

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/789/2007-ICC

ATA/672/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 septembre 2010

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

F_____
représenté par Duchosal Révision Fiscalité Fiduciaire S.A., mandataire

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 22 juin 2009 (DCCR/611/2009)**

EN FAIT

1. F_____ (ci-après : la contribuable ou l'intimée) est une association inscrite au Registre du commerce de Genève depuis X_____ 1956 ; son siège est à Carouge (GE). Elle a pour but de créer et développer un centre de vie sociale comportant des locaux de réunions et des logements destinés à des familles.

2. Dans sa déclaration fiscale 2005, la contribuable a indiqué au passif du bilan au 31 décembre 2005, qu'elle a annexé à sa déclaration, un "fonds d'amortissement" de CHF 1'648'910.- pour un immeuble qu'elle a mentionné à l'actif pour un montant de CHF 2'114'343,65. Sous la rubrique "valeur fiscale des immeubles (ou valeur comptable si plus élevée)" elle a mentionné une valeur de CHF 6'795'444.- de laquelle elle a déduit entre autres l'amortissement précité. Ainsi, le total du capital propre imposable dans le canton s'élevait à CHF 5'086'640.-.

Elle a par ailleurs fait figurer sous les charges du compte de profits et pertes un "amortissement de l'immeuble au droit de superficie" pour une valeur de CHF 48'000.-.

3. Le 28 novembre 2006, L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à la contribuable son bordereau d'impôt pour l'impôt cantonal et communal 2005 (ci-après : ICC 2005). Fondé sur bénéfice imposable de CHF 42'491.- et un capital imposable de CHF 6'735'551.-, l'impôt dû s'élevait à CHF 70'682,80. L'AFC n'avait pas admis en déduction le montant de CHF 1'648'910.- car "la valeur fiscale de l'immeuble remplace la valeur comptable nette de l'actif et non sa valeur brute".

4. En date du 6 décembre 2006, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau. Son immeuble était au bénéfice d'un droit de superficie. Le fonds d'amortissement de CHF 1'648'910.- devait être en conséquence admis comme déduction dans la détermination du capital imposable. Ce fonds ne pouvait être assimilé à des fonds propres.

5. Par décision du 5 février 2007, l'AFC a rejeté la réclamation. Dans le calcul de la fortune imposable, la valeur fiscale de l'immeuble de CHF 6'975'444.-, plus élevée, remplaçait la valeur comptable nette de CHF 465'433,65, fonds d'amortissement de CHF 1'648'910.- déduit, et non sa valeur brute de CHF 2'114'343,65. Le fonds d'amortissement (comptable) ne pouvait donc être déduit de la valeur fiscale.

6. Le 22 février 2007, la contribuable a recouru contre cette décision, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts devenue depuis le

1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission),

La pratique de l'AFC invoquée dans sa décision ne s'appliquait pas lorsqu'un immeuble était au bénéfice d'un droit de superficie, ce qui était le cas en l'espèce. Le fonds d'amortissement en cause devait donc être assimilé à une dette puisque l'immeuble, à l'échéance du droit de superficie, reviendrait de plein droit et sans contrepartie au constituant (propriétaire du terrain).

Elle a conclu à l'annulation du bordereau et au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvelle taxation.

7. Dans sa réponse du 18 mars 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours. La loi ne prévoyait ni la possibilité de déduire les amortissements (direct ou indirect) dans le cadre de la détermination de la fortune imposable, ni l'assimilation d'un fonds d'amortissement d'un immeuble sur droit de superficie à une dette déductible.

8. A la demande de la commission, la contribuable a transmis, le 19 mai 2009, copie du contrat de droit de superficie conclu avec l'Etat de Genève le 15 décembre 1956 et sa modification du 12 mai 1977 (ci-après : le contrat).

Selon le contrat initial du 15 décembre 1956, le droit de superficie était concédé pour une durée de soixante ans, à partir de son inscription au Registre foncier. La contribuable avait le droit de demander une prolongation du droit de superficie pour une durée de trente ans et l'Etat s'engageait à le lui accorder, moyennant réadaptation des clauses du contrat initial.

Son art. 7 disposait que "l'Association a l'obligation de faire chaque année sur les bâtiments édifiés par elle des amortissements qui seront d'au moins un pour cent par an pendant les vingt premières années. A l'échéance de cette première période de vingt ans, le taux d'amortissement sera révisé et fixé pour une nouvelle période de vingt ans, en tenant compte en particulier de l'état dans lequel se trouveront alors les constructions de l'Association".

L'art. 10 prévoyait qu'"en cas d'extinction du droit de superficie avant l'échéance du terme, par suite de dissolution, faillite, concordat par cession d'actif ou cessation pour toute autre cause de l'activité de l'Association ou encore par suite de résiliation anticipée du présent contrat, dans les cas prévus par ce dernier, toutes les constructions et installations établies en vertu du droit de superficie présentement concédé, passeront en la propriété de l'Etat.

Dans ce cas, le montant maximum de l'indemnité qui sera due par l'Etat de Genève à l'association sera égal aux 2/3 de la valeur d'estimation que les constructions et installations auront à ce moment-là..." (let. a).

"Lors de l'extinction du droit de superficie, par suite de l'échéance du terme (...) Si l'Etat de Genève n'exige pas l'enlèvement des constructions et installations, l'Association aura droit à une indemnité qui sera exigible le jour de l'extinction du droit de superficie. Dans ce cas, le montant maximum de l'indemnité qui sera due par l'Etat de Genève à l'Association sera, au plus, égal aux 2/3 de la valeur comptable, calculée en fonction des amortissements contractuels prévus à l'art. 7, qu'auront les constructions à ce moment-là" (let. b).

Les deux dispositions précitées sont restées inchangées dans la modification du contrat intervenue le 12 mai 1977.

9. Par décision du 22 juin 2009, la commission a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants.

En vertu de l'art. 10 du contrat, la contribuable ne pouvait être imposée que sur une valeur équivalant au maximum à deux tiers de la valeur fiscalement déterminante de l'immeuble, laquelle devait, de surcroît, être diminuée de l'amortissement prévu à l'art. 7.

Le poste "fonds d'amortissement" comptabilisé par la contribuable était "un correctif de valeur pour dépréciation d'un élément de son actif commercial, à savoir l'immeuble en cause, sans contrepartie matérielle au bilan". Il appartenait donc à l'AFC d'établir si ce correctif correspondait aux amortissements accumulés auxquels la contribuable avait droit depuis la signature du contrat du 15 décembre 1956.

10. Contre cette décision, l'AFC a interjeté recours le 30 juillet 2009 auprès du Tribunal administratif en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 5 février 2007. Elle a repris l'argumentation précédemment développée dans sa décision et dans son écriture par devant la commission.
11. Dans sa réponse du 6 août 2009, la contribuable a relevé que dans le recours précité, l'AFC s'était trompée en résumant la décision de la commission. Selon l'administration, ladite commission avait retenu que la contribuable "ne pouvait être imposée que sur une valeur équivalant au maximum à 2/3 de la valeur fiscalement déterminante de l'immeuble...", alors que la commission avait retenu la valeur comptable. Cette différence d'approche n'était pas sans conséquence puisqu'au 31 décembre 2005, la valeur comptable nette d'amortissements était de CHF 464'434.- alors que la valeur fiscale exempte de tout amortissement, retenue par l'AFC dans la taxation, se montait à CHF 6'975'444.-.
12. A la demande du juge délégué, l'AFC a confirmé, par courrier du 15 août 2010, qu'elle avait admis par le passé la déduction du fonds d'amortissement en question.

13. Le 17 août 2009, le juge délégué a accordé à l'intimée un délai au 31 août 2009 pour formuler ses observations à ce sujet mais elle n'a pas répondu.
14. Le 18 août 2009, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.
15. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

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).
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.
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.
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).

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.
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 1^{er} 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.
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).

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

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.

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.

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.
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).

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

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

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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2009 par l'association F_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 ;

met à la charge de l'association F_____, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à Duchosal Révision Fiscalité Fiduciaire S.A., mandataire de l'association F_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :

D. Werffeli Bastianelli

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :