Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 585/2012, 2C 586/2012

Arrêt du 6 mars 2014

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffier: M. Dubey.

Participants à la procédure
1. A._____,
2. B._____,
tous les deux représentés par Me David Minder, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôts fédéral, cantonal et communal 2008,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, du 8 mai 2012.

Faits:

A.
Les époux A._____ et B._____, de nationalité suisse, sont domiciliés dans le canton de Genève. Depuis 1995, ils sont copropriétaires, avec leurs deux enfants mineurs, d'une résidence secondaire à C._____ (F) d'une valeur de 312'500 fr.

Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2008, les époux A._____ et B._____ ont annoncé un revenu imposable de 243'575 fr. pour les impôts cantonaux et communaux et de 210'235 fr. pour l'impôt fédéral direct. En particulier, ils ont déclaré un revenu brut immobilier (valeur locative de l'immeuble français) de 4'500 fr.- pour l'impôt cantonal et communal et de 7'500 fr. pour l'impôt fédéral direct ainsi que des charges et frais d'entretien de 75'941 fr. pour l'impôt cantonal et communal et de 77'540 fr. pour l'impôt fédéral ainsi que des intérêts hypothécaires de 5'970 fr.

Le 12 août 2010, l'Administration fiscale du canton de Genève leur a fait parvenir leur bordereau d'impôt cantonal et communal 2008 qui s'élevait à 75'070 fr. (revenu net de 319'096 fr. imposé au taux de 262'001 fr.) et d'impôt fédéral direct 2008 qui s'élevait à 21'302 fr. 55 (revenu net de 284'100 fr. imposé au taux de 230'000 fr.). La fortune imposable des contribuables s'élevait à 66'133.- au taux de 63'607 fr. L'Administration fiscale cantonale a refusé deux factures concernant des travaux considérés comme plus-values, arrêté les frais

d'entretien à 57'710 fr. et n'a pris ces frais en compte que pour la fixation du taux de l'impôt, contrairement à ce qu'elle avait décidé pour la période fiscale 2007.

Le 7 septembre 2010, les époux A._____ et B._____ ont déposé une réclamation contre leurs taxations d'impôts fédéral direct, cantonal et communal 2008.

Le 29 septembre 2010, pour la période fiscale 2008, l'Administration fiscale cantonale a retenu un revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal de 318'900 fr. au taux de 242'241 fr., et pour l'impôt fédéral direct de 284'500 fr. au taux de 210'500 fr. Les intérêts hypothécaires, entièrement admis, et les frais d'entretien, partiellement admis, s'élevaient désormais à 77'274 fr., mais n'étaient toujours pris en compte que pour la détermination du taux de l'impôt. L'imposition de la fortune demeurait inchangée.
Par jugement du 5 septembre 2011, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours interjeté par les époux A._____ et B._____ contre les décisions du 29 septembre 2010.

Par acte du 14 octobre 2011, les époux A._____ et B._____ ont interjeté recours auprès de la Cour de justice du canton de Genève contre le jugement du 5 septembre 2011, en concluant à son annulation et à celle de la décision sur réclamation du 29 septembre 2010 et des bordereaux rectificatifs, et à ce que les pertes réalisées à l'étranger soient prises en compte aussi bien pour la base imposable en Suisse que pour le taux d'imposition applicable, sous suite de frais et dépens.

B.
Par arrêt du 8 mai 2012, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours interjeté par les époux A._____ et B._____ contre le jugement du 5 septembre 2011.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les époux A._____ et B._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt attaqué en ce sens que les pertes réalisées à l'étranger soient prises en compte dans la détermination de l'assiette et du taux des impôts fédéral direct, cantonal et communal, subsidiairement en ce sens que les pertes réalisées à l'étranger soient prises en compte dans la détermination de l'assiette et du taux de l'impôt cantonal et communal. Ils se plaignent d'une violation de la convention de double imposition avec la France, du principe de la capacité contributive ainsi que du principe de protection de la bonne foi.

Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, le Tribunal fédéral a enregistré le recours sous les numéros d'ordre 2C 585/2012 pour l'impôt cantonal et communal et 2C 586/2012 pour l'impôt fédéral direct.

La Cour de justice se réfère aux considérants et dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet des recours. L'Administration fédérale des contributions se rallie aux observations de l'Administration cantonale.

Considérant en droit:

1.

1.1. En matière d'impôts directs, les tribunaux cantonaux doivent en principe rendre deux décisions, qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour les impôts cantonal et communal. Ils doivent exposer des motivations séparées et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262).

Nonobstant l'absence de dispositif distinct, l'arrêt attaqué respecte cette exigence de forme dès lors qu'il motive de manière séparée le rejet du recours cantonal pour les deux catégories d'impôts.

1.2. Parallèlement aux exigences de motivation destinées aux autorités judiciaires cantonales, la jurisprudence a également précisé que le recourant doit en principe déposer, devant le Tribunal fédéral, deux recours différents, qui peuvent aussi être contenus dans la même écriture avec des conclusions adaptées à chacun des impôts (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511). Cette exigence a été assouplie, lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et qu'elle peut être traitée avec un raisonnement identique. Dans ce cas, il est admis que le recourant dépose un seul recours pour autant qu'il ressorte de la motivation du recours, que celui-ci s'en prend tant à l'impôt fédéral direct qu'aux impôts cantonal et communal. Cette simplification des exigences de forme ne vaut toutefois qu'à condition que la motivation unifiée de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal (AT 135 II 260 consid. 1.3.1 et 1.3.2 p. 262 ss).

En l'espèce, les griefs relatifs à l'application de l'art. 6 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct sont identiques à ceux relatifs à la conformité du droit cantonal genevois au droit constitutionnel. Ils sont dès lors recevables. Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes sont jointes en un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

I. Impôt fédéral direct

2.

2.1. L'art. 6 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) a la teneur suivante:

" 1 L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

2 [...]

3 L'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Si une entreprise suisse compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus en Suisse et que cet établissement stable enregistre des gains au cours des sept années qui suivent, il faut procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des gains compensés auprès de l'établissement stable; dans ce cas, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt en Suisse. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt. Les dispositions prévues dans les conventions visant à éviter la double imposition sont réservées.

4 [...]."

2.2. Les recourants se plaignent de ce que l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD serait contraire à la convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (convention franco-suisse; CDI-F; RS 0.672.934.91). Ils ne désignent toutefois aucune disposition conventionnelle dont ils démontreraient concrètement une éventuelle violation. La question de savoir si un grief formulé de façon aussi peu précise en ce qu'il n'explique pas, même succinctement, en quoi l'arrêt attaqué violerait la convention peut demeurer ouverte en l'espèce.

2.3. En effet, selon l'art. 6 ch. 1 CDI-F, les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. A cela s'ajoute que, lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de la convention, sont imposables en France, la Suisse exempte de l'impôt

ces revenus (à l'exception des dividendes, intérêts et redevances), mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus en question n'avaient pas été exemptés (art. 25 let. B ch. 1 CDI-F). Il s'agit de la méthode dite de "l'exemption avec progressivité", privilégiée par la Suisse en matière de double imposition internationale (cf. parmi d'autres auteurs, D. DE VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international, Berne 2012, p. 22, n°58 et les références citées) et concrétisée en droit interne précisément par l'art. 6 al. 3, 3ème phr., LIFD.

2.4. Hormis ces dispositions, la convention franco-suisse ne prévoit pas d'autres règles relatives à la répartition du revenu qui provient de biens immobiliers, ni au sujet des dettes hypothécaires et des intérêts de ces dernières (arrêt 2P.308/1995 du 20 juin 1996, consid. 2a) ni d'ailleurs au sujet des frais d'acquisition (frais d'entretien d'immeuble) de ce revenu.

A défaut de dispositions prévues dans les conventions de double imposition, ce sont donc bien les règles du droit interne qui s'appliquent et chaque Etat est libre d'instituer son propre système (ATF 91 I 351; arrêt du Tribunal fédéral du 17 février 1957, in Archives 25 132, consid. 5c in fine p. 142). Dans ces conditions, l'art. 6 LIFD ne saurait être considéré comme contraire au droit conventionnel.

3.

3.1. Selon la jurisprudence, l'art. 6 al. 3, 3ème phrase, LIFD, qui exclut que des pertes subies à l'étranger soient prises en considération dans le calcul de l'assiette imposable en Suisse, vaut notamment en relation avec des immeubles sis à l'étranger (arrêts 2A.409/1997 du 12 novembre 1999 consid. 2b, in NStP 24/2000 p. 19, avec renvoi à Peter Athanas, in Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 1993, ch. 3.24 p. 433; 2A.36/2007 du 21 août 2007 consid. 2.2, in StE 2009 B 11.3 no 18). Il ne ressort toutefois pas explicitement de ces arrêts si cela vaut aussi pour un excédent de charges (le montant de celles-ci dépassant le rendement de l'immeuble sis à l'étranger).

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a tranché la controverse doctrinale à ce sujet. Du moment que l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel en Suisse ne s'étend pas aux rendements (positifs) des entreprises, des établissements stables et des immeubles situés à l'étranger, il est cohérent que les résultats négatifs ne puissent - sous réserve des pertes des établissements stables (art. 6 al. 3 2ème phrase LIFD) - être déduits lors de la détermination de l'assiette imposable en Suisse, même si cela semble déroger au principe de l'imposition du revenu global net. Compte tenu de sa formulation très générale "[d]ans toutes les autres hypothèses [...]", la 3ème phrase doit s'appliquer aussi aux excédents de charges sur immeubles (arrêts 2C 960/2012 et 2C 961/2012 du 23 janvier 2014 consid. 4 et 5 destinés à la publication).

3.2. Les recourants ne formulent par conséquent à juste titre aucun grief contre l'interprétation de l'Instance précédente selon laquelle 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. Ils se plaignent en revanche de ce que l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD serait contraire aux droits fondamentaux prévus par l'art. 127 al. 2 Cst.

4.
Aux termes de l'art. 190 Cst., ni le Tribunal fédéral ni aucune autre autorité ne peuvent refuser d'appliquer une loi fédérale ou le droit international. Cette disposition interdit de refuser d'appliquer les lois fédérales que ce soit par le biais d'un contrôle abstrait ou d'un contrôle concret mais pas d'en examiner la constitutionnalité (ATF 131 II 710 consid. 5.4 p. 721; 129 II 249 consid. 5.4 p. 263). Un examen préjudiciel de conformité à la Constitution d'une loi fédérale peut par conséquent se justifier. Lorsqu'une violation de la Constitution est constatée, la loi doit néanmoins être appliquée et le Tribunal fédéral ne peut qu'inviter le législateur à modifier la disposition en cause. Il n'y a assurément pas lieu de contrôler la conformité des lois fédérales au droit supérieur dans tous les cas. Un tel contrôle dépend des circonstances du cas d'espèce (ATF 136 I 49 consid. 3.1 p. 55 et les références citées). En l'espèce, il n'y a aucun motif qui justifie de contrôler la conformité de l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD au droit supérieur.

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

II. Impôt cantonal et communal

5.

5.1. La loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) règle l'assujettissement à raison du rattachement personnel à son art. 3. Contrairement à la loi sur l'impôt fédéral direct, la loi sur l'harmonisation ne contient pas de disposition relative à l'étendue de cet assujettissement. Elle ne règle par conséquent pas la question de savoir si les pertes subies à l'étranger peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt en Suisse. Cela ne permet pas encore d'affirmer que les cantons disposent sur cette question d'une marge d'autonomie législative, d'autant moins qu'il s'agit d'une matière dont l'harmonisation est expressément prévue par la Constitution fédérale (ATF 130 II 65 consid. 4.1 p. 70). La question a d'ailleurs déjà été laissée ouverte dans les arrêts 2C 960/2012 et 2C 961/2012 du 23 janvier 2014 (consid. 8), du moment qu'à l'instar de la majorité des cantons suisses, le canton de Genève a repris les règles de l'art. 6 LIFD à l'art. 5 al. 1 et 4 de l'ancienne loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt (aLIPP-I; RSGE D 3 11; dans sa teneur applicable à
la période fiscale 2008, remplacée depuis le 1er janvier 2010 par la loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [RSGE D 3 08]) qui avait la teneur suivante:

" 1 L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

4 Si une entreprise ayant son siège ou son administration effective dans le canton compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus dans le canton et que cet établissement stable enregistre des bénéfices au cours des sept années qui suivent, le département doit procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des bénéfices compensés auprès de l'établissement stable ; dans ce cas, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt dans le canton. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération dans le canton que lors de la détermination du taux de l'impôt. "

5.2. Dans l'arrêt attaqué, l'Instance précédente a jugé que la convention franco-suisse ne contenait pas de dispositions accordant la déduction des intérêts passifs ou des excédents de charges et frais d'entretien des immeubles. Sur le plan cantonal, l'art. 5 al. 4 aLIPP-I, applicable à la période fiscale en cause, avait une teneur identique à celle de l'art. 6 al. 3 LIFD, selon les travaux parlementaires, dont il résultait que la rédaction avait été sciemment calquée sur le droit fédéral aux fins d'harmonisation verticale (cf. MGC 1999 45/VIII 7379, exposé des motifs). Cet excédent ne pouvait par conséquent pas être déduit du revenu imposable en Suisse. Les principes de l'art. 127 al. 2 Cst. n'étaient pas violés par la solution légale cantonale. Il n'y avait pas non plus de violation du principe de protection de la bonne foi.

6.
Les recourants se plaignent de la violation de la convention franco-suisse de double imposition. Ce grief est rejeté pour les même motifs que ceux qui ont été exposés ci-dessus (cf. consid. 2). Pour le surplus les recourants ne formulent aucun grief à l'encontre de l'interprétation du droit cantonal par l'instance précédente.

7.
Les recourants soutiennent que le refus de déduire l'excédent de charges liées à leur immeuble en France constitue une violation du principe de la capacité contributive et du droit à l'égalité de traitement par rapport aux contribuables propriétaires d'un immeuble dans un autre canton, pour qui un éventuel excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier doit être supporté par le canton du domicile fiscal principal conformément à la jurisprudence en matière d'inter-diction de la double imposition intercantonale.

7.1. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence (S. M. Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen: unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, thèse Zurich 1999, p. 149), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 p. 215 ss; 122 I 101 consid. 2 b/aa p. 103 s.; 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; 118 Ia 1; 114 Ia 321 consid. 3b p. 323).

7.2. On ne peut décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées car cette question dépend de celle de savoir si la loi est juste. La réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques (ATF 110 Ia 7 consid. 2a p. 13 s; 99 Ia 654, 96 I 567), comme l'a récemment rappelé le Tribunal fédéral (ATF 133 I 206 consid. 7.4 p. 220 s. et les références citées; cf. en outre, H. Torrione, Justice distributive aristotélicienne en droit fiscal selon la jurisprudence du TF: une étude de philosophie du droit sur la notion de «Sachgerechtigkeit», RDS 129/2010 p. 131 ss; le même; La jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs: une leçon de choses sur la justice fiscale, RDS 129/2010, p. 247 ss). Il convient à cet égard d'éviter la tendance naturelle à n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres (Y. Noël, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n°16 et 17 ad art. 16 LIFD; S. M. Senn, op. cit., p. 163 et 168; M. Reich, Allgemeinheit der Steuer
und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Der Schweizer Treuhänder, 1990 p. 171, p. 175). L'interprétation de la Constitution se doit de ménager et d'aménager ces principes en créant entre eux une concordance pratique (ATF 139 I 16 consid. 4.2.2 p. 24 s.).

7.3. C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale (S. M. Senn, op. cit., p. 109 s., 128 et les références citées). Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 126 I 76 consid. 2a p. 78 s.; 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s.; 110 Ia 7 consid. 2b p. 13 ss; 109 Ia 325 consid. 4 p. 327 s.). Sous cet angle, la comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique (ATF 112 Ia 240 consid. 4b p. 244; 110 Ia 7 consid. 2b p. 13 ss). Néanmoins, dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent
faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2 p. 162 s.; 128 I 240 consid. 2.3 p. 243; 126 I 76 consid. 2a p. 78 avec les références citées; il en va différemment lorsque le législateur s'est abstenu: ATF 137 I 145 consid. 4.2 et 4.3 p. 150 ss).

7.4. Afin de concrétiser le principe de l'imposition selon la capacité économique, en ce qu'il exige de prendre en considération avec le moins de lacunes possibles l'ensemble des revenus dans une assiette d'imposition large (S. M. Senn, op. cit., p. 171 et les références citées), le législateur fédéral a notamment édicté les art. 6 al. 1, 1ère phrase et 16 LIFD ainsi que 7 LHID: de la même manière que les art. 16 LIFD et 7 LHID constituent

l'expression légale du principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'imposition du revenu des personnes physiques (ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s.), l'art. 6 al. 1, 1ère phrase, LIFD et l'art. 5 al. 1 aLIPP-I constituent l'expression du principe de la totalité ou de l'universalité de l'imposition en tant qu'ils prévoient que l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (parmi d'autres auteurs à propos du principe de la totalité de l'imposition: P. Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n°3 ad art. 6 LIFD; Tipke/Lang, Steuerrecht, 20e éd., Cologne 2010, n°37 ad § 2, p. 30 s. et n°1 et 25 ad § 9 p. 234).

Plus singulièrement une réglementation fiscale qui tend véritablement à respecter le principe de l'imposition selon la capacité économique implique nécessairement l'imposition, non seulement des avantages monétaires, mais aussi des prestations en nature et en particulier de la valeur locative, du domicile principal comme de la résidence secondaire d'ailleurs, ainsi que l'a prévu le législateur fédéral en édictant les art. 21 al. 1 let. b LIFD, 7 al. 1 LHID et les règles cantonales s'y conformant (P. Gurtner/P. Locher, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, Archives 69 p. 597 ss, p. 598, 602 et 603). En vertu du principe de l'imposition du revenu global net l'imposition de la valeur locative a évidemment lieu sous déduction des frais d'acquisition de la fortune immobilière, notamment des frais d'entretien de l'immeuble et des intérêts passifs (art. 32 al. 2 et 33 al. 1 let. a LIFD; 9 al. 1 LHID). A l'instar de la doctrine, qui y voit un corollaire au principe fondamental de l'imposition du revenu global net, il faut rappeler que les frais d'acquisition du revenu présuppose logiquement l'existence d'un revenu imposable. En d'autres termes, ce n'est que si un revenu est imposable que les frais consentis pour son
acquisition peuvent être fiscalement pris en considération (P. Gurtner/P. Locher, op. cit., Archives 69 p. 597 ss, p. 609 et les références citées).

7.5. Après avoir posé le principe, selon lequel l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité, le législateur cantonal genevois, qui reprend en cela la législation fédérale, a introduit une exception. L'assujettissement personnel à l'impôt en Suisse respectivement dans le canton ne s'étend en effet pas aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 2e phrase LIFD et art. 5 al. 1 2e phrase aLIPP-I), même s'ils ne sont en fait pas assujettis à l'impôt à l'étranger (pour le droit fédéral voir le Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (Message sur l'harmonisation fiscale) du 25 mai 1983, FF 1983 III p. 1 ss, p. 165).

Le choix du législateur cantonal d'introduire sur ce point une exception au principe de l'imposition selon la capacité économique s'explique par ce constat: l'attribution de l'imposition du revenu immobilier à l'Etat de situation de l'immeuble est un principe largement admis et non contesté. Cette règle d'attribution résulte en particulier de l'art. 6 du Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, qui se fait l'expression des tendances largement admises dans les conventions de double imposition mais également dans les législations nationales (A. Faltin, Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Bâle 2014 n°2 à 4 ad art. 6, p. 227) et plus largement en droit fiscal international (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steurrechts, 6e éd. Zurich 2002, p. 122). Cette règle d'attribution est également depuis longtemps reconnue dans la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 73 I 199 et les références citées).

Comme la Suisse n'a pas passé de convention en vue d'éviter la double imposition internationale avec tous les Etats du monde, le législateur cantonal à l'instar du législateur fédéral a choisi d'édicter une règle d'exemption, unilatérale, indépendante du régime fiscal du revenu immobilier à l'étranger. Afin de limiter l'atteinte au principe de l'imposition selon la capacité économique, il a toutefois assorti cette exemption d'une réserve de progressivité afin de tenir compte autant que possible, du principe de l'imposition selon la capacité économique (arrêt A.177/1979 du 2 septembre 1982, consid. 3d in Archives 52 228). Cette solution légale simplifie le rôle des administrations fiscales fédérale et cantonale en ce qu'elle règle de manière schématique des situations aussi diverses que la détention par un contribuable assujetti de manière illimitée à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal direct dans le canton de Genève d'une résidence secondaire dans un Etat signataire d'une convention de double imposition, ou dans un Etat qui impose, d'une manière ou d'une autre, le revenu immobilier ou encore dans un Etat qui n'impose pas les revenus immobiliers. Ce schématisme se justifie également par le constat qu'il n'y a guère qu'en

Suisse que la valeur locative peut faire l'objet d'une comparaison objective avec des valeurs du marché (P. Gurtner/P. Locher, op. cit., Archives 69 p. 597 ss, p. 604), ce qui facilite son estimation par les autorités fiscales suisses, fédérale ou cantonales, et leur évite la mise sur pied d'une administration pléthorique, qui devrait, à défaut, apporter d'autant plus de soin à l'estimation de la valeur locative des résidences secondaires sises à l'étranger qu'elle entrerait non seulement en considération pour la fixation du taux d'imposition mais également dans l'assiette de l'impôt sur le revenu.

7.6. C'est à la lumière de ces principes généraux qu'il convient d'examiner les griefs de violation du principe de l'égalité de l'imposition et de celui de l'imposition selon la capacité contributive tels que présentés par les recourants.

7.6.1. La situation des propriétaires imposables en Suisse d'immeubles (résidences secondaires) sis dans un autre canton n'est pas comparable à celle des propriétaires également imposables en Suisse de résidences secondaires sises à l'étranger. En effet, la valeur locative des résidences secondaires sises dans un autre canton fait nécessairement l'objet d'une imposition conforme au principe de l'imposition du revenu global net (art. 21 al. 1 let. b LIFD; art. 7 al 1 et 9 LHID). Certes, cette valeur peut être fixée plus bas que les loyers du marché (ATF 116 Ia 321 consid. 3g p. 325), mais elle ne peut pas descendre en dessous de la limite constitutionnelle fixée à 60% des loyers du marché dans chaque cas particulier (cf. ATF 132 I 157 consid. 3.3 p. 162; 124 I 145 consid. 4d et 5a p. 156 ss; pour la valeur locative des résidences secondaires voir aussi l'ATF 132 I 157 consid. 5.4 p. 166). A l'inverse, il n'est pour le moins pas établi que la valeur locative des résidences secondaires sises dans les Etats étrangers soit bien soumise à imposition et, le cas échéant, pour une valeur qui ne s'écarterait pas inconsidérément de la valeur du marché pour autant qu'elle puisse être établie de manière objective et sans surcharge
administrative.

Il existe par conséquent des motifs objectifs suffisants pour traiter de manière différente la situation des propriétaires imposables de manière illimitée en Suisse de résidences secondaires sises dans un autre canton par rapport à celle des propriétaires également imposables de manière illimitée en Suisse respectivement dans le canton de Genève de résidences secondaires sises à l'étranger.

7.6.2. Les recourants ne contestent pas que leur assujettissement personnel à l'impôt dans le canton de Genève mais aussi en Suisse ne s'étend pas aux immeubles situés à l'étranger (art. 5 al. 1 aLIPP-I; art. 6 al. 1 LIFD). Cela signifie que le revenu provenant de leur résidence secondaire sise à l'étranger n'est pas imposable en Suisse. Concrètement, la valeur locative de la résidence secondaire sise à l'étranger n'est pas additionnée aux autres revenus qui forment l'assiette des impôts directs en Suisse. C'est du reste ce qui correspond aux règles prévues par la convention de double imposition passée avec la France (cf. consid. 2.3 ci-dessus) et évite aux recourants de subir une double imposition internationale. L'absence d'imposition en Suisse de la valeur locative de la résidence secondaire sise à l'étranger, même si elle n'est en fait pas assujettie à l'impôt à l'étranger, conduit logiquement et selon la volonté du législateur cantonal à l'instar du législateur fédéral à refuser la déduction de frais d'acquisition de dite valeur locative (cf. consid. 7.4 ci-dessus). Concrètement, l'excédent de dépenses en relation avec la résidence secondaire sise à l'étranger n'est pas soustrait des autres revenus qui forment l'assiette des
impôts directs en Suisse. Dès lors que c'est le législateur, cantonal voire fédéral, qui a aménagé ce système en connaissance de cause et pour tous les motifs rappelés ci-dessus, il n'y pas lieu de s'écarter de son choix.

7.6.3. En particulier, on ne saurait suivre l'opinion des recourants qui souhaitent que leur soit appliquée la solution tirée de la jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale selon laquelle un éventuel excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier doit être supporté par le canton du domicile fiscal principal conformément à la jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale (ATF 137 I 145; 66 I 43 = JdT 1940 I 468; cf. aussi parmi d'autres auteurs, D. de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, p. 150 s. et les références citées) pour plusieurs raisons.

En premier lieu, ce serait perdre de vue que c'est en priorité au législateur - pour des raisons démocratiques -

qu'il appartient de concrétiser les valeurs constitutionnelles et d'aménager le système fiscal et qu'en l'espèce, le législateur fédéral a effectivement fait un choix, au demeurant fondé, alors qu'il n'a jamais agi de la sorte en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale, les art. 46 al. 2 aCst et 127 al. 3 Cst. étant restés à ce jour lettre morte (cf. consid. 7.3 ci-dessus).

Ce serait aussi méconnaître le fait que la situation des propriétaires imposables en Suisse d'immeuble (résidence secondaire) sis dans un autre canton n'est pas comparable à celle des propriétaires également imposables en Suisse de résidences secondaires sises à l'étranger. En effet, la jurisprudence en matière de double imposition exige qu'après avoir réparti les frais d'acquisition du rendement immobilier, les intérêts passifs soient répartis en fonction des actifs localisés estimés de manière identique, à l'aide de la Circulaire 22 de la Conférence suisse des impôts du 21 novembre 2006 (Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantonales des impôts dès période de taxation 1997/98, facteurs de répartition) et déduits en premier lieu des rendements de la fortune (ATF 120 Ia 349 consid. 3 p. 352; arrêt 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 4.1). Elle exige également que, lorsque les intérêts passifs totaux dépassent le rendement de la fortune, l'excédent soit défalqué des autres revenus qui doivent, comme les actifs immobiliers, être évalués selon des règles identiques : pour la valeur locative des immeubles, il faut se fonder sur les valeurs locatives fixées par l'Administration fédérale des
contributions (ATF 120 Ia 349 consid. 5 a/bb p. 356). De telles règles sont inapplicables en matière internationale.

Enfin, sous couvert de supprimer une inégalité, ce serait prendre le risque de créer de nouvelles inégalités en particulier entre les propriétaires assujettis de manière illimitée en Suisse d'immeubles (résidences secondaires) sis dans un autre canton, qui sont dans tous les cas imposés sur la valeur locative nette de leur résidence secondaire (art. 7 et 9 LHID) et les propriétaires assujettis de manière illimitée en Suisse d'immeuble (résidence secondaire) sis dans un état tiers qui, par hypothèse, n'imposerait pas du tout les revenus immobiliers.

7.7. En tant qu'il concerne les revenus d'immeubles sis à l'étranger, l'art. 5 aLIPP-I est conforme à la Constitution.

8.
Invoquant la protection de la bonne foi (ATF 137 I 69 consid. 5.2 p. 72 s.; 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 et les références, en particulier ATF 99 Ib 94 consid. 4 p. 101 s.), les recourants soutiennent en vain qu'ils se sont fondés sur la pratique de l'Administration fiscale cantonale, qui avait déduit l'excédent des travaux d'entretien pour la période fiscale 2007, pour entreprendre d'autres travaux en 2008.

En effet, selon la jurisprudence constante, les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (arrêts 2A.367/2005 du 20 décembre 2005 consid. 4.2.2; 2A.101/1994 du 17 juillet 1996 consid. 4c, StE 1997 B 93.4 n°4). Par conséquent, le fait que l'autorité de taxation a admis la déduction d'excédents de charges pour la période 2007 ne pouvait constituer l'assurance qu'il en irait de même pour 2008. Le grief est rejeté.

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

9.
Les considérants qui précédent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire, solidairement entre eux (art. 65 et 66 LTF). Ils n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Les causes 2C 585/2012 et 2C 586/2012 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté en matière d'impôt fédéral direct.

3.
Le recours est rejeté en matière d'impôt cantonal et communal.

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

5.
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, 1ère section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 6 mars 2014

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

Le Président: Zünd

Le Greffier: Dubey