

GE_GERICHTE ATA/672/2010 vom 28. September 2010

GE Cour de justice, 2010-09-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_672_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/672/2010 du 28 septembre 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/672/2010 del 28 settembre 2010

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le premier problème que soulève la décision de la commission concerne le lien direct qu'elle établit entre l'évaluation de la fortune imposable de la contribuable pour l'année 2005 et l'indemnité de retour en cas d'extinction du droit de superficie prévue à l'art. 10 du contrat.

Selon elle, la fortune de la contribuable devrait être imposée dans la même proportion que celle convenue entre les parties pour cette indemnité, soit 2/3.

Le Tribunal administratif ne saurait adhérer à ce raisonnement pour les motifs suivants.

E. 3

Le droit de superficie est la servitude en vertu de laquelle une personne a la faculté d'avoir ou de faire des constructions, soit sur le fonds grevé, soit au-dessous (art. 779 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CCS - RS 210). Il donne ainsi le moyen de dissocier la propriété du fonds de la propriété des constructions qui s'y trouvent au moment de la constitution ou qui sont édifiées par la suite : en dérogation au principe de l'accession énoncé à l'art. 667 CCS, ces constructions sont la propriété du titulaire du droit de superficie conformément à l'art. 675 al. 1 CCS (ATF 133 III 311 consid.3.2.1 et les références citées). Le superficiaire verse au superficiant une rente, sorte de loyer pour l'utilisation du terrain. A l'échéance du droit de superficie, le superficiant acquiert la propriété des constructions érigées sur son fonds. La loi prévoit qu'il verse au superficiaire une "indemnité de retour" équitable (art. 779 d CCS). Son montant peut être convenu à l'avance par les parties.

E. 4

L'impôt sur la fortune est avant tout conçu comme un impôt complémentaire à l'impôt sur le revenu destiné à frapper le rendement de la fortune et non la substance de celle-ci (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 167 n. 2).

- 6/10 - A/789/2007

E. 5

Selon l'art. 31 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), le capital propre imposable des associations correspond à leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques.

E. 6

a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. c, la LIPP abroge la LIPP- III.

b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

c. Le litige concernant la période fiscale 2005 doit ainsi être examiné selon l'aLIPP-III.

E. 7

L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 1 aLIPP-III).

L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. La fortune est estimée en général, à la valeur vénale (art. 4 al. 1 et 2 aLIPP-III).

La valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire (art. 7 lit. a aLIPP-III).

L'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration pour l'impôt (art. 9 aLIPP-III).

E. 8

En l'espèce, les parties ont conclu un contrat de droit de superficie par lequel la contribuable s'est engagée à construire un immeuble locatif sur un terrain appartenant à l'Etat de Genève. En vertu de ce contrat et des dispositions précitées, le bâtiment construit sur le fonds appartient donc à la contribuable ; il est à ce titre imposable sur sa valeur fiscalement déterminante en vertu de l'art. 7 lit. a aLIPP-III précité. Sa valeur doit ainsi être calculée par capitalisation de l'état

- 7/10 - A/789/2007 locatif annuel au cours de la période fiscale 2005. Il ne saurait être question de répercuter sur cette valeur celle qui a été retenue dans une proportion de 2/3 par les parties pour l'indemnité de retour qui, elle, sera calculée au moment de l'extinction du droit ; celle-là pourrait d'ailleurs avoir une valeur de zéro compte tenu de la dépréciation de l'immeuble, comme il sera vu ci-dessous.

E. 9

Le Tribunal fédéral a jugé que la situation du superficiaire pouvait être assimilée à celle de l'usufruitier (ATF 92 I 343 publié in RDAF 1967 p. 326-327 ; R. OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle 1999, p. 86-87).

Celui-ci est tenu en vertu de l'art. 3 LIPP-III de s'acquitter de l'impôt sur les biens ou fortunes soumis à un usufruit 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.

Si l'usufruitier doit payer l'impôt sur la fortune dont il n'est pas propriétaire, à plus forte raison le superficiaire, propriétaire du bâtiment pour une durée limitée tout au moins et dont il tire un revenu, doit-il payer l'impôt sur la fortune sur la valeur totale de l'immeuble (ATF 92 I 343 publié in RDAF 1967 p.326).

Au vu de ce qui précède, la fortune de la contribuable doit être imposée sur une valeur équivalant à la totalité de la valeur fiscalement déterminante au 31 décembre 2005.

E. 10

En second lieu, la commission estime que la valeur fiscalement déterminante devrait être diminuée de l'amortissement prévu à l'art. 7 du contrat. Le poste "fonds d'amortissement" serait "un correctif de valeur pour dépréciation d'un élément de son actif commercial, à savoir l'immeuble en cause, sans contrepartie matérielle au bilan". Dès lors, l'AFC devrait établir si ce correctif correspond aux amortissements accumulés auxquels la contribuable "a droit" depuis la signature du contrat.

E. 11

Par amortissement, il faut entendre l'ajustement comptable nécessaire relatif à la dépréciation durable subie par un élément de l'actif. Sur le plan comptable, les amortissements peuvent être soit déduits du compte d'actifs correspondant (méthode de l'amortissement direct), soit inscrits dans un compte de correction de valeur figurant au passif du bilan, intitulé "fonds d'amortissement", où il seront cumulés au fil des années (méthode indirecte). Les attributions à des fonds d'amortissement sont assimilés aux amortissements (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 178 ; Prof. H. PETER, L'entreprise, d'un point de vue économique et juridique, notions de comptabilité et de droit comptable, Université de Genève, faculté de droit, 2009-2010, p. 58 ss ; voir aussi dans ce sens la circulaire "Amortissements et provisions" publiée en janvier 2002 par l'administration fiscale vaudoise).

- 8/10 - A/789/2007

E. 12

Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier ainsi que le montant des rentes viagères capitalisée selon l'art. 6, pour autant que lesdites rentes aient été constituées à titre onéreux et au maximum à concurrence de la contre-prestation reçue (art. 13 al. 1 aLIPP-III). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par les contribuables. Les cautionnements ne peuvent être déduits qu'en cas d'insolvabilité constatée du débiteur principal (art. 13 al. 2 aLIPP-III). Les cautionnements donnés par plusieurs personnes solvables ne peuvent être déduits que pour la part qui incombe au contribuable (art. 13 al. 3 aLIPP-III).

E. 13

Des dispositions précitées, il ressort que les amortissements, qu'ils soient indirects ou directs, ne peuvent être déduits de la fortune imposable.

E. 14

L'AFC a toutefois admis qu'elle aurait par le passé accepté la déduction du fonds d'amortissement de la fortune imposable de l'intimée. Il se justifie en conséquence de déterminer si la décision de taxation est contraire au principe de la bonne foi.

Ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit - à certaines conditions - d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60 ; 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 et les références citées). Ce principe régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec celui de la légalité (ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Archives 60 p. 53, consid. 3).

En l'occurrence, en vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation pouvait donc examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à la loi. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (arrêt 2A 368/1995 du 24 avril 1996, consid. 2, non publié; arrêt 2A.390/1990 du 21 novembre 1991, publié in Archives 61 p. 791 et Revue fiscale 47/1992 p. 556, consid. 7).

E. 15

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la commission sera en conséquence annulée et la décision sur réclamation de l'AFC du 5 février 2007 confirmée.

E. 16

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 LPA).

- 9/10 - A/789/2007

E. 17

Aucune indemnité ne sera versée à l'AFC dès lors qu'elle n'a pas pris de conclusions dans ce sens et n'a pas allégué avoir encouru de frais particuliers pour sa défense (art. 87 LPA). * *

* * *

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