

BGE 151 II 262

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_262

FR: ATF 151 II 262

IT: DTF 151 II 262

Regeste

Regeste Art. 9 BV; Art. 13 Abs. 2 StHG; Art. 76 Abs. 6 des Gesetzes des Kantons Genf vom 9. November 1887 über öffentliche Abgaben; steuerliche Zuordnung einer mit einem Wohnrecht belasteten Liegenschaft; Vermögenssteuer; ergänzende Genfer Immobiliensteuer. Im Rahmen der Vermögenssteuer wird eine mit einem Wohnrecht belastete Liegenschaft steuerlich ihrem Eigentümer zugerechnet (E. 7). Hinsichtlich der ergänzenden Genfer Immobiliensteuer sieht das kantonale Recht klar vor, dass diese Steuer von der Person geschuldet wird, die als Eigentümerin oder Nutzniesserin im Grundbuch eingetragen ist. Es ist somit willkürlich, die Zahlung dieser Steuer vom Wohnrechtsberechtigten zu verlangen (E. 8).

Regeste Art. 9 Cst.; art. 13 al. 2 LHID; art. 76 al. 6 de la loi générale de la République et canton de Genève du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques; attribution fiscale d'un immeuble grevé d'un droit d'habitation; impôt sur la fortune; impôt immobilier complémentaire genevois. En matière d'impôt sur la fortune, un immeuble grevé d'un droit d'habitation doit être fiscalement attribué à son propriétaire (consid. 7). S'agissant de l'impôt immobilier complémentaire genevois, le droit cantonal prévoit de manière claire que cet impôt est dû par la personne qui est inscrite comme propriétaire ou usufruitière au registre foncier. Il est partant arbitraire de réclamer le paiement de cet impôt au titulaire du droit d'habitation (consid. 8).

Regesto Art. 9 Cost.; art. 13 cpv. 2 LAID; art. 76 cpv. 6 della legge generale della Repubblica e Cantone di Ginevra del 9 novembre 1887 sui contributi pubblici; attribuzione fiscale di un immobile gravato da un diritto di abitazione; imposta sulla sostanza; imposta immobiliare complementare ginevrina. In materia di imposta sulla sostanza, un immobile gravato da un diritto d'abitazione deve essere attribuito fiscalmente al suo proprietario (consid. 7). Per quanto attiene all'imposta immobiliare complementare ginevrina, il diritto cantonale stabilisce in modo chiaro che questa imposta è dovuta dalla persona iscritta nel registro fondiario come proprietaria o usufruttuaria. È quindi arbitrario richiedere il pagamento di questa imposta al titolare del diritto d'abitazione (consid. 8).

Erwägungen

E. 5

L'impôt sur la fortune est un impôt harmonisé (art. 1 al. 1 et art. 13 à 14a LHID [RS 642.14]). Il a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID).

E. 5.1

La LHID ne prévoit qu'une seule règle d'attribution fiscale des éléments de fortune, à l' art. 13 al. 2 LHID (TEUSCHER/LOBSIGER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, 4e éd. 2022, n° 8 ad art. 13 LHID ; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3e éd. 2020, p. 358 § 9). Selon cette disposition, la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier. Le fait que la LHID ne prévoit qu'une règle spécifique en matière d'attribution de la fortune doit être compris en ce sens que, dans tous les autres cas, il faut en principe se fonder sur les rapports de propriété de droit civil, lesquels sont contraignants pour l'attribution fiscale des biens (TEUSCHER/LOBSIGER, op. cit., n° 8 ad art. 13 LHID). Un élément de fortune est donc en principe attribué à son propriétaire civil (REICH, op. cit., p. 358 § 10; concernant la situation spécifique des rapports fiduciaires, cf. TEUSCHER/LOBSIGER, op. cit., n os

E. 5.2

La réglementation harmonisée concernant l'attribution fiscale des éléments de fortune s'impose aux cantons (cf. aussi en ce sens l'arrêt précité 2C_892/2014 du 7 mai 2015 consid. 4.2), afin de créer un système cohérent en la matière et d'éviter les situations de double imposition ou de double non imposition. Au plan procédural, cela a pour conséquence que le Tribunal fédéral examine avec un libre pouvoir d'examen si la solution adoptée par un canton concernant l'attribution fiscale d'un élément de fortune est conforme à la LHID (consid. 2.2 non publié). 6. 6.1 Dans le canton de Genève, l'impôt sur la fortune est régi par la loi cantonale du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08). À l'instar de la LHID (supra consid. 5.1), la LIPP ne prévoit pas de règle d'attribution générale des éléments de fortune et précise uniquement, à l'art. 48 LIPP, que la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier. Le droit cantonal est donc conforme à la loi d'harmonisation fiscale. (...) 7. Il n'est pas contesté que, selon sa lettre, l'art. 13 al. 2 LHID ne concerne que la fortune grevée d'usufruit et que la disposition ne mentionne pas le droit d'habitation. Le litige revient à se demander si la disposition peut être interprétée en ce sens qu'elle inclut également la situation dans laquelle une personne est titulaire d'un droit réel d'habitation. 7.1 Au préalable, il faut rappeler que le principe de la légalité joue un rôle cardinal en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. L'importance particulière du principe de légalité en droit fiscal provient du fait qu'il "appartient à l'essence de l'État de droit moderne" de n'intervenir dans le patrimoine des citoyens et de ne prélever des impôts auprès d'eux que s'il existe une base légale formelle (cf. ATF 150 I 1 consid. 4.4.1 et BGE 151 II 262 S. 266 les références). Le principe de la légalité en matière de droit fiscal exprime également la volonté du constituant de garantir que les éventuelles obligations fiscales soient prévisibles pour les contribuables (cf. ATF 146 II 97 consid. 2.2.4 et les références). Il implique donc aussi que, sous réserve d'un état de fait constitutif d'évasion fiscale, une disposition prévue dans une loi fiscale ne peut en principe pas s'appliquer à un autre état de fait que celui pour laquelle elle est prévue (cf. YERSIN/AUBRY GIRARDIN, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 45 ad Remarques préliminaires). 7.2 L'absence de mention du droit d'habitation dans l'art. 13 al. 2 LHID s'oppose a priori à ce que la valeur d'un immeuble grevé d'un droit réel d'habitation puisse être attribuée au titulaire dudit droit. 7.3 L'application de l'art. 13 al. 2 LHID ne peut pas être justifiée par l'argument selon lequel le droit réel d'habitation serait comparable dans ses effets à un usufruit. En droit civil, l'usufruit, qui peut être établi sur des meubles, des immeubles, des droits ou un patrimoine (art. 745 al. 1 CC) confère à l'usufruitier, sauf disposition contraire, un droit de jouissance complet sur la chose (art. 745 al. 2 CC). L'usufruit d'un immeuble peut être limité à une partie définie d'un bâtiment ou de l'immeuble (art. 745 al. 3 CC). Quant au droit d'habitation, il est défini comme le droit de demeurer dans une maison ou d'en occuper une

partie (art. 776 al. 1 CC). Il est incessible et ne passe point aux héritiers (art. 776 al. 2 CC). Les règles de l'usufruit sont applicables au droit d'habitation, sauf disposition contraire de la loi (art. 776 al. 3 CC). Si le droit d'habitation présente des similitudes avec l'usufruit, en tant qu'il confère au titulaire le droit d'occuper l'immeuble, il s'en distingue toutefois sur deux points essentiels (PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, vol. III, 5 e éd. 2021, p. 119 n. 3776). D'une part, le droit d'habitation ne procure qu'une jouissance limitée de l'immeuble, car il ne confère que le droit de l'habiter. Le titulaire du droit d'habitation ne peut donc pas louer l'immeuble à un tiers, mais doit l'occuper lui-même. D'autre part, alors que l'usufruitier peut en principe transférer l'exercice de son droit à un tiers (cf. art. 758 al. 1 CC), le droit d'habitation est incessible selon l' art. 776 al. 2 CC , qui est une disposition impérative (STEINAUER, op. cit., p. 119 n. 3776 et 3777; TEUSCHER/LOBSIGER, op. cit., n° 27 ad art. 13 LHID). Le droit BGE 151 II 262 S. 267 d'habitation ne procure donc pas un droit de jouissance sur l'immeuble qui est comparable à celui d'un usufruitier. Contrairement à ce que retiennent les juges précédents, il ne confère a fortiori pas non plus à son titulaire un droit d'usage "illimité" sur l'immeuble qui serait comparable à celui d'un propriétaire. Par conséquent, le seul fait que, à l'instar de l'usufruitier, le titulaire d'un droit d'habitation a le droit de demeurer dans l'immeuble ne permet ni de pallier l'absence de base légale expresse attribuant un immeuble grevé d'un droit d'habitation au titulaire de ce droit ni de considérer que le droit d'habitation doit être traité de manière analogue à un usufruit en matière d'impôt sur la fortune. Au surplus, la constitution d'un droit d'habitation n'est nullement insolite et, en pareille situation, l'immeuble reste de toute manière soumis à la souveraineté fiscale du canton de situation de l'immeuble, puisque son propriétaire y est assujéti au paiement de l'impôt sur la fortune indépendamment de son lieu de domicile (cf. art. 4 al. 1 LHID). On ne saurait donc voir dans la constitution d'un droit d'habitation une structure potentiellement constitutive d'évasion fiscale destinée à éluder l'impôt sur la fortune (supra consid. 7.1). Les autorités cantonales ne le soutiennent à juste titre pas. 7.4 La Cour de justice s'est également fondée sur le fait qu'en matière d'impôt sur le revenu, lorsqu'un immeuble est aliéné avec constitution simultanée d'un droit de jouissance en faveur de l'aliénateur, le droit de jouissance est réputé avoir été octroyé à titre gratuit, ce qui a pour conséquence que c'est le titulaire de ce droit de jouissance qui est imposé sur la valeur locative de l'immeuble en vertu de l' art. 21 al. 1 let. b LIFD (RS 642.11; cf. à ce sujet les arrêts 2C_256/2010 du 6 septembre 2010 consid. 2.2.2 et les références, in RF 65/2010 p. 951; 2C_542/2010 du 24 novembre 2010 consid. 2.1, in StE 2011 B 27.2 Nr. 3; NICOLAS MERLINO, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd. 2017, n° 105 ad art. 21 LIFD). Les juges précédents en déduisent qu'il est justifié d'attribuer l'immeuble au titulaire du droit d'habitation au plan de l'impôt sur la fortune. Selon l' art. 21 al. 1 let. b LIFD , est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit. Cette disposition vise ainsi de manière générale tout "droit de jouissance obtenu à titre gratuit" et n'est ainsi pas limitée, BGE 151 II 262 S. 268 comme l' art. 13 al. 2 LHID , au seul usufruit. En outre, les enjeux de l' art. 21 al. 1 let. b LIFD et de l' art. 13 al. 2 LHID ne sont pas les mêmes, puisqu'il s'agit, dans le premier cas, de savoir à qui attribuer la valeur locative d'un immeuble, ce qui est une problématique d'impôt sur le revenu et, dans le second cas, de savoir à qui attribuer la valeur représentée par l'immeuble dans le cadre de l'impôt sur la fortune. On ne peut dès lors rien tirer de l' art. 21 al. 1 let. b LIFD pour l'application de l'art. 48 LIPP. 7.5 La Cour de justice s'est encore référée à la pratique qui aurait cours dans le

canton de Zurich. Or, il ressort précisément de l'article qu'elle cite à l'appui de son affirmation que, dans le canton de Zurich, l'immeuble grevé d'un droit d'habitation est attribué à son propriétaire et non pas au titulaire du droit d'habitation aux fins de l'impôt sur la fortune (JOHANNES HUGI, *Die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten im Kanton Zürich*, RF 68/2013 p. 490 et 500 s.). La pratique zurichoise semble certes admettre qu'en cas d'accord entre les parties, l'immeuble puisse être fiscalement attribué au titulaire du droit d'habitation (HUGI, *op. cit.*, p. 490 et 500 s.; cf. aussi RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4 e éd. 2022, n° 9 ad § 38). Cette pratique, qui n'a pas à être discutée ici, ne change rien à la règle selon laquelle l'immeuble est attribué à son propriétaire dans le canton de Zurich.

7.6 La Cour de justice mentionne encore que certains auteurs retiennent que l'immeuble grevé d'un droit réel d'habitation doit être attribué au titulaire de ce droit. Il apparaît toutefois que les seuls auteurs qui se sont prononcés, depuis l'entrée en vigueur de la LHID, sur la question de savoir si l'art. 13 al. 2 LHID doit être appliqué en présence d'un immeuble grevé d'un droit réel d'habitation répondent par la négative à cette question (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, *op. cit.*, n° 9 ad § 38). Pour le reste, les réflexions et débats doctrinaux qui ont notamment porté sur le traitement fiscal de l'usufruit et du droit d'habitation en matière d'impôt sur le revenu ou la fortune ont eu lieu avant l'harmonisation fiscale et ne permettent donc pas de tirer des conclusions directes sur le champ d'application de l'art. 13 al. 2 LHID (cf. PETER RUF, *Die wehrsteuerrechtliche Behandlung des Wohnrechtes*, Archives 49 p. 384; PETER LOCHER, *Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz*, RSJ 87/1991 BGE 151 II 262 S. 269 p. 181; BERNARD H. GRÄNZER, *Die Besteuerung des Wohnrechtes nach der baselstädtischen Praxis und in Analogie zur Miete*, RF 46/1991 p. 501).

7.7 Finalement, c'est en vain que l'Administration cantonale fait valoir que l'absence de disposition expresse concernant l'attribution fiscale d'un immeuble grevé d'un droit d'habitation à son titulaire procède d'une lacune proprement dite qui doit être comblée par une application par analogie de la règle d'attribution fiscale prévue pour l'usufruit (consid. 6.2.2 non publié). Selon la jurisprudence, on est en présence d'une lacune proprement dite que lorsque le législateur n'a pas réglé un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi (ATF 139 I 57 consid. 5.2). Or en l'espèce, l'absence de réglementation spécifique concernant l'attribution fiscale d'un immeuble grevé d'un droit d'habitation ne crée pas de lacune, mais a simplement pour conséquence qu'en application de la règle générale en matière d'attribution des actifs (supra consid. 5.1), cet immeuble est fiscalement attribué à son propriétaire.

7.8 Il découle de ce qui précède que la Cour de justice a appliqué le droit cantonal harmonisé (art. 48 LIPP) de manière contraire à la LHID en jugeant que l'immeuble pour lequel la recourante était au bénéfice d'un droit réel d'habitation devait être inclus dans sa fortune imposable. L'arrêt attaqué doit par conséquent être annulé en tant qu'il retient que l'immeuble doit être fiscalement attribué à la recourante aux fins de l'impôt sur la fortune.

Impôt immobilier complémentaire 8. La recourante conteste aussi devoir payer l'impôt immobilier complémentaire dû sur l'immeuble.

8.1 L'impôt immobilier complémentaire est régi par la loi générale de la République et canton de Genève du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques (LCP; rs/GE D 3 05). Cet impôt n'entre pas dans le champ d'application des art. 1 et 2 LHID et n'est pas harmonisé (arrêt 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1). Il relève donc du droit cantonal, ce qui implique que le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité aux seuls griefs

constitutionnels invoqués de manière conforme à l' art. 106 al. 2 LTF (consid. 2.2 non publié). 8.2 Sous le titre "Débiteur de l'impôt", l'art. 76 al. 6 LCP prévoit que l'impôt [immobilier complémentaire] est dû par la personne inscrite BGE 151 II 262 S. 270 comme propriétaire ou usufruitier à l'office du registre foncier à la date du 31 décembre de la période fiscale. Sont réservés les cas prévus par l'article 656, alinéa 2, du code civil suisse. 8.2.1 Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a, sur la base du même raisonnement que pour l'impôt sur la fortune (consid. 6.2 non publié), jugé qu'en présence d'un droit réel d'habitation, l'impôt immobilier complémentaire devait être prélevé auprès du titulaire dudit droit et non pas auprès du propriétaire. 8.2.2 La recourante soutient que l'application à sa situation de l'art. 76 al. 6 LCP est arbitraire (art. 9 Cst.) parce que, selon le texte clair et univoque de cette disposition, cet impôt n'est dû que par le propriétaire ou l'usufruitier et que lui imputer la charge du paiement de cet impôt conduit à un résultat arbitraire, car cela lui fait supporter le paiement d'un impôt qui n'est pas à sa charge selon la loi. 8.3 Amené à examiner l'interprétation et l'application du droit cantonal sous l'angle de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci se révèle insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, ou si elle a été adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain, ce qu'il appartient au recourant de démontrer par une argumentation qui réponde aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 141 I 36 consid. 1.3; ATF 139 I 229 consid. 2.2). En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables. Il faut encore que cette dernière soit arbitraire dans son résultat. Si l'interprétation défendue par l'autorité précédente ne s'avère pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, elle sera confirmée, même si une autre solution paraît également concevable, voire préférable (ATF 142 II 369 consid. 4.3; ATF 141 I 49 consid. 3.4; ATF 140 III 167 consid. 2.1). 8.4 Il n'est pas contesté que, à l'instar de l' art. 13 al. 2 LHID , l'art. 76 al. 6 LCP ne prévoit pas que l'impôt soit dû par le titulaire d'un droit d'habitation puisqu'il ne mentionne que le propriétaire ou l'usufruitier. En outre, l'art. 76 al. 6 LCP est plus précis que les art. 13 al. 2 LHID et 48 LIPP car il spécifie que l'impôt est dû par la personne qui est "inscrite comme propriétaire ou usufruitier à l'office du registre foncier à la date du 31 décembre de la période fiscale". Dans ces circonstances, appliquer à la recourante l'art. 76 al. 6 LCP, alors que cette disposition ne la concerne manifestement pas, puisqu'elle n'est inscrite au registre foncier ni en tant que propriétaire, BGE 151 II 262 S. 271 ni en tant qu'usufruitière, n'est pas soutenable. Réclamer à la recourante le paiement de l'impôt complémentaire immobilier en lien avec l'immeuble pour lequel elle est au bénéfice d'un droit d'habitation aboutit par ailleurs, comme elle le souligne à juste titre, à un résultat arbitraire, puisque cela lui impose le paiement d'un impôt qui est dû par les propriétaires de l'immeuble. 8.5 Le grief d'arbitraire dans l'application du droit cantonal est par conséquent admis et l'arrêt attaqué est annulé en tant qu'il retient que la recourante doit payer l'impôt immobilier complémentaire sur l'immeuble pour lequel elle est au bénéfice d'un droit d'habitation.

E. 9

s. ad art. 13 LHID et les références; REICH, op. cit., p. 358 § 10). La doctrine semble admettre que la règle de l' art. 13 al. 2 LHID s'applique aussi aux rapports qui sont comparables à ceux d'un usufruit, notamment aux usufruits de fait ("faktische Nutzniessungen"; TEUSCHER/LOBSIGER, op. cit., n° 26 ad art. 13 LHID et les références) en précisant parfois que la reconnaissance de l'existence d'un rapport comparable à l'usufruit ne doit pas être admis "trop vite" (REICH, op. cit., p. 358 § 10; cf.

aussi REICH/SIMONEK, Die Begünstigung an einer Familienunterhaltsstiftung im Vermögenssteuerrecht, PJA 2004 p. 1000). Dans un cas concernant un immeuble acquis avec constitution simultanée d'une servitude personnelle irrégulière au sens de l' art. 781 CC en faveur de la bénéficiaire qui obtenait par là la possession, l'usage et la BGE 151 II 262 S. 265 jouissance de certaines parties du bâtiment, le Tribunal fédéral a retenu qu'"en vertu de l' art. 13 al. 2 LHID , qui n'a pas d'équivalent en droit cantonal neuchâtelois et qui trouve de ce fait application en vertu de l' art. 72 al. 2 LHID , il y a lieu de n'imposer au titre de la fortune dans le chapitre des nouveaux propriétaires qu'une quote-part de la valeur fiscale de l'immeuble en cause" (arrêt 2C_892/2014 du 7 mai 2015 consid. 4.2).

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