

GE_GERICHTE A/90/2000 vom 30. Mai 2000

GE Cour de justice, 2000-05-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_90_2000

FR: GE_GERICHTE A/90/2000 du 30 mai 2000

IT: GE_GERICHTE A/90/2000 del 30 maggio 2000

Regeste

IMPOT; BIEN-FONDS; CALCUL; PROPRIETE PAR ETAGES; FIN | La PPE est entre la propriété d'une maison familiale et location d'un appartement (Jdt 1979 I 45).10 appartements au sein de la même PPE représentant 1/5ème des parts totales peuvent être assimilés à des immeubles locatifs selon l'art. 48 litt.a LCP. La PPE des recourants s'apparente ainsi à une propriété d'immeubles locatifs et non pas à sa propriété de villas. Le propriétaire d'un appartement en propriété par étages se trouve dans une position intermédiaire entre celle du propriétaire d'une maison familiale et celle du locataire d'un appartement. Dix appartements au sein de la même propriété par étages représentant un cinquième des parts totales peuvent être assimilés à un immeuble locatif selon l'art. 48 lit.a LCP, les dix logements représentant avant tout un investissement. Cette propriété par étages s'apparente ainsi à une propriété d'immeuble locatif et non pas à une propriété de villa. | CC.23; LCP.48; LCP.2 al.1 litt.c ch.3

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Selon l'article 2 alinéa 1 lettre c chiffre 3 LCP, les personnes physiques domiciliées hors du canton sont astreintes au paiement des impôts sur leurs revenus et sur leur fortune, dans les limites résultant des dispositions de la loi, lorsqu'elles sont propriétaires d'immeubles situés dans le canton. Le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable, comme le prévoit l'article 14 alinéa 1 LCP.

E. 3

Cette norme répond au principe selon lequel en cas d'assujettissement limité dans un canton, cet état a le pouvoir de fixer le taux de l'impôt en tenant compte des éléments qui échappent à sa propre souveraineté (ATF 121 I 152 ; 120 Ia 352 -353; ATA du 7 février 1990; E. HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 3ème édition, Berne 1993, pp. 59, 61-63 et 87-88; W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse : Impôts directs, 3ème édition, Berne 1994, chiffres 68 et 69, p. 123).

E. 4

a. L'estimation de biens immobiliers se fait conformément aux articles 48, 48A et 49 LCP. Le législateur a distingué, à l'article 48 LCP, cinq catégories d'immeubles, à savoir les immeubles locatifs (let. a), les immeubles industriels et commerciaux (let. b), les immeubles

ruraux (let. c), les terrains improductifs (let. d), et les autres immeubles (let. e). b. La valeur fiscale des "immeubles locatifs" est calculée en capitalisant la valeur locative totale annuelle à un taux fixé par le Conseil d'État. c. Les "autres immeubles" comprennent entre autres les villas ainsi que les immeubles en copropriété par étages. En l'espèce, les recourants soutiennent que les 178 millièmes de la propriété par étages de X doivent être estimés selon la règle énoncée à l'article 48 lettre a LCP applicable aux "immeubles locatifs". C'est sur ce point que le tribunal de céans devra se prononcer.

E. 5

Le Tribunal administratif a déjà eu à plusieurs reprises l'occasion de confirmer que la distinction entre immeuble locatif et villa ne pouvait reposer sur le fait de la location - une villa louée serait dans cette hypothèse considérée comme un immeuble locatif - mais que cette distinction devait être au contraire fondée sur les critères de la nature et de la destination de l'immeuble (ATA Sch. du 6 octobre 1992; H. du 9 décembre 1981; Hoirie S. du 2 décembre 1981). Le Tribunal administratif a déjà examiné le traitement d'une part de PPE que au regard du principe de l'égalité (ATA T. du 18 avril 2000). La doctrine n'envisage que le cas des PPE occupées par leur propriétaire (C. RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, Lausanne 1988, p. 239; R. OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, Genève 1999, p. 91). Il faudra donc cette fois établir les contours de la notion de PPE et les replacer dans le contexte du cas d'espèce.

E. 6

En l'absence de définition des immeubles locatifs et des parts de copropriété d'une PPE dans les lois fiscales, c'est le sens habituellement donné à ces notions qu'il convient de retenir. Dans l'arrêt Sch. du 6 octobre 1992, le Tribunal administratif a eu l'occasion de juger que la notion d'immeubles locatifs définit une construction qui comprend plus de deux logements. Quant aux parts de copropriété d'une PPE, il faut se référer à l'article 655 alinéa 2 chiffre 4 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210 - CC): sont considérés comme immeubles les parts de copropriété d'un immeuble. Du seul point de vue du droit civil, la PPE est proche de la propriété d'une maison familiale et l'on ne saurait méconnaître qu'il y a aussi une affinité économique entre ces deux formes de propriété. Par ailleurs, il existe également entre elles des différences essentielles. Celles-ci se manifestent avant tout du point de vue de la construction, puisqu'un appartement en copropriété n'apparaît pas comme un bâtiment distinct mais comme une partie d'un bloc d'habitation le plus souvent de très grandes dimensions. Il y a aussi des différences dans les domaines juridique et économique, en ce sens que la propriété par étages n'est pratiquement pas concevable sans locaux d'usage commun et donc sans certains liens entre les différents propriétaires. Le propriétaire d'un appartement en PPE se trouve ainsi dans une position intermédiaire entre celle du propriétaire d'une maison familiale et celle du locataire d'un appartement (ATF 103 Ia 107 = JdT 1979 I 45 consid. 3b p. 50).

E. 7

Selon la doctrine, lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte de droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile. En droit cantonal, le Tribunal fédéral a jugé non arbitraire le recours à l'interprétation selon la réalité économique par les autorités cantonales, dans la mesure où cette approche s'applique tant en faveur qu'en défaveur du fisc (ATF 103 Ia 20 = JdT 1979 I 34 consid. 4a p. 37). Une telle interprétation signifie que, dans la recherche de la portée de

la norme, ses prévisions formelles d'application peuvent être dépassées, pour englober d'autres manifestations économiques dont les résultats sont assimilables à ceux des prévisions formelles. La démarche consiste à émettre des hypothèses sur le sens encore possible de la norme en se recommandant d'une intention législative actualisée (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse : Impôts directs, 3ème édition, Berne 1994, chiffre 28, p. 73). En l'espèce, au vu de ce qui précède, une application stricte de la jurisprudence des villas n'amènera pas à un résultat satisfaisant. En effet, d'autres facteurs doivent être pris en considération. Les recourants sont copropriétaires pour 178 millièmes d'un immeuble aménagé en PPE. Cette part leur donne le droit d'aménager et d'utiliser dix appartements. Cependant, tous les appartements sont loués à des tiers et représentent de ce fait un investissement. Cet aspect rapproche d'autant plus la situation des recourants à celle de propriétaires d'immeubles locatifs. L'investissement que représente les appartements loués doit également être pris en compte dans la mesure où la modernisation des différentes dispositions de l'article 48 LCP résulte d'une volonté du législateur de les adapter aux circonstances économiques et sociales actuelles (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1973, p. 1803). Appliquer la jurisprudence des villas au cas d'espèce reviendrait donc à écarter l'interprétation selon le point de vue économique et ce même si, du point de vue fiscal, une propriété par étage est un objet imposable indépendant. Il faut, par conséquent, admettre l'interprétation selon laquelle dix appartements au sein de la même PPE représentant environ 1/5ème des parts totales peuvent être assimilés à des immeubles locatifs au sens de l'article 48 lettre a LCP.

E. 8

a. De plus, en matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par la généralité et l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la capacité économique. D'après les 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 économique semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATA 118 Ia 1 consid. 3a p. 3; cf. D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, Rapports et communications à la Société suisse des juristes, Fasc. 2, 1992, p. 157). b. À cet égard la comparabilité des faits à régler joue un rôle important. Elle est plus faible s'agissant de l'égalité de traitement verticale, c'est-à-dire de la répartition de l'impôt entre les contribuables de situations financières différentes selon leur capacité contributive, de sorte que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation et qu'on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale. La marge du législateur est plus étroite s'agissant de la répartition horizontale de la charge fiscale, c'est-à-dire de l'égalité de traitement des contribuables ayant une même capacité contributive (ATF 118 Ia 1 consid. 3a p. 3). c. Le tribunal a déjà admis que le fait de traiter de manière différente l'évaluation fiscale d'un immeuble locatif et d'une villa ne constituait pas une violation du principe d'égalité dans la loi, car la structure même de ces deux genres d'immeubles et la fiabilité du calcul de leur valeur en capital exigeait des traitements différents (ATA Sch. du 6 octobre 1992). Pour l'immeuble locatif, une détermination de la valeur par capitalisation s'imposait, car l'état locatif, lié au plan financier, reflétait de façon objective la rentabilité du capital investi par le propriétaire et constituait le meilleur critère pour déterminer une valeur fiscale. Ce mode de faire ne s'imposait pas pour la détermination de la valeur d'une villa ne comportant qu'un, voire deux logements, dont la valeur locative pouvait dépendre de critères subjectifs difficiles à

identifier. En l'espèce, une application stricte de l'article 48 lettre e LCP crée une inégalité de traitement. La situation des recourants, même si l'immeuble qu'ils possèdent est en PPE, s'apparente à celui d'un propriétaire d'immeubles locatifs. Propriétaires d'environ 1/5ème des logements dans une résidence et n'occupant pas eux-mêmes ces dix appartements, leur situation n'apparaît avoir aucun point commun avec celles des propriétaires de villas, ou avec celle des personnes propriétaires d'un, voire de deux logements en PPE dans un immeuble en comportant de nombreux autres. Bien au contraire, la nature du bien immobilier, ainsi que sa destination, s'apparente à celui d'un immeuble locatif. En effet, comme il l'a été constaté précédemment, les dix logements représentent avant tout un investissement. En fondant l'estimation de la valeur locative des biens immobiliers des recourants sur l'article 48 lettre e LCP, l'AFC crée une inégalité de traitement au détriment des recourants (ATA T. précité).

E. 9

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision litigieuse annulée. La cause sera renvoyée à l'AFC afin qu'elle procède à l'établissement d'un nouveau bordereau dans le sens des considérants.

E. 10

Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée aux recourants qui ont procédé avec l'aide d'un avocat; vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu.

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