



**2C\_724/2021**

**Arrêt du 23 juin 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente,  
Donzallaz, Hänni, Beusch et Ryter.  
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
recourants,

*contre*

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,  
rue du Stand 26, 1204 Genève.

Objet

Impôt fédéral direct et impôts cantonal  
et communal pour l'année 2012,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de  
la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 27 juillet 2021  
(ATA/788/2021).

**Faits :**

**A.**

Les époux B.A. \_\_\_\_\_ et A.A. \_\_\_\_\_ (ci-après: les contribuables ou les recourants) sont domiciliés dans le canton de Genève. Depuis 2010, ils sont propriétaires d'une résidence secondaire en Espagne. Il s'agit d'un appartement de 132 m<sup>2</sup>, d'un parking de 20 m<sup>2</sup>, d'une cave de 7 m<sup>2</sup>, sis dans une résidence avec jardin et piscine communautaires dans un quartier du bord de mer de Gironne pour une valeur d'acquisition de 1'000'360 fr. et une valeur cadastrale de 104'947 EUR 84. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2012, ils ont déclaré la valeur fiscale de la villa pour un montant de 1'000'360 fr. et de 920'331 fr. après abattement de 8%, une valeur locative brute pour un montant de 12'500 fr. pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, après abattement, de 11'500 fr. pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). Ils ont fait valoir des frais d'entretien forfaitaires de 10% soit 1'250 fr. pour l'IFD et 1'150 fr. pour l'ICC.

Le 1er juin 2016, l'Administration fiscale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a établi la taxation des intéressés pour l'ICC et l'IFD 2012. Elle a retenu pour la villa une valeur de 1'000'360 fr. et de 880'317 fr. après abattement de 12%, une valeur locative brute pour un montant de 12'500 fr. pour l'IFD et, après abattement, de 11'000 fr. pour l'ICC.

Par décisions du 3 octobre 2018, l'Administration fiscale a maintenu la taxation 2012 des contribuables, en modifiant toutefois la valeur locative de leur bien immobilier en Espagne et leur notifiant des bordereaux rectificatifs pour l'ICC et l'IFD 2012. L'analyse de leur dossier avait mis en évidence que la valeur locative de leur bien immobilier en Espagne devait être modifiée, dès lors que ce pays ne connaissait pas le principe de la valeur locative. Celle-ci devait ainsi être calculée sur la base d'un taux de 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, en application de l'information 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) : appliqué au montant déclaré par les contribuables, soit 1'000'360 fr., la valeur locative retenue était de 45'016 fr. pour l'impôt fédéral direct et de 39'614 fr. pour l'impôt cantonal et communal, après un abattement de 12%.

Par jugement du 2 septembre 2019, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a admis le recours que les contribuables avaient interjeté contre les décisions du 27 août 2018 de l'Administration fiscale cantonale. 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. Un montant étranger plus faible ne justifiait pas l'application de l'information du 1er février ni le taux de 4,5%. Le 4 octobre 2019, l'Administration fiscale cantonale a recouru contre le jugement rendu le 2 septembre 2019 auprès de la Cour de justice du canton de Genève et demandé la suspension de la cause jusqu'à droit connu dans une cause similaire pendante devant le Tribunal fédéral.

Par arrêt du 30 avril 2020, la Cour de justice du canton de Genève a admis le recours que l'Administration fiscale avait interjeté contre le jugement du 2 septembre 2019 du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Elle a constaté que l'Espagne ne connaissait pas de valeur locative des immeubles en se référant à l'arrêt 2C\_137/2019. Elle a rétabli les bordereaux de réclamation du 3 octobre 2018 tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal.

Par arrêt 2C\_486/2020 du 19 janvier 2021, le Tribunal fédéral a admis le recours des contribuables, annulé l'arrêt de la Cour de Justice du canton de Genève du 30 avril 2020 et lui a renvoyé la cause pour nouvelle décision au sens des considérants. Relevant que dans l'arrêt 2C\_137/2019, le principe de l'existence d'une valeur locative en Espagne n'était pas litigieux, contrairement au cas d'espèce, il a retenu que l'Espagne connaissait une imposition de la valeur locative, sauf pour la résidence habituelle (consid. 6.5). Il convenait par conséquent d'examiner si la valeur locative espagnole était calculée conformément aux règles régissant la valeur locative suisse (consid. 6.6).

## **B.**

Par arrêt du 27 juillet 2021, la Cour de justice a une nouvelle fois admis le recours de l'Administration fiscale, annulé le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 septembre 2019 et rétabli les bordereaux d'impôt fédéral direct, cantonal et communal du 3 octobre 2018. Elle a jugé que la valeur locative fixée par les autorités espagnoles ne respectait pas les exigences du droit interne suisse et cantonal, de sorte qu'il ne pouvait être reproché à l'Administration fiscale d'avoir fait usage de la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1er février 1991 arrêtant la valeur locative à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble.

## **C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les contribuables demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt rendu le 27 juillet 2021 par la Cour de justice du canton de Genève et de dire que la valeur locative de leur immeuble en Espagne se calcule au taux espagnol de 1,1% appliqué à la valeur cadastrale dudit immeuble et se monte à 1'391 fr. 44 pour l'année fiscale 2012. Subsidièrement, ils lui demandent de dire que la valeur locative de leur immeuble en Espagne se calcule au taux espagnol de 1,1% appliqué à la valeur vénale dudit immeuble et se monte à 11'003 fr. 96 pour l'année fiscale 2012. Invoquant l'art. 9 Cst., ils se plaignent de la violation de l'interdiction de l'arbitraire.

La Cour de justice renonce à déposer des observations sur recours. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours sous suite de frais. Les contribuables ont répliqué.

**Considérant en droit :**

**1.1.** Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 146 LIFD; art. 73 al. 1 LHID; **ATF 134 II 186** consid. 1.3).

**1.2.** L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'impôt fédéral direct, cantonal et communal, ce qui est admissible (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.1 p. 262 s.). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

**1.3.** Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Les contribuables, destinataires de l'acte attaqué, ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

## **2.**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (**ATF 142 I 99** consid. 1.7.2; **141 I 36** consid. 1.3). Le grief de violation du droit cantonal ne peut en principe pas être soulevé dans un recours devant le Tribunal fédéral. En revanche, il est toujours possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ou contraire à un droit fondamental (cf. **ATF 142 I 172** consid. 4.3). En matière fiscale et s'agissant du droit cantonal harmonisé, le Tribunal fédéral en vérifie librement la conformité aux dispositions de la LHID et son application par les instances cantonales, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à celui de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire (cf. **ATF 144 II 313** consid. 5.3; **134 II 207** consid. 2).

Les recourants se plaignent uniquement de la violation de l'interdiction de l'arbitraire, ce qui est correct en matière d'impôt cantonal et communal (cf. consid. 5.1 ci-dessous) et ce qui ne nuit pas à la recevabilité de leur griefs en matière d'impôt fédéral direct. En effet, dans la mesure où ils s'en prennent à la fixation de la valeur locative en matière d'impôt fédéral direct, leurs griefs seront examinés librement.

### *1. Assujettissement*

## **3.**

**3.1.** Les recourants, domiciliés en Suisse, sont assujettis à l'impôt dans ce pays (art. 3 al. 1 LIFD; art. 3 LHID) de manière illimitée (art. 6 al. 1 LIFD; art. 5 al. 1 LIPP). Cet assujettissement ne s'étend pas à leur immeuble situé à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD; art. 5 al. 1 LIPP). En tant qu'élément imposable en Suisse (art. 21 al. 1 let. b LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 24 al. 1 let. b LIPP), la valeur locative de cet immeuble entre toutefois en considération pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal (exemption sous réserve de progressivité; art. 7 al. 1 LIFD; art. 6 al. 1 LIPP; cf. arrêt 2C\_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 5.1, in RF 72/2017 809; RDAF 2017 II 461).

**3.2.** La Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ESP; RS 0.672.933.21) ne s'oppose pas à ce qui précède (sur le rôle des conventions de double imposition, cf. **ATF 143 II 257** consid. 5.1). En effet, elle prévoit que la Suisse exempte de l'impôt les revenus ou la fortune qui proviennent des biens immobiliers sis en Espagne, mais qu'elle conserve toutefois la possibilité d'en tenir compte dans la fixation du taux d'imposition, en appliquant "le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés " (art. 23 al. 2 let. a, en lien avec l'art. 6 al. 1 CDI CH-ESP).

### *II. Impôt fédéral direct*

## **4.**

**4.1.** L'art. 21 al. 2 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Selon cette disposition et la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative doit être estimée à la valeur du marché (cf. art. 16 al. 2 in fine LIFD; **ATF 131 I 377** consid. 2.2; **123 II 9** consid. 4b in RDAF 1997 II 457), en prenant en considération les conditions locales (arrêt 2C\_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.1), étant relevé qu'une certaine marge d'appréciation subsiste (arrêts 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.1; 2C\_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1, in StE 2019 A 21.12 n° 17; Archives 87 p. 579). La valeur locative doit ainsi correspondre au montant que le propriétaire ou le détenteur des droits de jouissance devrait payer sur le marché pour pouvoir occuper le bien immobilier dans les mêmes conditions (cf. arrêt 2C\_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7.1 et les références). L'art. 21 al. 2 LIFD n'impose pas de méthode de calcul déterminée de la valeur locative (arrêt 2C\_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7.2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt fédéral direct ne doit pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (**ATF 123 II 9** consid. 4b; arrêt 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 7.1 et les autres références citées).

Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a édicté la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation (ci-après: circulaire du 25 mars 1969, Archives 38 p. 121 ss; l'abrogation de cette circulaire fin 2009 n'empêche pas son application à des périodes fiscales postérieures; cf. arrêt 2C\_843/2016 précité du 31 janvier 2019 consid. 2.2.5 et 3.4). Cette circulaire est du reste reprise par la Commission intercantonale d'information fiscale (L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Berne 2021). Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (arrêt 2C\_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1 et référence).

**4.2.** En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour l'établissement de la valeur locative de l'impôt fédéral direct (circulaire du 25 mars 1969, Archives 38 p. 121 ss, 126; cf. Commission intercantonale d'information fiscale, L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Berne 2021, chap. 4.2; cf. arrêt 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5 et les références).

### *III. Impôt cantonal et communal*

## **5.**

**5.1.** En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 7 al. 1 LHID oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles, mais ne pose pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles, en particulier par le principe d'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires (art. 8 al. 1 Cst.) et les principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (cf. **ATF 143 I 137** consid. 3 in RDAF 2018 II 120), s'agissant de la détermination de cette valeur (**ATF 131 I 377** consid. 2.2 p. 381; **124 I 145** consid. 3c p. 153 s.).

Dans cette mesure, l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. La loi sur l'harmonisation fiscale n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'impôt cantonal et communal (arrêts 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2; 2C\_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 10.1 et 10.3). Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manoeuvre dans la fixation de la valeur locative (**ATF 124 I 145** consid. 3 b et c; arrêt 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 et les autres références citées), y compris pour les immeubles se situant à l'étranger (cf. arrêt 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 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2). Eu égard à l'absence d'harmonisation verticale et à la marge de manoeuvre dont disposent les cantons, le Tribunal fédéral n'examine l'interprétation et l'application du droit cantonal relatif à la valeur locative que sous l'angle restreint des droits et principes constitutionnels précités, ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêt 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 et références).

**5.2.** Répondant aux obligations imposées par l'art. 7 al. 1 LHID, le législateur genevois a édicté l'art. 24 al. 1 let. b et 2 LIPP. L'art. 24 al. 2 LIPP définit la notion de valeur locative et a la teneur suivante :

*" La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en co-propriété par étage occupés par leur propriétaire est fixé en fonction notamment de la surface habitable, du nombre de pièces, de l'aménagement, de la vétusté, de l'ancienneté, des nuisances éventuelles et de la situation du logement [...]".*

Les art. 8 et 13 du règlement genevois du 13 janvier 2010 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP; RS/GE D 03 08.01) prévoient que la valeur locative du logement du contribuable dans sa propre maison doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables. Le législateur genevois a ainsi choisi de se baser sur des critères objectifs. La valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'Administration fiscale cantonale, 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 » annexé à l'Information n° 5/2007 du 28 juin 2007. 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<sup>2</sup>, époque de construction 1971-1980, fournies par l'office cantonal de la statistique. Cette directive a été mise à jour partiellement par l'information 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise.

**5.3.** Se fondant sur l'information du 1er février 1991, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a pour pratique d'estimer la valeur locative des immeubles situés dans un pays qui ne connaît pas l'imposition de la valeur locative, à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement en PPE). 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.

Pour les immeubles sis à l'étranger, le canton de Genève connaît par conséquent un système de détermination de la valeur locative en pour-cent de la valeur fiscale de l'immeuble. La valeur locative obtenue est dite " semi-nette " parce qu'elle comprend déjà une déduction forfaitaire pour les frais d'immeubles de sorte que seuls les intérêts passifs sont déductibles. Cette méthode est expressément envisagée dans la circulaire du 25 mars 1969 (Archives 38 p. 125 ss. p. 126) et par la Commission intercantonale d'information fiscale (L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Berne 2021, chap. 4.3.1).

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que 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 connaissent pas l'imposition de la valeur locative (cf. arrêts 2C\_25/2021 du 7 mai 2021 consid. 4.3; 2C\_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.1).

Bien qu'édictee pour la période fiscale 1991/1992, l'information du 1er février 1991 est encore applicable (cf. arrêt 2C\_829/2016 du 10 mai 2017, consid. 6.3). Elle n'a pas force de loi et ne lie pas le Tribunal fédéral et les autres autorités d'application du droit (cf. **ATF 142 II 182** consid. 2.3.2 p. 190 s.; **137 II 284** consid. 5.2.2 p. 292; **108 Ib 19** consid. 4a p. 25). Le juge peut s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à une ordonnance. Toutefois, si cette information permet une application correcte des dispositions légales dans le cas d'espèce, il y a lieu d'en tenir compte (cf. **ATF 142 II 182** consid. 2.3.2 p. 190 s.; cf. arrêt 2C\_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 6.3).

## 6.

**6.1.** Savoir si un Etat étranger connaît un principe de valeur locative équivalent à la notion suisse se détermine selon le droit suisse. Pour pouvoir être prise en compte, la valeur locative étrangère doit ainsi respecter les standards suisses (arrêt 2C\_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 5.2).

**6.2.** Selon la jurisprudence, le recours à la méthode forfaitaire semble en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'Etat de situation de l'immeuble ne permet 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 (arrêt 2C\_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.6).

## 7.

Il a été établi que l'Espagne connaît le concept de valeur locative pour les résidences secondaires (arrêt 2C\_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.5). Les parties sont toutefois en désaccord sur le point de savoir si la valeur locative calculée selon les critères du droit espagnol respecte les exigences du droit fédéral et cantonal (cf. consid. 4.1 à 4.4 ci-dessus).

**7.1.** L'instance précédente a fondé la comparaison entre le droit espagnol et le droit suisse et cantonal en matière de valeur locative sur les constats suivants : 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), la valeur locative espagnole est calculée 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); il n'y a pas de déductions pour les intérêts passifs ou les frais d'entretien; en vertu de l'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.

**7.2.** Les recourants font valoir que la valeur cadastrale espagnole est notamment déterminée en fonction de la localisation du bien, du coût de l'exécution matérielle des constructions, des coûts de production, des circonstances et des valeurs du marché, et de tout autre facteur déterminant, à l'instar des critères définis à l'art. 24 al. 2 LIPP, selon lequel la valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales, 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. A leur avis, les libellés légaux espagnol et genevois sont extrêmement proches et devraient conduire à considérer que les systèmes légaux suisse et espagnol sont équivalents de sorte qu'il y a lieu de prendre en compte la valeur locative espagnole dans la taxation de l'impôt fédéral direct, cantonal et communal.

**7.3.** Selon l'Information n° 5/2007 du 28 juin 2007, la valeur locative du canton de Genève est directement établie sur la base du " questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas " et non pas déduite d'une certaine valeur de l'immeuble lui-même. Il est certes vrai que ce questionnaire exige de préciser notamment le nombre de pièces, la surface habitable, le type d'habitation, l'aménagement de l'immeuble, sa vétusté, les nuisances qu'il subit ainsi que sa situation générale et que ces données reçoivent un coefficient de pondération aux fins d'établir une valeur locative qui doit finalement être conforme à la valeur du marché immobilier. Il convient toutefois de constater que les notions de valeur cadastrale (espagnole) et de valeur locative (suisse) auxquelles s'appliquent les critères énoncés ci-dessus (conditions locales, 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) ne sont intrinsèquement pas identiques. L'analogie du vocabulaire utilisé pour les critères d'évaluation, dont on ignore au demeurant la pondération en droit espagnol, n'est par conséquent pas décisive.

En revanche, comme un système de détermination de la valeur locative en pour-cent de la valeur fiscale ou de la valeur vénale de l'immeuble est admis en droit fédéral (cf. consid. 5.3 ci-dessus), il y a lieu de considérer que le système de calcul de la valeur locative espagnole qui applique un pourcentage à une certaine valeur de l'immeuble est comparable au système suisse, sous réserve de ce qui suit s'agissant de la valeur de l'immeuble à prendre en considération et du taux applicable.

**7.4.** S'agissant de la valeur de l'immeuble sis en Espagne, il résulte de l'art. 85 al. 3 de la loi 35/2006 que, " *si, à la date de la déclaration de l'impôt, la valeur cadastrale de l'immeuble est inconnue ou que celle-ci n'a pas été notifiée au propriétaire, le pourcentage sera de 1,1 pour-cent et sera appliqué au cinquante pour-cent de la plus élevée des valeurs suivantes: celle qui a été vérifiée par l'administration en référence à d'autres impôts (ou contributions), le prix, la contreprestation ou le prix d'acquisition* ". Cela signifie que, d'une manière générale, la valeur cadastrale de l'immeuble équivaut par défaut à tout le moins à 50% de sa valeur vénale. Il apparaît que ce mode d'estimation de la valeur cadastrale n'équivaut pas à la valeur fiscale suisse. Le Tribunal fédéral n'autorise en effet pas une estimation d'une manière générale significativement inférieure à la valeur vénale et indépendante de la valeur de rendement, ce qui l'a conduit à annuler des réglementations qui fixaient des valeurs fiscales à 60% ou 70% en dessous de la valeur vénale (**ATF 131 I 291** consid. 2.5.1 et les références citées, en particulier **ATF 128 I 240**). Il n'en demeure pas moins que, dans un contexte international, comme en l'espèce, qui rend les investigations des autorités fiscales suisses difficiles, la valeur cadastrale espagnole, qu'elle soit d'emblée connue ou fixée en fonction de l'art. 85 al. 3 de la loi 35/2006, constitue une valeur reconnue par les autorités espagnoles. Elle peut de ce fait être reprise par l'autorité fiscale

suisse comme une valeur de départ de l'estimation fiscale de l'immeuble sis en Espagne à laquelle il y a lieu d'appliquer un taux d'augmentation qui la rende conforme aux standards du droit fédéral en matière de valeur fiscale. L'empreinte officielle que revêt cette valeur évite à l'autorité fiscale suisse de mener des investigations, au demeurant exclues à l'étranger, et d'avoir à apprécier le caractère probant de documents en provenant aux fins d'établir une autre valeur, par hypothèse, plus proche de la valeur fiscale suisse. Dans la mesure où un taux d'augmentation est appliqué à la valeur cadastrale espagnole pour l'ajuster à la valeur fiscale suisse, cette valeur cadastrale peut être utilisée pour en déduire la valeur locative de l'immeuble en cause. Pour respecter le fédéralisme, il revient à l'autorité fiscale cantonale de fixer ce pourcentage d'augmentation de manière à respecter l'égalité de traitement avec les contribuables genevois. Cette méthode d'ajustement est du reste expressément envisagée dans la circulaire du 25 mars 1969 (Archives 38 p. 125 ss, p. 126) et par la Commission intercantonale d'information fiscale (L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Berne 2021, chap. 4.3.1).

**7.5.** Le taux de conversion de 1,1% voire de 2% appliqué par la législation espagnole à la valeur cadastrale, comme en l'espèce, pour en déduire une valeur locative est en revanche largement en dessous du taux applicable à cet effet à la valeur fiscale en Suisse. En effet, comme l'a déjà jugé le Tribunal fédéral dans l'arrêt arrê 2C\_829/2016 du 10 mai 2017 (consid. 7.3), en se référant aux directives du 25 mars 1969, la valeur locative brute représente en général 6% de la valeur fiscale, ou, à titre de contrôle, un rendement net correspondant à 3 ou 4% du capital propre investi dans l'immeuble (Archives 38, p. 126). Par conséquent, un taux de 1,1%, quand bien même il correspondrait à une valeur locative nette comprenant déjà les frais d'entretien d'immeuble et les intérêts passifs déductibles (consid. 7.1 ci-dessus), ne correspond pas aux standards du droit suisse et cantonal. On ne peut donc pas reprocher à l'arrêt attaqué d'avoir appliqué un taux de 4,5% comme prévu dans l'information du 1er février 1991.

Par conséquent, en jugeant que la valeur locative espagnole ne respecte pas les exigences du droit interne suisse et cantonal et en déclarant que la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1er février 1991 est applicable, l'instance précédente n'a pas violé le droit interne suisse et cantonal.

**7.6.** Il suit des considérants qui précèdent que les conclusions principale et subsidiaire des recourants tendant à ce qu'un taux de 1,1% soit appliqué à la valeur cadastrale ou vénale de l'immeuble doivent être rejetées. Les décisions sur réclamation du 3 octobre 2018, qui appliquent un taux de 4,5% à la valeur de l'immeuble déclarée par les contribuables, sont rétablies.

## **8.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal. Les décisions sur réclamation du 3 octobre 2018 sont rétablies. Succombant les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 68 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF)

### **Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

#### **1.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

#### **2.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

#### **3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

#### **4.**

Le présent arrêt est communiqué aux recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 23 juin 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : Dubey