



2C_25/2021

Arrêt du 7 mai 2021

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Hänni.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
tous les deux représentés par Lambelet & Associés SA,
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 2017,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 24 novembre 2020 (ATA/1184/2020).

Faits :

A.

Les époux A.A. _____ et B.A. _____ (ci-après: les intéressés ou les recourants) sont domiciliés dans le canton de Genève. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2017, les intéressés ont déclaré être propriétaires d'une résidence secondaire en Espagne, qu'ils occupaient depuis 2013, estimée fiscalement à 153'223 fr. et à 122'578 fr. après abattement, sa valeur locative brute se montant à 1'654 fr. pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, après abattement, à 1'323 fr. pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). Ils ont fait valoir des frais d'entretien de 7'127 fr. selon une liste annexée à la déclaration.

B.

Le 18 juin 2018, 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 2017, leur notifiant les bordereaux correspondants. L'estimation fiscale de l'immeuble en Espagne et sa valeur locative étaient admises. En revanche, les frais d'entretien ont été refusés, dès lors que la valeur locative

retenue qui correspondait à 4,5% de la valeur fiscale tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire pour les frais d'immeuble.

Dans leur réclamation, les contribuables ont exposé qu'en Espagne, ils payaient annuellement un impôt foncier de 1'069 EUR 50, ainsi qu'un impôt sur la valeur locative de l'immeuble s'élevant à 460 EUR 44. Dès lors que leur bien avait une valeur locative imposable dans ce pays, les frais d'entretien de celui-ci devaient être pris en considération en Suisse. À teneur des justificatifs (rédigés en espagnol), émis par le fisc espagnol, la valeur cadastrale de l'immeuble - servant de base au calcul de l'impôt foncier précité - s'élevait à 183'133 EUR 54 en 2017. Le « revenu immobilier imputé » (460 EUR 44) était également calculé en fonction de ladite valeur.

Par décisions du 27 août 2018, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation. Pour des immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, celle-ci correspondait à 4,5 % de la valeur fiscale de ces derniers, comme le prévoyait 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). Cette valeur étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien litigieux. En l'absence d'une valeur locative établie par les autorités fiscales espagnoles, ce principe devait être appliqué.

Par jugement du 24 juin 2019, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a admis le recours que les contribuables avaient déposé contre les décisions du 27 août 2018 de l'Administration fiscale cantonale. L'Espagne connaissait l'imposition du « loyer hypothétique ». La nouvelle exigence posée par l'Administration fiscale cantonale selon laquelle la valeur locative étrangère devait être équivalente ou tendre vers celle fixée selon le système suisse ne reposait sur aucune base légale. Le fait que la valeur locative espagnole soit déterminée selon d'autres critères que ceux utilisés en Suisse n'était pas suffisant pour justifier l'application de l'information, ni pour refuser la déduction des frais immobiliers effectifs.

C.

Par arrêt du 24 novembre 2020, la Cour de justice du canton de Genève a admis le recours que l'Administration fiscale cantonale avait interjeté contre le jugement du 24 juin 2019 du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Le Tribunal fédéral avait considéré que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5). L'application de la directive 1991 aux biens immobiliers sis dans un pays n'imposant pas la valeur locative n'était pas contraire au droit.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les contribuables demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 24 novembre 2020 par la Cour de justice du canton de Genève et, au moins implicitement (mémoire de recours, p. 9), d'admettre la déduction des frais d'entretien qu'ils ont déclarés tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2017.

La Cour de justice du canton de Genève a renoncé à déposer des observations sur recours. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours.

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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.).

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 p. 263 s.), 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 p. 106; **141 I 36** consid. 1.3 p. 41). 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 fon-damental (cf. **ATF 142 I 172** consid. 4.3 p. 176; **135 III 513** consid. 4.3 p. 521 s.; **133 III 462** consid. 2.3 p. 466). 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 p. 319; **134 II 207** consid. 2 p. 209 s.).

I. 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 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; RS/GE 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 consi-dération 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 p. 259). 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 possi-bilité 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. Imposition de la valeur locative

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 p. 381; **123 II 9** consid. 4b p. 14 s., 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 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 p. 14 s.; arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 7.1 et autres références citées).

4.2. 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 p. 140 s., 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 p. 153 s.; 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 p. 140 s.; 124 I 145 consid. 4d p. 156 s.; 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).

4.3. 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 à 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 [...] ".

L'art. 8 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) prévoit 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.

Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a édicté des directives (cf. 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). 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).

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. L'information du 1er février 1991 ne

distingue pas les immeubles selon qu'ils sont situés en Suisse ou à l'étranger, précisant uniquement que, pour ces derniers, le rendement (ou la valeur locative) ne sera pris (e) en considération que pour déterminer le taux d'imposition (arrêt 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 6.1). La détermination de la valeur locative en pour-cent de la valeur fiscale ou de la valeur vénale de l'immeuble est par ailleurs une méthode expressément envisagée dans la circulaire du 25 mars 1969 (Archives 38 p. 125 ss; pour un état au 1er janvier 2015, voir l'Information de mars 2015, p. 14 ss.). 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_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.2; 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7 ss).

L'information du 1er février 1991 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).

4.4. 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 (cf. Administration fédérale des contributions, L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Conférence suisse des impôts éd., mars 2015 [ci-après: Information de mars 2015] p. 12 note 10; cf. arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5 et les références).

4.5. Savoir si un État 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).

5.

5.1. Les recourants se plaignent à juste titre que l'instance précédente a considéré à tort que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative.

En effet, corrigeant l'arrêt 2C_137/2019 du 23 janvier 2020, le Tribunal fédéral a constaté, dans l'arrêt 2C_486/2020 du 19 janvier 2021, qu'il ressort clairement de l'information de mars 2015 (p. 7 et 31), ainsi que de l'article paru dans la Revue internationale de droit comparé (RIDC 3-2013 p. 749), qui se réfère à l'art. 85 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), que l'Espagne connaît une imposition de la valeur locative, toutefois pas pour la résidence habituelle (art. 85 al. 1 de la Loi 35/2006). Il convient donc de partir du principe qu'une telle imposition existe en Espagne.

5.2. Les recourants soutiennent en revanche à tort que l'imposition forfaitaire résultant de l'information du 1er février 1991 ne trouve application que lorsque le pays de situation de l'immeuble ne connaît pas l'imposition de la valeur locative.

En effet, l'arrêt 2C_486/2020 du 19 janvier 2021 (consid. 6.6) précise que le fait que le Tribunal fédéral ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu 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 n'excluait pas que cette méthode puisse aussi trouver application lorsque le pays connaît une telle imposition. Dans ce dernier cas, le recours à une telle méthode semblait en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'état de situation de l'immeuble ne permettait 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.

5.3. En l'occurrence, du moment que le calcul de la valeur locative déclarée par les recourants pour leur immeuble en Espagne n'a, à l'instar de celui qui était en cause dans l'arrêt 2C_486/2020 du 19

janvier 2021, pas fait l'objet d'un examen de conformité au droit suisse et cantonal tel que rappelé ci-dessus (cf. consid. 4) et que le canton de Genève, qui dispose à cet égard d'une certaine marge de manoeuvre dans la fixation de la valeur locative, retient la même valeur pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct, comme cela ressort de l'état de fait, il convient de renvoyer la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision au sens des considérants. Il n'appartient pas au Tribunal fédéral de statuer en tant que première instance sur ce point.

III. Déduction des frais d'entretien

6.

A supposer que le calcul de la valeur locative espagnole soit considéré, après examen, comme conforme aux principes du droit suisse et cantonal et que 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 pour la période fiscale 2017.

En effet, selon la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct, l'excédent de charges liées aux immeubles sis à l'étranger fait partie des « autres hypothèses » prévues à l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD, de sorte qu'il ne doit être pris en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt (arrêt 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 3 non publié in [ATF 140 II 157](#)).

Il en va de même dans le canton de Genève où, comme en droit fédéral, l'assujettissement personnel à l'impôt cantonal et communal ne s'étend pas aux immeubles situés à l'étranger mais où cette exemption est assortie d'une réserve de progressivité afin de tenir compte autant que possible du principe de l'imposition selon la capacité économique ([ATF 140 II 157](#) consid. 7.5).

7.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal. L'arrêt attaqué est annulé et la cause est renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants.

Succombant, le canton de Genève, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF), doit supporter les frais judiciaires. Il sera en outre condamné à verser aux recourants des dépens (art. 68 al. 1 LTF), aucun dépens ne lui étant alloué (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2017. L'arrêt rendu le 24 novembre 2020 par la Cour de justice est annulé. La cause est renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.

Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal 2017. L'arrêt rendu le 24 novembre 2020 par la Cour de justice est annulé. La cause est renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la République et canton de Genève.

4.

La République et canton de Genève versera aux recourants une indemnité de 2'500 fr. à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est communiqué à la représentante des 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 7 mai 2021

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey