 « la possibilité de choix, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire, offerte au contribuable par les art. 32 al. 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) n'est aucunement conditionnée par la méthode de détermination de la valeur locative de l'immeuble concerné », dans cet arrêt de 2017, le tribunal s'était écarté de l'application de l'information de l'AFC-GE. La nouvelle jurisprudence du tribunal et de la Cour de justice 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.

    L'inégalité de traitement instaurée n'était pas acceptable. Selon cette nouvelle jurisprudence, il était justifié de refuser la déductibilité de frais d'entretien engagés sur un bien sis, par exemple, en Suède, Etats-Unis ou Italie. La pratique justifiait ce refus au motif, d'une part, que l'analyse des justificatifs en langue étrangère engendrait des frais déraisonnables et un travail supplémentaire important et, d'autre part, que l'autorité fiscale serait dans l'impossibilité d'en effectuer une vérification complète. Ce raisonnement 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, ou encore pour un bien en France, alors qu'elle serait dans l'impossibilité d'effectuer une vérification complète de la réalité des frais invoqués.

11. Le 26 mars 2021, l'AFC-GE a dupliqué en persistant dans ses conclusions. Aucun fait nouveau susceptible d'influer le sort du présent litige n'avait été avancé et aucune pièce déterminante produite.

    Le Tribunal fédéral avait déjà eu l'occasion de confirmer l'application de la méthode forfaitaire prévue par l'information du 1er 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.1).

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 de des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les recourants demandent la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé par le Tribunal fédéral dans le cadre du recours à l'arrêt de la Cour de Justice du 8 décembre 2020 (ATA/1184/2020).

4. Le tribunal constate que le litige a été tranché par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_25/2021 du 7 mai 2021. La demande de suspension de la présente procédure est donc devenue sans objet et sera ainsi rejetée.

5. Le litige porte sur la détermination du taux d'imposition ICC et IFD, notamment la question de la déduction des frais d'entretien effectifs d'un immeuble sis à C_____ (Italie) pour l'année fiscale 2019.

6. 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).

7. 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 toute 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 quelle qu'en soit l'origine.

8. 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 correspondant au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; ATA/1248/2020 du 8 décembre 2020 consid. 4 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd. 2012 p. 155 n. 210 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n.55 ad art. 16 LIFD).

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

   En matière d'imposition cantonale, la 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.

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 minium 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).

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).

12. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral relève, s'agissant de la déduction des frais d'entretien, qu'à supposer que le calcul de la valeur locative étrangère soit considéré, après examen, comme conforme aux principes du droit suisse et cantonal et que la dite valeur soit choisie par les recourants en lieu et place de la valeur forfaitaire nette telle qu'elle résulte de l'information du 1er février 1991, l'instance précédente devra admettre en déduction de cette valeur les frais d'entretien effectifs dûment prouvés aux fins de fixer le taux d'imposition de ces derniers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 du 7 mai 2021, consid. 6.).

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).

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 reconnait 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).

14. 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.

15. 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 du 23 janvier 2020 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).

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.

16. 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 pouvait 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.

17. En l'espèce, les recourants sont propriétaires d'un appartement situé à C_____ (Italie).

Cette situation n'est pas comparable à celle d'un contribuable propriétaire d'un bien immobilier 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, faisait 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 moyen 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 Etat étranger ne connaissant pas le principe de la valeur locative.

Le tribunal rappelle la jurisprudence fédérale qui indique que le contribuable propriétaire d'un bien sis à l'étranger ne peut déduire les frais d'entretien effectifs dudit bien que s'il détermine qu'un système de valeur locative conforme au droit suisse est applicable dans ce pays. Les recourants n'invoquent en aucun cas un quelconque système de valeur locative en Italie, comparable au droit suisse. En effet, ils se contentent de proposer une autre interprétation de l'information de l'AFC-GE, qui leur serait favorable.

Au vu de ce qui précède, la question de savoir si la somme globale des travaux (soit CHF 146'305.-) correspond effectivement à des frais d'entretien effectifs ou à des frais de rénovation peut rester ouverte, indépendamment de la valeur probante des documents produits à ce sujet.

18. Au vu de ce qui précède, le recours entièrement mal fondé sera rejeté.

19. 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, qui succombent, sont condamnés solidairement, 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 7 décembre 2020 par Monsieur A_____ et Madame B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 9 novembre 2020 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge des recourants, pris 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: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière