

## **GE\_GERICHTE ATA/630/2021 vom 15. Juni 2021**

GE Cour de justice, 2021-06-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_630\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_630_2021)

FR: GE\_GERICHTE ATA/630/2021 du 15 juin 2021

IT: GE\_GERICHTE ATA/630/2021 del 15 giugno 2021

### **Regeste**

Résumé: L'administration fiscale genevoise a pour pratique constante de traiter fiscalement le droit d'habitation comme l'usufruit, de sorte que la bénéficiaire du droit d'habitation est imposée sur la totalité du bien grevé de son droit au titre d'impôt sur la fortune. Recours rejeté.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Le litige porte sur la question de savoir s'il incombe au bénéficiaire du droit d'habitation (la recourante en l'espèce) ou au propriétaire (son ex-mari) d'acquitter l'impôt sur la fortune sur l'immeuble grevé de cette servitude personnelle, étant relevé que la recourante ne conteste plus l'imputation de la valeur locative de l'immeuble dans ses revenus. 3) a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP). Les éléments de fortune soumis à usufruit sont imposables auprès de l'usufruitier (art. 48 LIPP).

b. Selon l'art. 776 CC, le droit d'habitation est le droit de demeurer dans une maison ou d'en occuper une partie (al. 1). Les règles de l'usufruit sont applicables, sauf disposition contraire de la loi (al. 3). L'art. 765 al. 1 CC prévoit que l'usufruitier supporte les frais ordinaires d'entretien et les dépenses d'exploitation de la chose, ainsi que les intérêts des dettes dont elle est grevée, et il est tenu d'acquitter les impôts et autres redevances ; le tout en proportion de la durée de son droit.

La doctrine majoritaire considère que les règles relatives à l'usufruit ne s'appliquent qu'à titre supplétif et dans la mesure où la nature du droit d'habitation ne s'y oppose pas. L'art. 765 CC ne s'applique pas mutatis mutandis au droit d'habitation (Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, tome III, 4ème édition, 2012, n. 2497 ; Amédéo WERMELINGER, in Code civil - Commentaire romand, n. 35 ss ad art. 776 CC). Le bénéficiaire ne devrait supporter que les frais de réparations ordinaires d'entretien, à l'exclusion du service des intérêts hypothécaires, et des impôts et taxes en relation avec l'immeuble (Paul-Henri STEINAUER, op. cit., n. 2507 ; Michel MOOSER, Basler Kommentar, n. 12 ad art. 778 CC).

c. En matière fiscale, une partie de la doctrine considère que le bénéficiaire d'un droit d'habitation est imposable de la même manière que l'usufruitier. Ce même traitement se justifie, selon elle, par le fait qu'un droit réel d'habitation confère à son titulaire un droit d'usage illimité sur l'immeuble grevé, qui équivaut dans ses effets à celui d'un propriétaire. Le bénéficiaire du droit d'habitation est dès lors imposable sur la valeur vénale du logement

concerné. En revanche, d'autres auteurs font prévaloir la double restriction matérielle du droit d'habitation par rapport à l'usufruit, à savoir qu'il ne permet que d'habiter l'immeuble grevé et que son exercice ne peut être transféré à des tiers. Ils refusent ainsi en général de traiter fiscalement de la même manière l'usufruit et le droit d'habitation (pour l'exposé des différents avis Daniel DZAMKO-LOCHER/Hannes TEUSCHER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Kommentar zum schweizerischen

- 8/11 - A/3398/2019 Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2017, n. 29 ad art. 13).

Dans un article publié in Revue fiscale 07-08/2013, p. 488 et ss. (Die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten im Kanton Zürich), Johannes HUGI a exposé que, dans le canton de Zurich, le traitement fiscal des droits d'habitation suit pour l'essentiel l'imposition de l'usufruit. Par le consentement des intéressés il est admis dans la règle, selon la pratique zurichoise, que le titulaire du droit d'habitation paie l'impôt sur la valeur fiscale de l'immeuble grevé du droit d'habitation, également compte tenu de la pratique appliquée auparavant, selon laquelle, en cas d'existence d'un droit réel d'habitation inscrit au RF, la chose grevée d'un droit d'habitation est imputée fiscalement au titulaire de ce droit.

d. Lorsqu'un transfert de propriété d'immeuble et la constitution d'un droit d'habitation ont lieu simultanément – autrement dit lorsqu'il y a transfert de propriété avec réserve d'usage –, l'immeuble ne change pas de propriétaire libre de toute charge pour qu'ensuite seulement, l'acquéreur en rétrocède un droit d'usage contre un montant compensé avec le prix de vente ; du point de vue des droits réels limités, l'immeuble est bien plutôt transféré *uno actu* déjà grevé du droit d'usage stipulé et à une valeur inférieure (« deductio servitutis »). Ainsi, l'acquisition d'une servitude personnelle par le versement d'un capital au propriétaire est une acquisition gratuite, en ce sens que le bénéficiaire de cette jouissance ne fait plus de prestations périodiques après ce versement en capital. Le titulaire de la servitude personnelle est alors imposé pour la durée du rapport de servitude sur la valeur d'usage de l'objet, en application de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_719/2017 du 26 avril 2019 consid. 2.5.1 ; 2C\_892/2014 du 7 mai 2015 consid. 3.2 et les nombreuses références citées).

Le Tribunal fédéral a retenu que lorsque le droit cantonal ne contient aucune disposition équivalente à l'art. 13 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), qui prévoit que la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier, il convient d'appliquer cette réglementation à l'imposition cantonale, en vertu de l'art. 72 al. 2 LHID (ibid.).

e. Selon l'art. 1 al. 3 LHID, lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt. Cette disposition confère aux cantons une compétence résiduelle (ATF 134 I 248 consid. 2 ; 133 I 206 consid. 8.2).

- 9/11 - A/3398/2019

f. La jurisprudence cantonale a retenu qu'une part de copropriété grevée d'un droit d'habitation ne devait pas être taxée auprès de son propriétaire, au titre de la fortune, mais du bénéficiaire du droit d'habitation (JTAPI/1363/2015 précité ; le recours formé contre ce

jugement a été admis sur un autre point ATA/363/2017 du 28 mars 2017). Par ailleurs, statuant sur la question de savoir si l'épouse séparée, au bénéfice d'un droit d'habitation, devait se voir imposée sur les frais hypothécaires acquittés par son mari, la chambre de céans a retenu que les personnes titulaires d'un droit d'usage ou d'habitation se trouvaient économiquement dans une position analogue à celle d'un propriétaire ou d'un usufruitier, de sorte qu'elles étaient imposables en lieu et place du propriétaire (ATA/924/2018 précité consid. 5a, citant Nicolas MERLINO in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, § 35 et 39, p. 507 et 508).

Sur la base de ce qui précède, la chambre de céans a admis, dans l'ATA/1161/2018 précité, que dans les circonstances de l'espèce, – acquisition gratuite (le recourant n'ayant pas à verser des prestations périodiques après la transaction), inscription au RF et engagement exprès de l'acheteur à s'acquitter des contributions publiques pendant la durée de son droit d'habitation –, il se justifiait d'imposer le bénéficiaire du droit d'habitation au même titre que l'usufruitier, conformément à la pratique de l'AFC-GE.

Dans un arrêt récent, la chambre de céans a confirmé qu'il incombait au bénéficiaire du droit d'habitation et non au nu-propriétaire d'acquitter l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire sur l'immeuble grevé de cette servitude personnelle, ceci malgré l'absence de clause expresse de prise en charge des impôts par la bénéficiaire du droit d'habitation (ATA/65/2020 précité).

g. Selon la doctrine et la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans certains cas particuliers, il est néanmoins possible d'acquérir la propriété foncière ou de constituer une servitude sans inscription, notamment lorsque la propriété ou le bénéfice de la servitude se fondent sur un jugement formateur, entré en force (pour la propriété foncière : art. 656 al. 2 CC ; Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, tome II, 5ème édition, 2020, n. 2190 et les références citées ; pour les servitudes : art. 731 al. 2 CC ; Paul-Henri STEINAUER op. cit., n. 3371 et 3376 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A\_516/2011 du 8 novembre 2011 consid. 4.3.2). L'inscription au RF n'est alors que déclarative (art. 963 al. 2 CC). 4)

En l'occurrence et comme l'a retenu à juste titre le TAPI, la chambre de céans a, à plusieurs reprises, considéré que le bénéficiaire d'un droit d'habitation était imposable au même titre que l'usufruitier.

Certes, la doctrine, en particulier en matière fiscale, n'est pas unanime sur l'application des règles relatives à l'usufruit au droit d'habitation. Cette manière de faire est toutefois pratiquée dans d'autres cantons et également soutenue par une

- 10/11 - A/3398/2019 partie de la doctrine. Le bénéficiaire du droit d'habitation est ainsi imposé sur la totalité du bien grevé de son droit au titre d'impôt sur la fortune.

Dans le cas d'espèce, en application de la doctrine et de la jurisprudence précitée, l'acquisition du droit d'habitation s'est faite à l'entrée en force de l'arrêt de la chambre civile du 11 septembre 2015 (ACJC/2\_\_\_\_\_) lequel attribuait à la recourante le droit d'habitation sur l'immeuble en cause. À ce propos, le fait que dans cet arrêt l'ex-mari de la recourante ait été condamné à régler les impôts relatifs audit immeuble n'est pas pertinent, dans la mesure où il ne ressort aucunement de cet arrêt que la problématique de l'imposition du bénéficiaire du droit d'habitation ait été examinée. En tout état, seule l'AFC-GE, puis les juridictions administratives, sont matériellement compétentes pour traiter de cette question.

Dans ces circonstances, il y a lieu de confirmer également dans le cas d'espèce la pratique de l'AFC-GE consistant à taxer l'immeuble chez le bénéficiaire du droit de jouissance et non chez le propriétaire.

Par conséquent, il incombe à la recourante, bénéficiaire du droit d'habitation, d'acquitter l'impôt sur la fortune sur l'immeuble en cause.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté. 5)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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