

# GE\_GERICHTE A/3196/2024 vom 19. Mai 2025

GE Cour de justice, 2025-05-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3196\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3196_2024)

FR: GE\_GERICHTE A/3196/2024 du 19 mai 2025

IT: GE\_GERICHTE A/3196/2024 del 19 maggio 2025

## Regeste

VALEUR LOCATIVE;ITALIE | LIFD.21.al2; LIPP.24.al1.letb; LIPP.24.al2

## Erwägungen

### E. 2

, son loyer annuel pouvait être fixé à EUR 48'285.-, soit un montant très proche de celui retenu par l'expertise privée précitée. Enfin, l'AFC-GE n'expliquait pas ce qu'était la « rendita cadastrale » (EUR 3'760,79), ni pourquoi ce montant ne devait pas être multiplié par douze mois. 9. Par duplique du 13 février 2025, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, relevant que les données désignées par les recourants comme « officielles » étaient tirées d'un site internet, n'avaient pas de valeur probante et ne pouvaient donc être considérées comme correspondant aux standards suisses en matière de valeur locative.

10. Par écriture de leur conseil du 20 février 2025, les recourants ont encore persisté dans leurs conclusions. EN DROIT 1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD. 3. À titre préalable, il convient de rappeler que la convention 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 conclue le 9 mars 1976 (CDI CH-I ; RS 0.672.945.41) autorise la Suisse à tenir compte de la valeur fiscale et de la valeur locative d'immeubles sis en Italie pour déterminer le taux d'imposition (cf. art. 24 al. 3 ch. 1). 4. Les recourants, domiciliés en Suisse, sont assujettis à l'impôt dans ce pays (art. 3 al. 1 LIFD; art. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14) de manière illimitée (art. 6 al. 1 LIFD; art. 5 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - 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'IFD que pour l'ICC (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 5.1, in RF 72/2017 809 ; RDAF 2017 II 461 ). 5. 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'IFD, la valeur locative doit être estimée à la valeur du marché (ATF 131 I 377 consid.

2.2), en prenant en considération les conditions locales (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.1), étant relevé qu'une certaine marge d'appréciation subsiste (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.1; 2C\_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1). 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 du Tribunal fédéral 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 C\_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'IFD 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 (ci-après : AFC-CH) a édicté la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation (ci-après : circulaire ; l'abrogation de cette circulaire fin 2009 n'empêche pas son application à des périodes fiscales postérieures; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_843/2016 précité consid. 2.2.5 et 3.4). Selon cette circulaire, 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 du Tribunal fédéral 2C\_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1 et référence). En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour l'établissement de la valeur locative de l'IFD (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5 et les références). 6. En matière d'imposition cantonale, 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 de la manière suivante : « La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété 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 d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 (RIPP - D 03 08.01) précisent 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'AFC-GE, 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. 7. Se fondant sur l'information du 1<sup>er</sup> février 1991, l'AFC-GE 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). Bien qu'éditée pour la période fiscale 1991/1992, l'information de l'AFC-GE du 1<sup>er</sup> février 1991 est encore applicable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 6.3). Elle n'a pas force de loi et ne lie pas les autres autorités d'application du droit (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 ; 137 II 284 consid. 5.2.2). 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). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information de l'AFC-GE du 1<sup>er</sup> 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). 8. 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 du Tribunal fédéral 2C\_724/2021 du 23 juin 2022 consid. 6 ; 2C\_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 5.2). 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 du Tribunal fédéral 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 du Tribunal fédéral 2C\_724/2021 du 23 juin 2022 consid. 7.4). 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. En particulier, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_111/2022 du 7 décembre 2022 consid. 7.3). 9. Dans l'arrêt 2C\_111/2022

du 7 décembre 2022, le Tribunal fédéral a relevé que l'Italie connaissait « une sorte de valeur locative [...], à tout le moins pour les résidences secondaires ». Cela résultait des publications de l'AFC-CH (cf. Recueil informations fiscales, chapitre concernant l'imposition de la valeur locative, disponible sur <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 » (consid. 3.3 et 7.3). 10. En matière fiscale, de manière générale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b). S'agissant en particulier de la preuve de la valeur locative d'un immeuble situé en Italie, le Tribunal fédéral a jugé 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 ». Il a ajouté que les documents fournis par les recourants dans cette cause constituaient des allégations de parties qui ne revêtaient aucune force probante en tant qu'ils proviennent d'expertises privées, dont il avait déjà jugé qu'elles sont inopérantes en matière de fixation de la valeur locative étrangère (arrêt 2C\_111/2022 du 7 décembre 2022 consid. 3.4 et l'arrêt cité 2C\_700/2021 du 23 juin 2022 consid. 7.6). 11. En l'espèce, les recourants ne se fondent pas sur la valeur locative connue par l'Italie, ni ne prétendent que le fisc de ce pays aurait imposé une valeur locative de leur immeuble. En tout état, le montant de cette valeur ne ressort pas du dossier et les recourants n'en ont pas fournie une précise, produisant uniquement des fourchettes d'estimation de loyers pour leur immeuble. Par ailleurs, ils font, en vain, valoir que le montant de la valeur locative de leur immeuble à C\_\_\_\_\_ peut être calculée à partir de la valeur cadastrale de EUR 3'760,79. De plus, comme l'a à juste titre relevé l'AFC-GE, ils n'expliquent pas pour quelle raison ce montant devrait être multiplié par douze mois, étant précisé que cela ne ressort d'aucun document officiel. En tout état, cette somme ne saurait être admise comme correspondant à la valeur locative calculée selon les standards suisses. Les recourants 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, selon la jurisprudence. 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. Compte tenu de ce qui précède, il ne peut être reproché à l'autorité intimée d'avoir fait usage de la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1<sup>er</sup> février 1991, à savoir une valeur locative nette de 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, incluant déjà une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. Dès lors, la déduction des frais effectifs de EUR 5'705,80 dont se prévalent les recourants est exclue. Pour le surplus, c'est en vain que ces derniers opposent à l'AFC-GE le fait d'avoir admis leur grief dans le cadre de leurs taxations 2020 et 2021. En effet, en matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des

exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C\_181/2020 du 10 août 2020 consid. 6). En vertu desdits principes, l'autorité de taxation peut examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à la loi (ATA/672/2010 du 28 septembre 2010 consid. 14 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7). Par conséquent, le fait que le fisc ait admis antérieurement une façon de taxer différente ne peut valablement lui être opposé pour l'exercice en cours (ATA/464/2008 du 9 septembre 2008 et les références citées). 12. Enfin, les recourants concluent à l'octroi d'un abattement de 40 % sur les valeurs fiscale et locative de leur bien, étant rappelé que, dans leur déclaration fiscale 2022, ils ont fait valoir un abattement de 28 %. 13. Selon les art. 24 al. 2 et 50 let. e LIPP, les valeurs locative et fiscale d'un immeuble sont diminuées de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %. Les principes découlant de ces dispositions ont été jugés conformes au droit fédéral (cf. ATF 134 II 2017 consid. 3). 14. En l'occurrence, dans leur déclaration fiscale 2022, les recourants ont indiqué occuper leur bien depuis le 29 février 2016. Dans leur recours cependant, ils se prévalent d'un abattement maximal de 40 %, sans pourtant remettre en cause la date du début d'occupation. En conséquence, c'est à bon droit que l'AFC-GE leur a accordé un abattement de 28 %, qui correspond à sept années d'occupation continue (de 2016 à 2022), abattement qu'ils ont du reste eux-mêmes fait valoir dans leur déclaration. 15. Au vu de ce qui précède, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté. 16. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. 17. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.