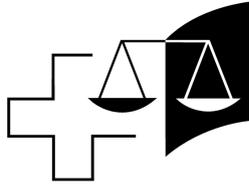


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_700/2021

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. _____,
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 27
juillet 2021(ATA/787/2021).

Faits :

A.

Les époux A.A. _____ et B.A. _____ (ci-après: les contribuables ou les recourants) sont domiciliés dans le canton de Genève. Depuis 2013, ils sont propriétaires d'une résidence secondaire en Espagne. Il s'agit d'une villa de 408 m², comportant un logement sur deux étages de respectivement 135 m² et 83 m², d'un garage de 86 m², d'un hangar de 65 m² et d'un espace supplémentaire de 39 m², le tout construit sur une parcelle de 877 m² sise dans une résidence avec piscine, à deux minutes en voiture du bord de la mer, pour une valeur d'acquisition de 500'000 EUR et une valeur cadastrale de 198'058 EUR 91. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2017, ils ont déclaré la valeur fiscale de la villa pour un montant de 153'223 fr. et de 122'578 fr. après abattement, sa valeur locative brute pour un montant de 1'654 fr. pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, après abattement, de 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.

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. La valeur fiscale de la villa a été arrêtée à 153'223 fr. et 122'578 fr. après abattement, sa valeur locative brute à 6'895 fr. pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, après abattement, de 5'516 fr. pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC). 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.

Par décisions du 27 août 2018, l'Administration fiscale a rejeté la réclamation que les contribuables avaient déposée contre les taxations du 18 juin 2018. Par jugement du 24 juin 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. Par arrêt du 24 novembre 2020, la Cour de justice du canton de Genève a admis le recours que l'Administration fiscale avait interjeté contre le jugement du 24 juin 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**.

Par arrêt **2C_25/2021** du 7 mai **2021**, le Tribunal fédéral a admis le recours des contribuables, annulé l'arrêt de la Cour de Justice du canton de Genève du 24 novembre 2020 et lui a renvoyé la cause pour nouvelle décision au sens des considérants. L'Espagne connaissait une imposition de la valeur locative, sauf pour la résidence habituelle. Il convenait par conséquent d'examiner si la valeur locative espagnole était calculée conformément aux règles régissant la valeur locative suisse.

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 24 juin 2019 et rétabli les décisions rendues sur réclamation le 27 août 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. Comme ce taux incluait déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, il n'était pas possible d'admettre une déduction supplémentaire, sous peine de cumuler la déduction forfaitaire et celle des frais effectifs, ce qui n'était pas admissible. Quoiqu'il en soit, les factures produites par les contribuables en langue espagnole n'étaient pas suffisamment détaillées, pour une partie d'entre elles, ce qui ne permettait pas de vérifier de manière satisfaisante s'il s'agissait de frais pour travaux d'entretien ou d'aménagements apportant une plus-value à l'immeuble.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les recourants demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler et mettre à néant l'arrêt de la Cour de justice du canton de Genève du 27 juillet **2021**, dire que les bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 sont erronés, partant nuls et nonavenus, et d'inviter le Département des Finances à émettre des nouveaux bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 conformes au droit. Ils se plaignent de la violation des art. 32 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 9 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation fiscale des cantons et des communes (LHID, loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) et 34 let. d de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; D 3 08) ainsi que d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.).

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. 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.

1.1. 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 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).

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 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 ». 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.

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. 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, ch. 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 que 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. 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, ch. 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 [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. Les recourants objectent encore qu'ils ont fourni une estimation effectuée par un tiers indépendant de la valeur locative de leur immeuble en Espagne, que les instances précédentes ne pouvaient pas ignorer sans violer le droit fédéral et cantonal.

L'instance précédente a écarté ce moyen de preuve pour les motifs suivants : d'une part, il n'était pas possible de déterminer les qualifications professionnelles de l'auteur et, d'autre part, l'estimation ne contenait aucune référence à des biens similaires loués dans la région. Comme les recourants ne font pas valoir que l'instance précédente aurait effectué une appréciation arbitraire ou insoutenable de l'estimation qu'ils ont produite, leur grief doit être rejeté.

7.7. Il suit des considérants qui précèdent que les griefs que les recourants ont dirigés contre l'établissement de la valeur locative de leur immeuble en Espagne doivent être rejetés. Les décisions sur réclamation du 27 août 2018, qui appliquent un taux de 4,5 % à la valeur cadastrale déclarée par les recourants, sont ainsi rétablies. L'art. 107 al.1 LTF interdisant au Tribunal fédéral d'aller au-delà des conclusions des parties, il n'est pas possible de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour qu'elle augmente la valeur cadastrale déclarée par les recourants et non contestée par l'autorité intimée (supra consid. 7.4) qui a servi à établir la valeur locative de l'immeuble en cause.

IV. Déduction des frais d'entretien

8.

Les recourants sont d'avis que le refus d'admettre en déduction de la valeur locative de leur immeuble les frais d'entretien effectif viole le droit fédéral. Ils font valoir que la question de la déduction des frais d'entretien effectifs doit trouver une même réponse que la valeur locative soit calculée par les autorités espagnoles ou par l'autorité intimée. Ils soutiennent encore que le refus de considérer

comme probantes les pièces qu'ils ont produites aux fins de démontrer la réalité et le montant des frais d'entretien relève du formalisme excessif.

8.1. En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. L'art. 32 al. 4 LIFD prévoit qu'au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire. L'art. 3 de l'ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019; RO 1992 1792) confirme que le contribuable peut choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire.

8.2. Les art. 9 al. 3 1ère phr. LHID et 34 let. d LIPP contiennent des dispositions similaires. En vertu de l'art. 34 let. d LIPP, en effet, sont déduits du revenu les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Pour son propre logement, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire au lieu du montant effectif de ces frais et primes. Le Conseil d'Etat arrête ces déductions forfaitaires.

En vertu de l'art. 20 RIPP (dans sa version en vigueur pour la période fiscale en cause), au lieu du montant effectif des frais et primes ainsi que des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, qui sont assimilés aux frais d'entretien, le contribuable peut, pour son propre logement, faire valoir une déduction forfaitaire. Cette déduction forfaitaire, calculée sur la valeur locative selon l'article 24, alinéa 2, LIPP, est la suivante : a) 10 %, si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est inférieur ou égal à 10 ans; b) 20 %, si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est supérieur à 10 ans. L'art. 21 RIPP prévoit que le contribuable peut choisir entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble qu'il occupe à titre privé.

8.3. En exigeant la possibilité de déduire les frais d'entretien effectifs de la valeur locative fixée forfaitairement par l'autorité intimée, les recourants perdent de vue que le choix que leur confère la législation fédérale et cantonale de déduire les frais d'entretien d'immeuble effectifs ou déduire un montant forfaitaire suppose que la valeur locative ajoutée à leur revenu imposable ou, comme en l'espèce prise en considération pour fixer le taux de l'impôt sur le revenu, doit consister en une valeur locative brute. Dès l'instant où, comme cela a été confirmé ci-dessus, la valeur locative qui leur est imputée est une valeur locative nette ou semi-nette, en ce qu'elle comprend déjà une part forfaitaire de 25 % pour frais d'entretien d'immeuble, ils n'ont plus le choix entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire. La déduction forfaitaire des frais exclut la déduction des frais effectifs.

La valeur locative imputée aux recourants étant en l'espèce semi-nette dans le sens où elle comprend une déduction forfaitaire pour les frais d'immeuble (cf. consid. 5.3 ci-dessus), c'est sans violer le droit fédéral et cantonal que l'instance précédente a confirmé le refus de l'autorité intimée de déduire d'éventuels frais effectifs. Les griefs des recourants devant être rejetés pour ce motif déjà, il n'est pas nécessaire de se pencher sur la question d'un éventuel formalisme excessif de la part de l'instance précédente dans l'appréciation des pièces produites aux fins de prouver les dépenses d'entretien effectives.

9.

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 bordereaux de l'autorité intimée du 18 juin 2018 sont confirmés. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 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 au mandataire 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 23 juin 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : Dubey