



2C_111/2022

Arrêt 7 décembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

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

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____,

tous les deux représentés par Maîtres Arnaud Martin et Emmy Gijs, avocats,
recourants,

contre

1. Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, 1204 Genève,
2. Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
intimées.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct pour l'année 2018, immeuble en Italie, valeur locative et frais d'entretien,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative du 7 décembre 2021 (ATA/1340/2021).

Faits :

A.

B. _____ et son épouse A. _____ sont domiciliés dans le canton de Genève. Ils sont propriétaires de deux immeubles en Italie, l'un à U. _____ (prov. de Parme) et l'autre à V. _____ (prov. de Latina). Un séisme de magnitude 5.9 s'était fait ressentir dans le nord-est de l'Italie le 29 mai 2012, en particulier la province de Parme. Les années suivantes, de nouveaux tremblements de terre se sont produits dans la région. Les époux ont alors entrepris des travaux de réparation et de renforcement parasismiques en 2018 pour un total de 182'369 fr. En 2018 également, ils ont remplacé le double-vitrage de leur maison de V. _____ pour un montant de 1'175 fr. 30 et se sont acquittés de frais d'assurance immobilière d'un montant de 1'934 fr.

Dans leur déclaration fiscale 2018, ils ont mentionné des charges et frais d'entretien d'un total de 186'206 fr. pour les biens immobiliers qu'ils possèdent en Italie dans les provinces de Parme et de V. _____.

B.

Par bordereaux de taxation du 31 octobre 2019, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a fixé l'impôt cantonal et communal 2018 à 55'350 fr. sur la base d'un revenu imposable de 109'186 fr. au taux de 243'259 fr. et d'une fortune imposable de 5'191'085 fr. au taux de 8'609'442 fr. Calculé sur un revenu imposable de 213'000 fr. au taux de 271'400 fr., l'impôt fédéral direct 2018 s'est élevé à 17'143.60 fr. Sous la rubrique « Remarques » de l'avis de taxation, l'Administration fiscale cantonale 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. Par deux décisions sur réclamation du 20 mai 2020, l'Administration fiscale cantonale a admis partiellement la réclamation sur des points qui ne font plus l'objet du litige. Elle a en revanche maintenu la taxation concernant la valeur locative et les charges et frais d'entretien d'immeuble. Par jugement du 12 avril 2021, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours que les contribuables avaient interjeté contre les décisions sur réclamation rendues le 20 mai 2020 par l'Administration fiscale cantonale. L'Italie ne connaissant pas le principe de la valeur locative et à défaut d'informations objectives et officielles sur celle de l'immeuble en cause, l'Administration fiscale cantonale était fondée à recourir à la méthode retenant que la valeur locative représentait le 4.5 % de la valeur fiscale de l'immeuble et que ce pourcentage comprenait les frais d'entretien de manière forfaitaire.

Le 14 mai 2021, les contribuables ont recouru auprès de la Cour de justice du canton de Genève contre le jugement rendu le 12 avril 2021 par le Tribunal administratif de première instance. Ils ont conclu à son annulation et à ce qu'il soit dit que les frais d'entretien de l'immeuble sis à Parme pour un montant de 182'369 fr sont déductibles aux fins de la détermination du taux d'impôt fédéral direct, cantonal et communal.

Par arrêt du 7 décembre 2021, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours. Les contribuables ne concluaient pas à ce qu'une valeur locative italienne soit prise en compte. Ils n'alléguaient d'ailleurs aucun montant à ce titre et ne fournissaient que des fourchettes d'estimation de loyers pour leur immeuble sis à Parme. En demandant que le rendement brut de l'immeuble soit déterminé au moyen d'un pourcentage forfaitaire de 6 % appliqué à la valeur fiscale de l'immeuble, dont devaient être déduits les frais effectifs d'entretien à hauteur de 182'369 fr., les contribuables tentaient de faire appliquer un système hybride (forfaitaire/effectif), qui n'était pas admissible. La méthode forfaitaire nette de l'autorité intimée devait ainsi être confirmée. Il n'était partant pas nécessaire d'examiner le détail des frais consentis par les contribuables sur leur maison.

C.

Le 28 janvier 2022, les contribuables ont déposé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu le 7 décembre 2021 par la Cour de justice du canton de Genève. Ils concluent, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt et à ce qu'il soit constaté que les frais d'entretien de l'immeuble sis à U. _____ sont déductibles aux fins de la détermination du taux de l'impôt fédéral direct, cantonal et communal de la période fiscale 2018 s'élèvent à 182'369 fr. Ils se plaignent de la constatation des faits et de la violation du droit fédéral.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions et l'Administration fiscale cantonale concluent au rejet du recours. Les contribuables ont été invités à répliquer, mais se sont abstenus.

Considérant en droit :

1.

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). 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.

2.1. 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).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

3.

Invoquant les art. 9 et 29 al. 1 Cst., ainsi que 97 al. 1 LTF, les recourants se plaignent en premier lieu de l'établissement inexact et incomplet des faits par l'instance précédente et de formalisme excessif.

3.1. Selon la jurisprudence, il y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2; 136 III 552 consid. 4.2). La partie recourante ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; elle doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires (ATF 133 II 249 consid. 1.4.3).

Le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. Il est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 142 IV 299 consid. 1.3.2). Selon la jurisprudence, commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. l'autorité qui n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir (ATF 142 II 154 consid. 4.1; 135 I 6 consid. 2.1). Il peut en résulter une violation de la garantie de l'accès au juge ancrée à l'art. 29a Cst. Cette disposition donne en effet le droit d'accès à une autorité judiciaire exerçant un pouvoir d'examen complet sur les faits et le droit (cf. ATF 137 I 235 consid. 2.5; arrêt 2C_212/2020 du 17 août 2020 consid. 3.2). Cette garantie ne s'oppose cependant pas aux conditions de recevabilité habituelles d'un recours ou d'une action (ATF 143 I 344 consid. 8.2; cf. également ATF 141 I 172 consid. 4.4).

3.2. Dans l'arrêt attaqué, l'instance précédente a exposé ce qui suit :

" Après avoir relevé dans leur acte de recours que l'Italie était réputée ne pas connaître le principe de la valeur locative, ce que soutiennent également l'AFC-GE et le TAPI, les recourants ont par la suite indiqué dans leur dernière écriture que les expertises produites permettaient de conclure à l'existence d'une valeur locative italienne respectant les conditions jurisprudentielles du respect des conditions locales et d'adéquation avec les loyers du marché.

Cet élément n'a toutefois pas à être discuté plus en avant dès lors que les recourants ne concluent pas à ce qu'une valeur locative italienne soit prise en compte dans le cadre de leur taxation ICC et IFD 2018. Ils n'ont d'ailleurs allégué aucun montant à ce titre, fournissant uniquement des fourchettes d'estimation de loyers pour leur immeuble sis à Parme. Ils considèrent cependant que, au regard du schématisme nécessaire de la pratique fiscale, le rendement brut de l'immeuble en question devrait être déterminé au moyen d'un pourcentage forfaitaire de 6 %, dont devraient être déduits les frais effectifs d'entretien de leur immeuble à hauteur de CHF 182'369.- "

3.3. Les recourants soutiennent en premier lieu avec raison que l'Italie connaît une sorte de valeur locative. Cela résulte des publications de l'Administration fédérale des contributions (" Recueil informations fiscales ", chapitre concernant l'imposition de la valeur locative; <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/afc/systeme-fiscal-suisse/recueil-informations-fiscales.html>;) qui précise que « seuls le Danemark, le Luxembourg, les Pays-Bas, l'Italie et l'Espagne ont une forme d'imposition de la valeur locative [...]. En Italie et en Espagne, la valeur locative imputée n'est pas prélevée sur la résidence principale ». Cela ne conduit toutefois pas à l'admission du recours, puisque l'instance précédente a considéré que les recourants n'avaient pas allégué une valeur locative italienne qui pouvait être utilisée.

3.4. Les recourants soutiennent à cet égard que, contrairement à ce que retient l'instance précédente, ils ont bien produit une valeur locative italienne dans leur réplique du 28 juin 2021 par le biais d'une expertise effectuée par un courtier et sur la base des données mises à disposition par l'Administration fiscale italienne. Dans son expertise, le courtier avait conclu à un loyer mensuel se situant entre 500 et 700 Euros. Ils avaient également produit une expertise d'une ingénieure italienne qui établissait que la valeur locative mensuelle maximale de l'immeuble de U. _____ était de l'ordre de 700 Euros. Ils soutiennent par conséquent que l'instance précédente a fait preuve de formalisme excessif en considérant qu'ils n'ont jamais allégué de valeur locative italienne.

Bien qu'ils se plaignent de formalisme excessif, les recourants se gardent toutefois bien d'exposer en quoi, concrètement, l'instance précédente aurait violé l'interdiction du formalisme excessif en constatant, à juste titre du reste, qu'une fourchette de valeurs mensuelles ne constitue pas l'allégation d'une valeur locative italienne. Il en va de même de la formulation d'une valeur locative " maximale de l'ordre de" 700 Euros.

A cela s'ajoute que les documents fournis par les recourants constituent des allégations de parties qui ne revêtent aucune force probante en tant qu'ils proviennent d'expertises privées dont le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'elles sont inopérantes en matière de fixation de la valeur locative étrangère (cf. arrêt **2C_700/2021** du 23 juin **2022** consid. 7.6).

Par conséquent, le grief des recourants tendant à démontrer qu'ils ont bien allégué un montant précis pour la valeur locative italienne de leur immeuble est rejeté. Autre est la question de savoir si ces derniers peuvent se prévaloir d'une valeur locative brute établie de manière forfaitaire. Ce point doit faire l'objet d'un examen au fond.

3.5. Il convient par conséquent de retenir pour l'examen des griefs de droit formulés par les recourants que l'Italie connaît la notion de valeur locative et que ceux-là n'ont pas allégué de montant précis, se bornant à en fournir une fourchette et subsidiairement à fournir une valeur brute établie de manière forfaitaire.

I. Assujettissement

4.

4.1. 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 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; RSGE D 3 08]). 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).

4.2. La Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-I; RS 0.672.945.41) ne s'oppose pas à la méthode de l'exemption sous réserve de progressivité (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 Italie (art. 6 al. 1 CDI CH-I), mais qu'elle conserve toutefois la possibilité d'en tenir compte dans la fixation du taux d'imposition (art. 24 al. 3 CDI CH-I).

II. Impôt fédéral direct

5.

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a déjà exposé le système légal s'agissant de l'imposition de la valeur locative en matière d'impôt fédéral direct (arrêt [2C_724/2021](#) du 23 juin [2022](#) consid. 4) de la manière suivante.

5.1. 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 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 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 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).

5.2. 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

6.

De la même manière qu'en matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a déjà exposé dans un arrêt récent le système légal s'agissant de l'imposition de la valeur locative en matière d'impôt cantonal et communal (arrêt [2C_724/2021](#) du 23 juin [2022](#) consid. 5) de la façon suivante.

6.1. 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 m², 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.

6.2. Se fondant sur l'information du 1^{er} 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 en sus.

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 1^{er} 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_700/2021](#) du 23 juin [2022](#); [2C_724/2021](#) du 23 juin [2022](#) et les références).

Bien qu'édicte pour la période fiscale 1991/1992, l'information du 1^{er} 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; cf. arrêt [2C_829/2016](#) précité du 10 mai 2017 consid. 6.3).

7.

7.1. 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 (arrêts [2C_724/2021](#) du 23 juin [2022](#) consid. 6; [2C_486/2020](#) du 19 janvier 2021 consid. 5.2).

7.2. 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, s'agissant notamment des conditions locales et du loyer du marché (arrêts [2C_724/2021](#) du 23 juin [2022](#) consid. 6; [2C_486/2020](#) du 19 janvier 2021 consid. 6.6). L'utilisation d'une valeur cadastrale étrangère officielle pour calculer la valeur locative de l'immeuble est admise s'il est établi qu'elle correspond aux standards de calcul de la valeur fiscale suisse. Lorsque la valeur cadastrale

officielle est inférieure à la valeur fiscale calculée selon les standards suisses, elle doit être augmentée d'un pourcentage adéquat pour être conforme aux exigences du droit suisse (arrêt [2C_724/2021](#) du 23 juin [2022](#) consid. 7.4).

7.3. En l'occurrence, il ressort des allégués des recourants, ainsi que du Recueil d'informations fiscales édité par l'Administration fiscale fédérale, que l'Italie connaît la notion de valeur locative, à tout le moins pour les résidences secondaires (cf. consid. 3.3 ci-dessus). Le montant de cette valeur ne ressort toutefois pas des faits retenus par l'arrêt attaqué et les recourants n'en ont pas fournie une précise (cf. consid. 3.4 ci-dessus). Ils font en vain valoir que le montant de la valeur locative de leur immeuble de U._____ peut être calculé à partir de la valeur cadastrale qu'ils ont déclarée pour la période fiscale 2016. Ils perdent de vue à cet égard que la valeur locative étrangère en tant que telle, ainsi que la valeur cadastrale étrangère à partir de laquelle la valeur locative pourrait être calculée, pour être admises aux fins de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus imposables en Suisse, doivent résulter d'un document officiel des autorités fiscales du pays de situation de l'immeuble, les expertises privées étant exclues (cf. consid. 3.4 ci-dessus). A cela s'ajoute encore que, quand bien même de telles valeurs officielles seraient effectivement fournies, il leur appartiendrait de démontrer qu'elles respectent les standards suisses en matière de fixation de la valeur locative ou de la valeur fiscale (cf. consid. 7.1 et 7.2 ci-dessus). C'est en raison de l'administration de masse que constituent les opérations de taxation pour les autorités fiscales que l'ensemble des conditions exposées ci-dessus doivent être strictement réalisées pour s'écarter du système de taxation forfaitaire de la valeur locative étrangère.

7.4. En l'occurrence, ce sont les recourants qui concluent à ce que les frais de 182'369 fr. consentis sur l'immeuble de U._____ soient déduits de la valeur locative étrangère. En formulant cette conclusion, ils demandent, conformément à la méthode de l'exemption sous réserve de progressivité, une diminution de l'imposition de leurs revenus en Suisse par le biais d'un taux réduit d'imposition qui tient compte de la perte qu'ils ont subies à l'étranger. Il s'ensuit que ce sont les recourants qui supportent le fardeau de la preuve de la valeur locative de leur immeuble en Italie (cf. sur cette notion : [ATF 146 II 6](#) consid. 4.2). Ces derniers ayant échoué à fournir une valeur locative ou une valeur cadastrale officielles conformes aux standards suisses, c'est sans violer le droit fédéral que l'instance précédente a confirmé l'application de la méthode forfaitaire appliquée par l'autorité intimée qui inclut néanmoins une déduction forfaitaire pour frais d'entretien.

7.5. Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'examiner les griefs relatifs à la déduction des frais consentis par les recourants sur l'immeuble de U._____ dont la qualification de frais d'entretien, qui aurait du reste mérité un examen approfondi, n'a pas pas été contrôlée par l'instance précédente.

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.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il ne sera 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 mandataires des recourants, à l'Administration fiscale cantonale et 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 7 décembre 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : Dubey