Urteilskopf

92 I 343

60. Arrêt du 21 septembre 1966 dans la cause X. et consorts contre Genève, canton et Cour de justice civile
Regeste (de):
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.

Regeste (fr):
Imposition d'un bâtiment construit en vertu d'un droit de superficie et qui doit faire retour gratuitement au propriétaire du fonds à l'échéance du contrat de superficie: il n'est pas arbitraire d'appliquer à ce cas les règles prévues, en droit genevois, pour l'imposition d'une fortune soumise à usufruit.

Regesto (it):
Imposizione d'un edificio costruito in virtù d'un diritto di superficie e che deve ritornare gratuitamente al proprietario del fondo alla scadenza del contratto di superficie: non è arbitrario applicare a questo caso le regole previste, nel diritto ginevrino, per l'imposizione d'una sostanza gravata d'usufrutto.

Sachverhalt ab Seite 343

BGE 92 I 343 S. 343

A.- Par acte authentique des 18 avril et 31 mai 1958, l'Etat de Genève a concédé à la société immobilière A. une servitud e personnelle de superficie sur un fonds dont il est propriétaire dans le quartier de La Praille. Cette servitude fut constituée en droit distinct et permanent et immatriculée comme immeuble au registre foncier. Sa durée fut fixée à 60 ans, avec possibilité de prolongation à la demande de A., pour une nouvelle période de trente ans. En contrepartie, A. s'engageait à payer à l'Etat de Genève un "intérêt du droit de superficie" calculé par an et par mètre carré et dont le taux pouvait être revu tous les vingt ans. Elle assumait en outr e diverses obligations, dont celle de construire un bâtiment à u sage locatif,

BGE 92 I 343 S. 344

de le maintenir constamment en bon état d'entretien et de le remettre gratuitement à l'Etat de Genève, en

fin de contrat; elle s'obligeait à faire chaque année un "amortissement" d'au moins 11/2% "sur le bâtiment édifié par elle", et en outre à "amortir chaque année les gages immobiliers inscrits sur le droit de superficie en garantie des emprunts contractés par elle, ces prêts devant être entièrement remboursés dix ans au moins avant l'échéance normale du contrat". D'entente avec l'Etat de Genève, A. a cédé son droit de superficie à X. et consorts par acte des 14 et 26 novembre 1958; de ce fait, les ayants cause de A. sont devenus copropriétaires de ce droit pour des fractions diverses. Ce sont eux qui ont construit le bâtiment susmentionné. Ils ont d'ailleurs expressément déclaré reprendre à leur charge "toutes les obligations tant personnelles que réelles" résultant du contrat constitutif du droit de superficie.

B.- Selon l'art. 48 lettre a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP), "la valeur des immeubles locatifs est fixée en capitalisant le revenu net annuel moyen des trois dernières années au taux de 5%. Le revenu net est déterminé d'après le loyer obtenu des locaux loués et le loyer qui pourrait être obtenu de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille, sous déduction de 15, 20, 25, 30 ou 35% du revenu, suivant l'état de vétusté, l'utilisation des bâtiments, leurs frais d'entretien et charges annuelles autres que les intérêts hypothécaires". Le fisc genevois et les copropriétaires du droit de superficie s'accordent à reconnaître que, pour l'impôt sur la fortune de 1961 et 1962, la valeur locative brute de l'immeuble se monte à 266 820 fr. Les copropriétaires n'ont pas non plus contesté l'application du taux de réduction de 15%, ni la valeur locative nette en résultant, soit 226 797 fr. En revanche, les copropriétaires Y. et Z. pour l'impôt de 1961, et les copropriétaires X. pour l'impôt de 1962, ont établi leur déclaration en déduisant de cette valeur nette avant capitalisation le montant de l'intérêt annuel du droit de superficie et en outre 11/2% du prix de revient de l'immeuble devant faire retour à l'Etat en fin de contrat; puis, après capitalisation à 5% du revenu ainsi obtenu, en soustrayant encore 11/2% de la valeur capitalisée. Ils estimaient en effet que, vu la clause de retour gratuit, leur bâtiment diminue chaque année de valeur, que cette diminution est compensée par

l'amortissement de 11/2% auquel le contrat les oblige et que, sur le plan fiscal, elle doit se traduire par une déduction correspondante. Le fisc genevois les ayant taxés sans tenir compte d'aucune de ces déductions, les copropriétaires Y. et Z. réclamèrent contre leurs bordereaux relatifs à l'impôt de 1961, et les copropriétaires X. contre leurs bordereaux relatifs à l'impôt de 1962. L'administration maintint son point de vue, mais accepta finalement, "à titre exceptionnel", la déduction de l'"intérêt annuel du droit de superficie". Les six recours interjetés contre ces décisions ont été écartés par la Commission cantonale.

C.- Les six copropriétaires se sont pourvus devant la Cour de justice civile du canton de Genève, qui les a déboutés.

D.- Agissant par la voie du recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst., les six copropriétaires requièrent le Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt de la Cour de justice et, statuant à nouveau, de procéder à une nouvelle taxation conforme à la méthode de calcul qu'ils proposent. Ils se plaignent essentiellement de devoir payer l'impôt de fortune simultanément sur un bâtiment qu'ils devront remettre gratuitement en fin de contrat et sur le capital reconstitué au moyen des amortissements que leur impose ce même contrat, alors que le second se substitue progressivement à la valeur du premier. Leurs moyens seront repris ci-après dans la mesure utile.

E.- L'Etat de Genève et la Cour de justice civile concluent au rejet du recours; celle-ci demande en outre au Tribunal fédéral de déclarer irrecevable la conclusion des recourants tendant à une nouvelle taxation.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. Les recourants concluent, d'une part, à l'annulation de 1.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: le 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

décision; il ne saurait en revanche se substituer à elle et statuer à nouveau, comme le demandent les recourants.

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),

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 queles autorités genevoises ont refusé les déductions proposées par les copropriétaires pour déterminer la fortune imposable. Les recourants font ob-

server, 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 Iégale 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

(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-propriété 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 crédirentier. 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

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 bénéficie d'une société anonyme, imposé auprès de cette dernière d'une part et d'autre part auprès des actionnaires sur les dividendes touchés.

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

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Rejette le recours dans la mesure où il est recevable.