

# **GE\_GERICHTE ATA/620/2008 vom 9. Dezember 2008**

GE Cour de justice, 2008-12-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_620\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_620_2008)

FR: GE\_GERICHTE ATA/620/2008 du 9 décembre 2008

IT: GE\_GERICHTE ATA/620/2008 del 9 dicembre 2008

## **Regeste**

Résumé: Détermination du montant des réserves latentes imposables. Question de savoir si l'appartement occupé par la famille du contribuable dans un manège doit être ou non intégré au bénéfice en capital imposable. La relativisation de la fonction commerciale du logement d'un chef d'entreprise trouve application dans le cas d'un logement privé situé dans le contexte d'une activité exercée en pleine campagne. En l'espèce, l'appartement litigieux n'entre pas dans la fortune commerciale.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile selon les formes prévues par la loi devant la juridiction compétente, le recours exercé par l'AFC est recevable (art. 145 LIFD; art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

a. Le litige concerne la détermination du montant des réserves latentes imposables au regard de l'article 18 LIFD et, plus particulièrement, la question de savoir si l'appartement occupé par la famille D\_\_\_\_\_ dans le manège de X\_\_\_\_\_ doit être intégré au bénéfice en capital imposable ou en être retranché. La valeur comptable de l'appartement en tant que telle, soit CHF 138'034.-, n'est pas contestée.

Les époux D\_\_\_\_\_ soutiennent que la valeur de l'appartement, distincte des biens immobiliers affectés à l'exploitation commerciale du manège, doit être portée en déduction du bénéfice en capital imposable. L'AFC estime pour sa part que, conformément à la méthode de la prépondérance applicable aux éléments de la fortune faisant l'objet d'une utilisation mixte, cette valeur fait au contraire partie du revenu imposable lors de l'aliénation du manège.

b. La résolution du litige passe au vu de ce qui précède par l'analyse des règles fiscales applicables à la taxation des revenus issus de la fortune commerciale au sens de la LIFD.

### **E. 3**

a. A teneur de l'article 16 alinéa 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Selon l'article 18 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative

- 9/15 - A/2289/2008 indépendante (al. 1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune

commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (al. 2).

b. Ainsi que le relève la recourante, le bénéfice en capital imposable consiste dans la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (valeur comptable déterminante fiscalement) et le produit plus élevé de l'aliénation ou la valeur vénale de l'élément de fortune au moment de la réalisation (aliénation, réévaluation comptable et transfert dans la fortune privée). Ce montant est aussi désigné comme réserve latente déterminante du point de vue fiscal. Il comprend aussi bien la plus-value que les amortissements récupérés.

#### **E. 4**

a. Datée du 12 novembre 1992, la circulaire n° 2 de l'administration fédérale des contributions, division principale de l'impôt fédéral direct, est intitulée « revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'article 18 LIFD (extension de l'assujettissement aux bénéfices en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette méthode dans le nouveau droit) ».

Cette circulaire (publiée in Archives de droit fiscal suisse 61 (1992/93), p. 513) concrétise le principe de la prépondérance retenu par la LIFD, par opposition à celui du partage de la valeur qui prévalait sous l'empire de l'AIFD pour les biens utilisés par le contribuable dans l'exercice de son activité indépendante, mais aussi à des fins privées. A partir de la période fiscale 1995/1996, il suffit, que l'utilisation commerciale dépasse la jouissance privée du bien pour que l'entier de celui-ci soit affecté à la fortune commerciale. Si tel n'est pas le cas, l'entier du bien est reconnu comme appartenant à la fortune privée (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.690/2004 du 27 mai 2005, consid. 2 et les références citées ; Y. NOËL, Article 18, in D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 257; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 67).

b. Pour établir la comparaison entre les éléments de la fortune commerciale et les éléments ressortissant à la fortune privée, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation doivent être mis en relation avec le rendement total de l'immeuble. Celui-ci se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble au sens de l'article 21 LIFD, y compris la valeur locative pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation. Cette dernière doit être opérée à la valeur marchande, conformément à l'article 21 alinéa 2 LIFD lu

- 10/15 - A/2289/2008 en relation avec l'article 16 alinéa 2 LIFD. La prise en considération d'une sous-utilisation n'entre pas en ligne de compte.

La circulaire précise aussi que, suite à l'entrée en vigueur de la LIFD, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable des immeubles à utilisation mixte ne seront plus partagés en une partie privée exonérée et en une partie commerciale imposable, mais seront soumis intégralement à l'impôt sur le revenu. Les réserves latentes accumulées sur la partie privée de l'immeuble avant l'entrée en vigueur de la LIFD sont également prises en compte dans le calcul des bénéfices en capital. Une séparation comptable de parties d'immeubles servant à des fins privées,

effectuée avant l'entrée en vigueur de la LIFD, n'est reconnue fiscalement que si une inscription distincte a été opérée au registre foncier.

## **E. 5**

a. En l'espèce, l'AFC se réfère à la méthode de la prépondérance introduite par la circulaire précitée pour critiquer la décision de la commission. Récemment, la jurisprudence a toutefois fait l'objet d'une modification s'agissant de la qualification du logement d'un chef d'entreprise au regard de l'article 18 alinéa 2 LIFD. Dans un arrêt rendu le 8 octobre 2007, le Tribunal fédéral a précisé que dans le contexte social actuel, le logement d'un chef d'entreprise doit en principe être attribué à la fortune privée du propriétaire d'entreprise au sens de cette disposition et non plus être considéré comme un élément de la fortune commerciale (ATF 133 II 420, traduit in RDAF 2008 II, p. 101).

b. Le Tribunal fédéral a posé le principe selon lequel l'appartement utilisé par le propriétaire d'entreprise dans l'immeuble d'exploitation n'appartient qu'exceptionnellement à la fortune commerciale. Tel est le cas selon la loi lorsque l'appartement sert entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante du propriétaire de l'entreprise. Cette question doit être résolue en tenant compte de l'ensemble des circonstances concrètes, en première ligne en tenant compte de la fonction technique et économique de l'objet en cause.

Compte tenu de la modification du contexte social qui s'est produite ces dernières années, le Tribunal fédéral a souligné qu'il n'est plus possible de prétendre d'une manière générale qu'une gestion rationnelle de l'entreprise n'est possible, voire grandement facilitée, que si le propriétaire habite l'immeuble d'exploitation. Cela vaut notamment pour les entreprises comme les boulangeries, les auberges, les boucheries, les hôtels, les garages et les magasins, ainsi que pour les officines des médecins et des pharmaciens. Du point de vue fiscal, la disparition de la nécessité de disposer d'un appartement dans l'immeuble de l'entreprise s'accompagne d'une modification de la fonction technique et économique de l'appartement occupé par le chef d'entreprise simultanément chef de famille. S'il est certes exact que, dans certaines circonstances, il peut y avoir un avantage, comme auparavant, à habiter dans l'immeuble de l'entreprise ou à

- 11/15 - A/2289/2008 proximité immédiate (par exemple pour un hôtelier ou pour un restaurateur), il n'en demeure pas moins que disposer d'un appartement dans l'immeuble d'exploitation correspond plutôt à des motifs de commodité d'ordre privé qu'à de réelles nécessités d'entreprise.

c. Selon le Tribunal fédéral, l'évolution de la fonction de l'appartement du propriétaire d'entreprise telle que décrite ci-dessus a pour conséquence qu'un tel logement doit en principe être attribué, en vertu de l'article 18 alinéa 2 LIFD, à la fortune privée de ce dernier. En ce sens, la pratique antérieure doit être adaptée au contexte social actuel.

La possibilité reste toutefois réservée d'apporter la preuve aux autorités fiscales que, dans un cas concret, considéré comme exceptionnel, l'objet en cause sert effectivement de manière prépondérante à l'exercice de l'activité indépendante du propriétaire d'entreprise. En outre, il n'est pas exclu qu'un appartement puisse être attribué à la fortune commerciale en raison des circonstances concrètes, en particulier en raison de sa fonction technique et économique (par exemple, l'appartement d'un employé sis dans l'immeuble à des fins de gardiennage, de service de sécurité ou l'appartement à l'usage d'apprentis).

Par contre, lorsqu'un appartement utilisé par le propriétaire d'entreprise ne sert pas, ou pas de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 alinéa 2 LIFD, il demeure attribué à la fortune privée même si l'ensemble de l'immeuble apparaît dans la comptabilité commerciale comme fortune d'exploitation.

d. Dans la cause qui l'a conduit à relativiser la méthode de la prépondérance, le Tribunal fédéral a retranché de CHF 411'000.- le revenu de CHF 481'100.- réalisé par deux époux qui exploitaient une boulangerie dans l'immeuble dont ils étaient propriétaires à Nidwald. Le gain en capital (CHF 411'000.-) réalisé à l'occasion de la cessation d'activité des contribuables et correspondant à la valeur du logement a ainsi été attribué à leur fortune privée au sens de l'article 18 alinéa 2 LIFD (ATF 133 II 420 consid. 4.5 et 6, p. 426 et 428 = RDAF 2008 II, p. 108ss.).

## **E. 6**

a. En l'espèce, il n'est pas contesté que l'appartement qui forme l'objet du litige a toujours fait partie du manège et que sa valeur locative a été portée en déduction de la déclaration établie au titre de la LIFD. Il n'est pas contesté non plus qu'il n'a pas fait l'objet d'une inscription distincte au registre foncier antérieurement à l'entrée en vigueur de la LIFD au sens de la circulaire n° 2 du 12 novembre 1992 à laquelle se réfère l'AFC. b. Conformément à la méthode de la prépondérance, il n'est pas possible de procéder, pour l'attribution à la fortune commerciale sur le plan fiscal au partage de la valeur des biens économiques à utilisation mixte, une partie pouvant servir à

- 12/15 - A/2289/2008 des fins commerciale et l'autre à des fins privées. Pour les immeubles à utilisation mixte, c'est la méthode de la prépondérance qui est en principe appliquée. L'AFC considère que l'application de cette méthode doit conduire à ajouter la valeur de l'appartement occupé par les époux D\_\_\_\_\_ et leur famille aux réserves latentes imposables.

L'évolution récente de la jurisprudence a toutefois conduit le Tribunal fédéral à relativiser la méthode de la prépondérance dans le cas du logement d'un chef d'entreprise. Le Tribunal fédéral a jugé que, dans le contexte social actuel, ce type de logement doit en principe être attribué à la fortune privée du propriétaire d'entreprise au sens de l'article 18 alinéa 2 LIFD, comme indiqué précédemment (consid. 5). La présomption d'appartenance à la fortune privée peut toutefois être renversée si la preuve est rapportée que, dans un cas concret, considéré comme exceptionnel par la jurisprudence, l'objet en cause sert effectivement de manière prépondérante à l'exercice de l'activité indépendante du propriétaire d'entreprise. Il faut pour ce faire prendre en considération l'ensemble des circonstances pour démontrer que la nécessité technique et économique du bien en cause commande d'affecter celui-ci à la fortune commerciale du contribuable. c. Le cas d'espèce se caractérise par le caractère mixte de la fonction impartie à l'appartement litigieux. D'une part, celui-ci a contribué à l'exploitation du manège, la présence du propriétaire sur les lieux permettant, comme admis par l'intimé lors de l'audience de comparution personnelle des parties, d'assurer la maintenance et le suivi des soins apportés aux chevaux, ces tâches ne pouvant être entièrement déléguées au personnel du manège.

Mais d'autre part, il n'est pas contesté que, bien que situé dans l'enceinte du manège, le logement occupé par les époux D\_\_\_\_\_ et leur famille a également comporté une importante fonction privée. Celle-ci était liée au statut de propriétaire de M. D\_\_\_\_\_, la famille ayant ainsi été dispensée, durant quarante ans, de la nécessité de louer ou même

d'acquérir un appartement en un autre lieu et d'assumer ainsi les frais qui en auraient découlé. Cet élément de nature privée, lié au statut de propriétaire du contribuable, vient ainsi compenser la nécessité fonctionnelle attachée à l'exploitation commerciale.

Même si M. D \_\_\_\_\_ a évoqué, lors de l'audience de comparution personnelle des parties, l'importance que revêtait sa présence constante pour l'exploitation du manège, la dimension privée de l'appartement qu'il y a occupé avec sa famille a également été soulignée, notamment au regard de la taxation de la valeur locative de cette partie de son patrimoine. Il est délicat, dans ces conditions, d'admettre que cet élément du patrimoine doive d'emblée être rangé dans la fortune commerciale du contribuable. d. Les développements auxquels le Tribunal fédéral a procédé pour affecter, en principe, le logement du chef d'entreprise à la fortune privée au sens de l'article

- 13/15 - A/2289/2008 18 alinéa 2 LIFD concernaient une série d'activités professionnelles s'inscrivant dans un cadre essentiellement urbain et liées à l'offre de biens ou de prestations spécifiques comme les boulangeries, les auberges, les boucheries, les garages, les hôtels, les magasins ou encore les officines des médecins et des pharmaciens.

Le cas d'espèce se situe dans un autre type de configuration puisqu'il concerne l'hébergement et les soins prodigués à des chevaux dans un contexte essentiellement rural, éloigné du centre d'une agglomération. Il paraît difficile de discerner les raisons pour lesquelles le contexte social au nom duquel le Tribunal fédéral a relativisé la méthode de la prépondérance devrait être appréhendé d'une manière radicalement différente dans le cas de l'exploitation d'un manège situé en pleine campagne. e. L'évolution du contexte social à laquelle la jurisprudence fait référence présente en effet un caractère général, comme l'a relevé le Tribunal fédéral en soulignant le caractère exemplatif des activités professionnelles qu'il a citées à l'appui de son raisonnement pour considérer que l'on ne peut plus, de nos jours, prétendre qu'une gestion rationnelle de l'entreprise n'est possible ou grandement facilitée que si le propriétaire habite l'immeuble d'exploitation. Dans tous les cas cités par le Tribunal fédéral, des motifs de commodité d'ordre privé peuvent l'emporter sur les nécessités fonctionnelles à disposer d'un logement dans l'immeuble d'exploitation comme cela était déjà admis sous l'empire de l'AIFD.

A cet égard, c'est à tort que l'AFC affirme que la situation de l'exploitant se présente différemment de celle d'un boulanger et que le cas jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 133 II 420 ne trouverait pas application en l'espèce. La relativisation de la fonction commerciale du logement d'un chef d'entreprise trouve par conséquent également application dans le cas d'un logement privé situé dans le contexte d'une activité exercée en pleine campagne. f. Au vu des éléments qui précèdent, il n'existe pas de raison prépondérante permettant de renverser la présomption posée par le Tribunal fédéral selon laquelle l'appartement des époux D \_\_\_\_\_ devrait être affecté à leur fortune privée. Les motifs développés par la jurisprudence récente doivent en conséquence conduire à admettre que l'appartement litigieux n'entre pas, sous l'angle de la LIFD, dans la fortune commerciale des intimés.

Ce constat est corroboré par l'attitude de l'AFC qui, durant plusieurs exercices fiscaux, a elle-même taxé l'appartement occupé par la famille D \_\_\_\_\_ comme un bien relevant de la fortune privée au travers de sa valeur locative, alors même que dès l'entrée en vigueur de la LIFD, elle ne pouvait ignorer que c'était la méthode de la prépondérance qui trouvait application. Dans ces conditions, c'est à bon droit que la commission a admis le recours

exercé par les époux D\_\_\_\_\_ et sa décision doit être confirmée.

- 14/15 - A/2289/2008

**E. 7**

a. Compte tenu de ce qui précède, le recours exercé par l'AFC doit être rejeté. Vu l'issue de la procédure, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC (art. 87 LPA).

b. Les époux D\_\_\_\_\_ n'ayant pas pris de conclusions sur ce point, aucune indemnité ne leur sera allouée.

\* \* \* \* \*

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