Urteilskopf

140 II 157

16. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A. et B. contre Administration fiscale cantonale du canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C_585/2012 / 2C_586/2012 du 6 mars 2014

Regeste (de):
Art. 9 und 127 Abs. 2 BV; Art. 6 DBG; Art. 3 StHG; Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichheit der Besteuerung; Anspruch auf Vertrauensschutz; Umfang der Steuerpflicht betreffend im Ausland gelegene Immobilien; Regelung der Verluste aus im Ausland gelegenen Immobilien in einem System mit Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt.

Anders als das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer regelt das Steuerharmonisierungsgesetz die Frage nicht, ob im Ausland erwirtschaftete Verluste vom steuerbaren Einkommen in der Schweiz abgesetzt werden können. Daraus kann jedoch noch nicht geschlossen werden, dass den Kantonen diesbezüglich eine Regelungsautonomie zukommt. Diese Frage kann hier aber offenbleiben, zumal der Kanton Genf eine Lösung statuiert hat, welche mit jener der direkten Bundessteuer identisch ist (E. 5).

Es verstösst weder gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch gegen jenen der Gleichheit der Besteuerung, wenn der Aufwandüberschuss betreffend eine im Ausland gelegene Immobilie bei der Bemessung der Genfer Staats- und Gemeindesteuern nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen wird (E. 7).

Die Veranlagungsverfügungen haben grundsätzlich nur für die betreffende Steuerperiode Gültigkeit und binden die Veranlagungsbehörde nicht im Hinblick auf nachfolgende Steuerperioden (E. 8).

Regeste (fr):
Art. 9 et 127 al. 2 Cst.; art. 6 LIFD; art. 3 LHID; principes de l'imposition selon la capacité contributive et de l'égalité de l'imposition; droit à la protection de la bonne foi; étendue de l'assujettissement d'immeubles sis à l'étranger; régime des pertes sur immeubles sis à l'étranger dans un système d'exemption avec réserve de progressivité.

Contrairement à la loi sur l'impôt fédéral direct, la loi sur l'harmonisation fiscale ne règle 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. Question laissée ouverte, le canton de Genève ayant adopté une solution identique à celle de l'impôt fédéral direct (consid. 5).

Le refus de déduire l'excédent de charges liées à un immeuble sis à l'étranger de l'assiette de l'impôt cantonal et communal genevois ne viole ni le principe de l'imposition selon la capacité contributive ni celui de l'égalité de l'imposition (consid. 7).

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 (consid. 8).

Regesto (it):
Art. 9 e 127 cpv. 2 Cost.; art. 6 LIFD; art. 3 LAID; principi dell'imposizione secondo la capacità contributiva e dell'uguaglianza dell'imposizione; diritto alla protezione della buona fede; estensione dell'assoggettamento di immobili siti all'estero; regime delle perdite sugli immobili siti all'estero in un sistema di esenzione con riserva di progressività.

Contrariamente alla legge sull'imposta federale diretta, la legge sull'armonizzazione fiscale non regola la questione a sapere se le perdite subite all'estero possano essere dedotte dalla base di calcolo dell'imposta in Svizzera. Ciò non permette ancora di affermare che i cantoni dispongano su questo aspetto di un margine di autonomia. Questione lasciata aperta, siccome il Cantone Ginevra ha adottato una soluzione identica a quella dell'imposta federale diretta (consid. 5).

Il rifiuto di dedurre la parte eccedente degli oneri legati a un immobile sito all'estero dalla base di calcolo dell'imposta cantonale e comunale ginevrina non viola né il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva né quello dell'uguaglianza dell'imposizione (consid. 7).

Le decisioni di tassazione hanno di principio effetto solo per il periodo fiscale oggetto delle stesse e non legano l'autorità di tassazione per i periodi ulteriori (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 158

BGE 140 II 157 S. 158

A. Les époux A. et B., de nationalité suisse, sont domiciliés dans le canton de Genève. Depuis 1995, ils sont copropriétaires d'une résidence secondaire à C. (F). Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2008, les époux A. et B. 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. L'Administration fiscale du canton de Genève n'a pris les frais en compte que pour la fixation du taux de l'impôt, contrairement à ce qu'elle avait décidé pour la période fiscale 2007. 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. 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.

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.

BGE 140 II 157 S. 159

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. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.
(résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:
II. Impôt cantonal et communal

5.

5.1 La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; ci-après: loi sur l'harmonisation fiscale) 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 fiscale 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 l' ATF 140 II 141, 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 (RS 642.11) 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 (ci-après: aLIPP-I; RSG 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 [LIPP; RSG 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 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 fiscales (RS 0.672. 934.91; ci-après: convention de double imposition) 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. Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève 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.(...)

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 conformé-

ment à la jurisprudence en matière d'interdiction 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 (SILVIA MARIA SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen: unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, 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; ATF 122 I 101 consid. 2 b/aa p. 103 s.; ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; ATF 118 Ia 1; ATF 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; ATF 99 Ia 654, ATF 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, HENRI 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 I p. 131 ss; le même, La jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs: une leçon de choses sur la justice fiscale, RDS 129/2010 I 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 (YVES NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, nos 16 et 17 ad art. 16 LIFD; SENN, op. cit., p. 163 et 168; MARKUS REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Der Schweizer Treuhänder, 64/1990 p. 171 et 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 (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.; ATF 122 I 305

consid. 6a p. 313 s.; ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s.; ATF 110 Ia 7 consid. 2b p. 13 ss; ATF 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; ATF 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.; ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243; ATF 126 I 76 consid. 2a p. 78 et 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 (SENN, op. cit., p. 171 et les références citées), le législateur fédéral a notamment édicté les art. 6 al. 1, 1re 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, 1re 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: PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, n°3 ad art. 6 LIFD; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20e éd., Cologne 2010, n°37 ad § 2 p. 30 s. et nos 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 (GURTNER/LOCHER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, Archives 69 p. 597 ss, 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 art. 33 al. 1 let. a LIFD; art. 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 (GURTNER/LOCHER, op. cit., p. 597 ss, 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 du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral [Message surl'harmonisation fiscale], FF 1983 III 1 ss, 165 ad art. 6). 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 (ALEXANDRE FALTIN, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, nos 2-4 ad art. 6 p. 227) et plus largement en droit fiscal international (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steurrechts, 6e éd. 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 p. 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 (GURTNER/LOCHER, op. cit., 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 art. 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; ATF 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 non publié) 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, traduit in JdT 1940 I p. 468; cf. aussi parmi d'autres auteurs, DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 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'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 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. 5a/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'immeubles (résidences secondaires) 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.; ATF 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, in 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.