RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/689/2019 ICCIFD JTAPI/15/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 11 janvier 2021

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Me Alexandre FALTIN, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Domiciliés à Genève, Madame A_____ et Monsieur B_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) y sont assujettis aux impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) de manière illimitée.

2. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2012, ils ont notamment indiqué, pour leur maison située en Suède, les éléments suivants :

Capital avant abattement	Capital après abattement	Valeur locative IFD / ICC	Frais d'entretien IFD / ICC
1'186'715.-	1'091'777.-	25'000.- / 23'000.-	773'972.- / 773'972.-

Ils y ont joint une liste indiquant la nature des travaux et les montants des factures relatives auxdits frais.

3. En les taxant pour les IFD et ICC 2012, par bordereaux du 29 mai 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu pour cet immeuble les éléments suivants :

Capital avant abattement	Capital après abattement (20%)	Valeur locative IFD / ICC	Frais d'entretien IFD / ICC
1'186'715.-	1'091'778.-	53'402.- / 49'130.-	0.- / 0.-

À l'égard des frais d'entretien, elle a expliqué qu'en l'absence d'éléments émis par les autorités fiscales « responsables », la valeur locative retenue (correspondant à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble) était nette, à savoir que celle-ci tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire pour ces frais, de sorte que la déduction requise pour les frais effectifs n'était pas admise.

4. Le 22 juin 2018, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux.

A leur sens, le refus de la déduction de CHF 773'923.-, en raison du fait que la valeur locative retenue (CHF 53'402.-) était nette, revenait à tenir compte d'une valeur locative brute de plus de CHF 827'000.- (53'402.- + 773'923.-) pour une résidence secondaire dont le prix d'achat s'était élevé à CHF 1'186'715.-. Cette valeur locative brute correspondrait ainsi à environ 70 % de la valeur fiscale de leur immeuble et à un loyer théorique mensuel de près de CHF 70'000.- pour une modeste maison de campagne située à l'_____ de la Suède.

5. Le 19 juillet 2018, l'AFC-GE a notamment demandé aux contribuables de produire une attestation du fisc suédois en lien avec la valeur locative de leur bien.

6. Par courrier du 17 août 2018, sous la plume de leur conseil, les contribuables ont répondu à l'AFC-GE qu'aucune autorité ne déterminait la valeur locative des biens immobiliers sis en Suède, l'invitant à prendre en compte une valeur locative forfaitaire brute correspondant à 5,625 % de la valeur fiscale de leur immeuble, étant précisé que ce taux forfaitaire avait été calqué sur sa pratique retenant un taux de 4,5 % pour déterminer une valeur locative nette, laquelle était censée tenir compte d'une déduction forfaitaire de 20 % au titre de charges et frais d'entretien. Quant aux charges et frais d'entretien et de rénovation effectifs, totalisant près de CHF 775'000.-, ils devraient bien entendu être pris en considération.

7. Par décisions du 21 janvier 2019, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, sur des points ne faisant pas l'objet du présent litige, la rejetant pour le surplus.

   En l'absence d'une valeur locative déterminée par les autorités suédoises, elle l'avait calculée sur la base de la valeur fiscale de l'immeuble, en l'arrêtant à 4,5 % de celle-ci. Cette valeur étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien y relatifs. Cette pratique avait été confirmée tant par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) que la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et le Tribunal fédéral.

8. Par acte du 20 février 2019, sous la plume de leur conseil, les contribuables ont recouru auprès du tribunal contre ces décisions, concluant, avec suite des dépens, à leur annulation et à ce que les frais immobiliers litigieux soient pris en compte dans le calcul du taux de l'impôt.

   En 2012, d'importants travaux avaient été entrepris sur leur maison en Suède, compte tenu de son état de vétusté. Ils ont produit les factures y relatives, rédigées en suédois (chacune indiquant la date, le numéro de facture, l'entreprise, la nature des travaux et le montant des frais), ainsi qu'un « tableau récapitulatif des factures 2012 », rédigé en français, dressant la liste et le montant des divers frais qu'ils avaient engagés.

   Les charges et frais d'entretien effectifs et les frais de rénovation, totalisant CHF 773'972.-, comprenaient tout particulièrement ceux engagés pour le remplacement de l'installation électrique, des fenêtres et des miroirs, des travaux de menuiserie, la fourniture et le montage d'un escalier intérieur, la plomberie, la rénovation du bâtiment (sols et murs [pause et habillage], portes et encadrements, toit, cheminée, isolation, charpente, ferblanterie), la fourniture d'un escalier en colimaçon et des fenêtres, ainsi que l'aménagement extérieur et la terrasse.

   Ces éléments, prouvés par pièces, étaient établis. Ils se tenaient par ailleurs à disposition du tribunal, respectivement de l'AFC-GE en cas de renvoi, pour produire tout autre élément pouvant être considéré comme pertinent pour l'établissement des faits. Cette dernière ne contestait pas la réalité ni la nature des

frais invoqués. Au surplus, dès lors qu'elle n'avait requis d'eux aucun détail y relatif, ils pouvaient partir du principe qu'elle en tiendrait compte. Il était donc surprenant qu'elle les écartât en invoquant simplement sa pratique.

Le montant des frais impliquait qu'on ne pouvait faire une application schématique du taux de 4,5 % pour déterminer la valeur locative. En d'autres termes, il était faux de retenir que les charges et frais d'entretien effectivement supportés n'étaient pas déterminants en raison du fait que ce taux permettrait le calcul de la valeur locative nette.

La méthode de calcul de la valeur locative de l'AFC-GE ne tenait pas compte des frais immobiliers qu'ils avaient supportés en 2012. Il était faux de dire que la pratique de cette dernière, consistant à appliquer systématiquement le taux de 4,5 %, avait été validé par le Tribunal fédéral. Il était par ailleurs contraire au droit de ne pas tenir compte des frais litigieux pour fixer le revenu déterminant pour le taux d'impôt. Le Tribunal fédéral n'avait en effet pas jugé que le taux de 4,5 % devait s'appliquer systématiquement et en toutes circonstances, nonobstant le texte clair de la loi, encore moins que les frais déductibles ne devaient pas être pris en compte pour le taux d'imposition en Suisse (arrêt 2C_829/2016 du 10 mai 2017).

À nouveau, il leur semblait raisonnable de retenir une valeur locative forfaitaire brute correspondant à 5,625 % de la valeur fiscale de l'immeuble. Les frais litigieux devaient ensuite être pris en considération soit forfaitairement (20 % de 5,625 % de la valeur fiscale de l'immeuble), soit sur la base des frais effectifs, ce qui relevait de leur choix. Cette seconde étape était prescrite par la loi, selon laquelle il fallait ici appliquer le taux auquel le revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. Cela ressortait du reste de la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2C_585/2012, 2C_586/2012 du 6 mars 2014), selon laquelle l'excédent de charges liées aux immeubles sis à l'étranger devait être pris en considération en Suisse lors de la détermination du taux de l'impôt, étant précisé que c'était bien cette question - et non celle relative à l'assiette de l'impôt - qui était litigieuse ici.

Si tous leurs éléments imposables étaient en Suisse, le rendement de la fortune immobilière (valeur locative) prendrait en considération les frais de CHF 773'972.- et le taux des ICC et IFD tiendrait donc évidement compte de cette déduction. Retenir que le taux de 4,5 % incluait une déduction forfaitaire, alors qu'ils avaient encouru des frais effectifs de CHF 773'972.-, revenaient non seulement à les désavantager par rapport à un contribuable dont tous les éléments imposables étaient en Suisse, mais en plus à les taxer à un taux sans lien avec leur capacité contributive réelle.

9. Le 25 avril 2019, l'AFC-GE a proposé la suspension de l'instruction du recours jusqu'à droit jugé dans une cause similaire alors pendante devant le Tribunal

fédéral (2C_137/2019), ce à quoi les recourants se sont déclarés favorables le 1er mai 2019.

10. Par décision du 6 mai 2019, le tribunal a ainsi suspendu l'instruction du recours.

11. Dans sa réponse du 3 août 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

S'agissant des immeubles à l'étranger, le Tribunal fédéral avait retenu la conformité de sa méthode de calcul forfaitaire de la valeur locative, telle que prévue par 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 de l'AFC-GE), avec le droit fédéral, en particulier, le principe d'égalité de traitement (arrêt 2C_829/2016, 2C_830/2016 du 10 mai 2017).

En l'occurrence, comme allégué par les recourants, la Suède ne connaissait pas le principe de la valeur locative.

La chambre administrative avait confirmé la détermination de la valeur locative selon une méthode de calcul intégrant une déduction (forfaitaire) pour les frais d'entretien y relatifs, refusant la prise en compte des frais effectifs en raison de la difficulté de les établir sur la base des justificatifs étrangers et du fait qu'ils n'étaient déterminants que pour le taux de l'impôt, rappelant que le Tribunal fédéral avait retenu que le taux de 4,5 % incluait une déduction forfaitaire correspondant à 25 % de la valeur locative brute (ATA/400/2020 du 16 avril 2020).

12. Par réplique du 17 août 2020, sous la plume de leur conseil, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.

L'arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2020 rendu dans la cause 2C_137/2019 n'avait pas réglé la question de principe de la prise en compte des frais d'entretien à l'étranger, ceux-ci n'ayant pas été justifiés dans cette espèce. La situation traitée dans cette jurisprudence était donc totalement différente de celle dont il était question ici.

L'assujettissement fiscal ne portant pas sur les immeubles sis à l'étranger, ils n'étaient que partiellement assujettis en Suisse à l'impôt sur le revenu, selon le taux auquel leur revenu serait imposé si tous leurs éléments étaient imposables dans ce pays. Cette solution permettait de tenir correctement compte de leur capacité contributive, en ce sens que le taux de l'impôt dépendait de leur situation globale, y compris les éléments non taxables en Suisse.

La déduction pour frais immobiliers s'opérait sur l'ensemble des revenus bruts. La loi prévoyait qu'au lieu de celle correspondant aux frais effectifs, le contribuable pouvait faire valoir une déduction forfaitaire. Ce dernier disposait donc bien d'un

droit d'option pour faire valoir ces frais de manière forfaitaire. En l'occurrence, ils n'avaient pas opté pour la déduction forfaitaire, celle-ci étant moins importante que celle correspondant à leurs frais effectifs. Cette déduction devait donc leur être octroyée. En réalité, l'AFC-GE voulait décider à leur place s'il y avait lieu d'opter pour une déduction forfaitaire. Cette manière de procéder ne trouvait aucun fondement légal, était en contradiction insoutenable avec la loi et revenait à ne pas appliquer les art. 6 al. 3 et 7 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), en limitant le montant des frais effectifs déductibles.

Il n'était bien évidement pas question de cumuler la déduction pour frais effectifs et celle déterminée forfaitairement. La valeur locative soi-disant nette taxée ne correspondait pas à celle qu'ils avaient déclarée, étant précisé qu'ils ne s'opposeraient pas à la prise en compte d'une valeur locative brute, dont il convenait de déduire les frais immobiliers effectifs.

13. Par duplique du 18 septembre 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, relevant que les recourants n'avançaient aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 LIFD).

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

3. 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).

   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).

4. Pour les immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, comme en l'espèce, la jurisprudence a déjà admis la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, telle que prévue dans l'information de l'AFC-GE, avec le droit fédéral et le principe d'égalité de traitement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1 et l'arrêt cité).

5. Tant le droit fédéral (art. 32 LIFD) que le droit cantonal (art. 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 34 let. d LIPP) prévoient que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien, soit principalement les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations du bien immobilier, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (cf. art. 1 al. 1 let. a ch. 1 de l'ordonnance de l'administration fédérale des contributions du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct - RS 642.116.2).

   Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut également faire valoir une déduction forfaitaire (cf. art. 32 al. 4 LIFD ; art. 2 al. 2 de l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct - RS 642.116 ; art. 34 let. d LIPP). Conformément à l'art. 3 de l'ordonnance précitée, le contribuable peut ainsi choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire (cf. aussi art. 21 du règlement d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 - RIPP - D 3 08.01). Lorsque le contribuable choisit de faire valoir une déduction forfaitaire, aucune déduction supplémentaire n'est autorisée au titre de frais effectifs d'entretien (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1).

   La déduction forfaitaire est de 10 % du rendement brut des loyers ou de la valeur locative, si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est inférieur ou égal à dix ans, et de 20 % du rendement brut des loyers ou de la valeur locative, si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est supérieur à dix ans (art. 2 al. 2 et 3 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles ; art. 20 al. 2 RIPP).

6. Le Tribunal fédéral a retenu que le taux de 4,5 % selon lequel l'AFC-GE détermine forfaitairement la valeur locative comprend déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêt 2C_829, 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 8). Il n'a en revanche pas encore eu à examiner expressément la problématique de la déductibilité des frais effectifs dépassant ce forfait déjà compris dans le calcul de la valeur locative, sous l'angle de sa conformité avec les art. 32 al. 4 LIFD et 34 let. d LIPP (cf. arrêt

2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.2). Il a en effet laissé cette question ouverte, parce que le recourant n'avait pas établi que ses frais d'entretien effectifs étaient supérieurs au forfait appliqué par l'autorité intimée, de sorte que les montants desdits frais ne pouvaient l'emporter sur la méthode forfaitaire, relevant qu'il avait été possible au recourant d'apporter les justificatifs nécessaires de ses frais effectifs dans le cadre de la procédure de recours devant la chambre administrative, ce qu'il n'avait pas fait (consid. 6.4).

Toutefois, dans une affaire où des justificatifs avaient été fournis, la chambre administrative a décidé de ne pas les examiner, considérant que, « dans la mesure où il s'agi[ssai]t, comme ici, 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 [en l'occurrence] espagnols ». C'était dès lors à tort que le tribunal avait retenu la déductibilité des frais effectifs restant à déterminer (ATA/400/2020 du 16 avril 2020 consid. 8b).

7. Le tribunal a ensuite suivi cette dernière jurisprudence, retenant en particulier 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, au motif que les justificatifs produits en langue anglaise - non traduits - ne permettaient pas d'analyser la réalité des frais d'entretien effectifs, sauf à engendrer des frais déraisonnables et un travail supplémentaire important, alors même que ces éléments n'étaient pris en considération que pour le taux d'imposition (JTAPI/974/2020 du 9 novembre 2020), étant relevé que, comme en l'occurrence, le contribuable s'était prévalu de sa capacité contributive pour obtenir une déduction correspondant aux frais immobiliers effectifs.

8. Les cantons disposent d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien immobiliers, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_393/2012 du 8 novembre 2012 consid. 2.3 ; 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.2).

9. Les exonérations, exemptions, restitutions ou les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions appelant une interprétation restrictive des normes applicables (ATA/276/2006 du 16 mai 2006 consid. 5c ; ATA/510/2004 du 8 juin 2004 ; ATA/627/1999 du 26 octobre 1999). S'agissant en particulier des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014).

10. En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse

du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Le contribuable qui s'estime défavorisé par l'application d'un forfait doit ainsi prouver qu'il a dû assumer des frais effectifs supérieurs et supporter les conséquences de l'absence de justificatif. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.3).

11. En l'espèce, la solution que le tribunal a retenue dans le jugement susmentionné du 9 novembre 2020 s'impose de la même façon, la situation des recourants étant en tous points comparable à celle jugée dans l'arrêt ATA/400/2020 précité. Aucun élément ne permet de s'en écarter. Au fait que l'analyse et la vérification de nombreux justificatifs étrangers engendreraient des frais déraisonnables et un travail supplémentaire important s'ajoute que, même si elle y avait procédé, l'autorité intimée aurait été dans l'impossibilité d'en effectuer une vérification complète - l'immeuble et les entreprises émettrices des factures se situant à l'étranger - lui permettant de tenir pour certaine la réalité des frais, ce qu'elle aurait pu faire si l'immeuble était en Suisse.

    Il convient enfin de souligner, à toutes fins utiles, que le pourcentage de la déduction forfaitaire admise par l'autorité intimée (25 % de la valeur locative) est bien supérieur à celui prévu par les dispositions susmentionnées (10 %, voire 20 % de la valeur locative).

    Il s'ensuit que les décisions querellées et les bordereaux y relatifs doivent être confirmés.

12. Le recours, mal fondé, sera dès lors rejeté.

13. Vu cette issue, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 144 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LPFisc).

    Ces derniers n'ont pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - *a contrario cum* art. 2 al. 2 LPFisc et 142 LIFD).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 20 février 2020 par Madame A_____ Monsieur B_____ contre les décisions prises à leur égard par l'administration fiscale cantonale le 21 janvier 2020 ;

2. le rejette ;

3. met un émolument de CHF 700.- à la charge de Madame A_____ et Monsieur B_____, conjointement et solidairement, lequel est couvert par leur avance de frais du même montant ;

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: Yves JOLIAT, président, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière