

BGE 92 I 343

Bundesgericht (BGE), 1966-09-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_92 I 343](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_92_I_343)

FR: ATF 92 I 343

IT: DTF 92 I 343

Regeste

Regeste Besteuerung eines Gebäudes, das auf Grund einer befristeten Baurechtsdienstbarkeit errichtet wurde und nach Ablauf der Dienstbarkeitsdauer unentgeltlich in das Eigentum des Bodeneigentümers übergehen soll. Es ist nicht willkürlich, auf diesen Fall die Grundsätze anzuwenden, die - im Genfer Recht - für die Besteuerung eines mit einer Nutzniessung belasteten Vermögens aufgestellt sind.

Erwägungen

E. 1

Les recourants concluent, d'une part, à l'annulation de l'arrêt attaqué et, d'autre part, à l'établissement d'une nouvelle taxation par le Tribunal fédéral. Cette seconde conclusion est irrecevable, le recours de droit public pour arbitraire étant un pur moyen de cassation. Sans doute ce principe comporte-t-il des exceptions (cf. RO 91 I 411 consid. 1 et les arrêts cités); point n'est besoin, cependant, de rechercher si les conditions en sont réunies ici: fussent-elles que le Tribunal fédéral pourrait seulement renvoyer la cause à la juridiction cantonale en lui indiquant les principes auxquels elle devrait se conformer dans sa BGE 92 I 343 S. 346 décision; il ne saurait en revanche se substituer à elle et statuer à nouveau, comme le demandent les recourants.

E. 2

Les recourants prétendent pouvoir opérer une double déduction: une première, avant capitalisation, de 11/2% du prix de revient du bâtiment - et une seconde, après capitalisation, de 1 1/2% de la valeur de rendement obtenue par cette capitalisation; cette dernière déduction devrait augmenter chaque année de 11/2% pour aboutir finalement à une valeur nulle du bâtiment au moment de sa remise gratuite au propriétaire du fonds. Ils considèrent que le refus auquel ils se sont heurtés de la part des autorités genevoises est arbitraire, et qu'il provient de l'assimilation arbitraire de leur situation à celle d'un usufruitier. Ils se plaignent d'être victimes, de la sorte, d'une double imposition et d'être imposés sur des valeurs inexistantes. a) L'impôt genevois sur la fortune frappe les immeubles locatifs à leur valeur de rendement (art. 48 lettre a LCP). Pour fixer cette valeur, on capitalise à 5% le revenu net annuel moyen des trois dernières années. Le revenu comprend le loyer obtenu des locaux loués et celui qui pourrait être obtenu de ceux susceptibles d'être loués, y compris des locaux occupés par le propriétaire et sa famille; on en déduit, pour déterminer le revenu net, 15, 20, 25, 30 ou 35% suivant l'état de vétusté, l'utilisation des bâtiments, leurs frais d'entretien et charges autres que les intérêts des dettes hypothécaires. Le fisc genevois a procédé conformément à cette disposition, en faisant une déduction de 15%, soit au taux le plus bas, ce qui est normal pour un bâtiment neuf. Les recourants n'avaient pas critiqué l'application de ce taux minimum, dans leur recours à la Cour civile. Dans la mesure où ils entendent en contester le bien-fondé dans leur recours de

droit public (c'est ce qui semble ressortir de l'acte de recours), il s'agirait d'un moyen nouveau, non présenté dans la dernière instance cantonale et dès lors irrecevable dans un recours de droit public pour arbitraire (art. 87 OJ). A part cette déduction légale de 15%, le fisc a également admis de déduire, avant capitalisation, le montant de l'intérêt annuel du droit de superficie, par 5985 fr. La loi ne l'autorisait pas à admettre d'autres amortissements. Il ne pouvait en particulier tenir compte des amortissements que l'art. 21 lettre g LCP permet d'opérer pour le calcul du revenu imposable: il ne s'agit en l'espèce ni d'amortissements justifiés par l'usage commercial (le bâtiment fait partie de la fortune privée des recourants), BGE 92 I 343 S. 347 ni d'amortissements correspondant à la dépréciation effective qu'aurait subie le bâtiment au cours de l'année. En effet, le bâtiment comme tel, objet de l'impôt, n'a pas subi de dépréciation, il continue d'ailleurs à fournir à ses propriétaires un revenu annuel régulier. C'est donc sans arbitraire que les autorités genevoises ont refusé les déductions proposées par les copropriétaires pour déterminer la fortune imposable. Les recourants font observer, il est vrai, que la valeur "vénale" du bâtiment diminue entre leurs mains au fur et à mesure qu'approche l'échéance du contrat de superficie. C'est exact. Mais ce que la loi genevoise soumet à l'impôt sur la fortune, ce n'est pas la valeur vénale des bâtiments locatifs, c'est leur valeur de rendement (art. 48 lettre a LCP); il n'est en tout cas pas arbitraire de s'en tenir à cette dernière valeur pour le calcul de l'impôt sur la fortune. Les recourants reprochent en outre aux autorités genevoises de frapper d'impôts une "valeur inexistante", ce qui serait contraire à l'équité. Or il faut constater qu'on se trouve bien en présence d'une valeur réelle, que le fisc a le droit de taxer en entier, sous réserve des déductions prévues par la loi. Si le fisc admettait de réduire progressivement chaque année la valeur imposable auprès du propriétaire du bâtiment, il devrait en revanche imposer auprès du propriétaire du fonds une valeur correspondant à cette diminution. Or cela n'est pas possible, non pas parce qu'en l'espèce le propriétaire du fonds est l'Etat (il faut traiter un tel cas comme si ce propriétaire était une personne privée quelconque, soumise au fisc), mais parce que la loi ne prévoit pas une telle imposition. Le particulier, propriétaire d'un terrain qui aurait été constitué en droit de superficie dans les mêmes conditions qu'en l'espèce, pourrait sans doute s'opposer avec succès à ce que le fisc augmente chaque année la valeur de son terrain pour l'impôt sur la fortune, aucune disposition légale ne prévoyant une telle façon d'imposer un terrain. Il y a d'ailleurs des exemples d'impôts de fortune payés par un contribuable qui n'est pas propriétaire des éléments imposables: c'est le cas de l'usufruitier. En effet, en vertu de l'art. 37 LCP, l'impôt sur les biens ou fortunes soumis à un usufruit est acquitté par l'usufruitier, sur la valeur totale de ces biens. Cette disposition n'est au surplus que l'expression d'un principe général en droit fiscal selon lequel la personne qui tire un revenu d'une chose doit en supporter également les charges BGE 92 I 343 S. 348 (cf. RO 85 I 115 ss.). C'est aussi le système adopté, par exemple, pour l'impôt de défense nationale: selon l'art. 27 al. 2 AIN, la fortune grevée d'un usufruit est réputée appartenir à l'usufruitier. b) Les recourants soutiennent qu'il est précisément arbitraire d'assimiler la situation du superficiaire à celle d'un usufruitier. Ils mettent en évidence les différences qui existent entre les deux situations: l'usufruitier n'est pas propriétaire du bien dont il tire le revenu, tandis que le superficiaire l'est; l'acquisition de l'usufruit intervient pratiquement toujours à titre gratuit, tandis que l'immeuble construit en vertu d'un droit de superficie est un bien acquis à titre onéreux. On observa en passant que l'argument tiré de la non-propiété de l'usufruitier est favorable à la thèse du fisc plutôt qu'à celle des recourants: si l'usufruitier doit payer l'impôt sur la fortune dont il n'est pas propriétaire, à plus forte raison le superficiaire, qui est propriétaire du bâtiment - pour une

durée limitée tout au moins - et dont il tire tout le revenu, doit-il payer l'impôt de fortune sur ce bâtiment. On observera en outre qu'il n'est pas dans la nature de l'usufruit qu'il soit acquis essentiellement à titre gratuit: il en existe aussi qui s'acquièrent à titre onéreux. Des différences entre les deux situations, les recourants tirent la conclusion qu'il est abusif et arbitraire de les traiter de la même façon sur le plan fiscal. Ils voudraient en revanche qu'on applique au superficiaire les dispositions visant une institution dont les traits caractéristiques se rapprochent le plus, à leur avis, de ceux du droit de superficie, savoir la rente viagère, réglée par l'art. 47 LCP qui prévoit une échelle dégressive en fonction de l'âge du crédientier. Une telle argumentation n'est pas fondée non plus. Pour pouvoir se prévaloir de l'art. 47, les recourants auraient dû établir qu'il n'était que l'application particulière d'un système tout à fait général. Mais il n'en est justement pas ainsi: c'est au contraire le régime appliqué à l'usufruitier qui procède du principe généralement admis que les charges afférentes à un bien doivent incomber à celui qui en retire les avantages. Et précisément parce qu'il s'agit là d'un principe général, les autorités genevoises pouvaient, sans tomber dans l'arbitraire, en étendre l'application au superficiaire, dont la situation n'est pas sensiblement différente; par voie de conséquence, elles pouvaient sans arbitraire non plus refuser de prendre, pour base BGE 92 I 343 S. 349 de calcul de l'impôt sur la fortune, une valeur de rendement décroissante dans le sens préconisé par les recourants. c) Les recourants soutiennent en outre que le mode de calcul admis par la Cour civile aboutit en fait à une double imposition, contraire à la constitution fédérale: sont frappés en même temps, d'une part la valeur entière du bâtiment, et d'autre part le capital formé progressivement par les amortissements annuels prévus au contrat et qui doit remplacer, à l'échéance de ce dernier, la valeur du bâtiment qui aura fait retour gratuitement au propriétaire du fonds. Même si tel était le cas, il faut noter que l'art. 46 al. 2 Cst. n'a qu'une portée intercantonale. Il interdit que le même sujet fiscal soit frappé, pour le même objet et la même période, d'impôts identiques ou analogues par des autorités fiscales différentes. Il n'empêche nullement qu'un même canton frappe deux fois le même objet. C'est sous l'angle de l'art. 4 Cst. seulement que peut être examiné le grief de double imposition sur le plan cantonal. En fait, le droit fiscal connaît plusieurs situations où un même objet fiscal est frappé deux fois: qu'il suffise de mentionner ici le cas du bénéficiaire d'une société anonyme, imposé auprès de cette dernière d'une part et d'autre part auprès des actionnaires sur les dividendes touchés.

E. 3

Les recourants estiment enfin que la Cour de justice a fait preuve d'arbitraire en retenant une solution qu'elle trouvait elle-même pas très équitable. Ce moyen n'est pas fondé non plus. Dès lors que la Cour de justice pouvait, sans tomber dans l'arbitraire, assimiler le superficiaire à l'usufruitier sur le plan fiscal, elle devrait en tirer les conséquences et appliquer la loi, même si, compte tenu des règles genevoises, il en résultait une solution qu'elle jugeait peu conforme à l'équité. Dispositiv