

GE_GERICHTE A/2289/2008 vom 9. Dezember 2008

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2289_2008

FR: GE_GERICHTE A/2289/2008 du 9 décembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/2289/2008 del 9 dicembre 2008

Regeste

FORTUNE COMMERCIALE; IMPÔT ; IMPÔT SUR LA FORTUNE ET LE CAPITAL ; IMPÔT SUR LE REVENU ET LE BÉNÉFICE | 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. | LIFD.18 ; LIFD.21

Erwägungen

E. 1

Le litige concerne l'impôt fédéral direct 2001.

E. 2

Monsieur D_____, né le _____, a exercé la profession de maître d'équitation à titre indépendant au manège de X_____, dont il était propriétaire et où il occupait un appartement avec sa famille. Le manège est situé en pleine campagne, entre les communes de Y_____ et Z_____. M. D_____ a cessé son activité à la fin de l'année 2001.

E. 3

Les déclarations fiscales que M. D_____ et son épouse, Madame D_____ (ci-après : les époux D_____ ou les contribuables) ont remplies pour les années 1996, 1997, 1998 et 1999 ne mentionnaient pas l'appartement familial dans la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire ». En revanche, en opérant la taxation en 1998, 1999 et 2000, l'administration fiscale cantonale a pris en compte une somme de CHF 25'994.- au titre de valeur locative nette de l'appartement, sous la rubrique idoine.

E. 4

Dans leur déclaration fiscale 2001-B, les époux D_____ ont fait état d'une valeur locative brute de CHF 9'940.- pour cet appartement. L'actif du bilan annexé à la déclaration faisait état des postes suivants: terrain, CHF 298'154,95 ; constructions, CHF 1'049'232.- ; matériel d'exploitation, CHF 21'479, soit un total de CHF 1'368'865,95. Le poste constructions, hors amortissements, s'élevait à CHF 1'913'709,79. Les époux D_____ ont fait valoir en déduction une perte commerciale nette à hauteur de CHF 329'248.-. Chacun des bilans annexés aux déclarations fiscales 1996 à 2001-B mentionne, regroupés sous un même poste, le terrain et les constructions, sans autre précision.

E. 5

Par acte notarié conclu le 26 avril 2004, M. D_____ a promis de vendre son manège à Monsieur B_____ pour la somme de CHF 2'601'600.-. Il était prévu que l'acquéreur prenne possession du manège comme locataire le 1^{er} mai 2004 et qu'il en devienne propriétaire le jour de la signature de l'acte d'achat définitif, l'opération devant intervenir au plus tard le 30 juin 2009, et dès le paiement intégral du prix de vente. La promesse de vente comprenait en particulier un bâtiment n° _____ de 389 m², dont le premier étage était constitué d'un appartement occupé à titre gracieux par Monsieur G_____ D_____, fils du propriétaire et son épouse. La libération du logement devait intervenir le 1^{er} juin 2004 au plus tard. Selon le registre foncier, la destination du bâtiment n° _____ était « manège ».

E. 6

Le 19 juillet 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a requis plusieurs justificatifs des époux D_____ en vue de vérifier certains éléments de leur déclaration fiscale. La demande était accompagnée d'une notice expliquant qu'en matière d'impôt fédéral direct, la méthode de la prépondérance était appliquée pour déterminer si un immeuble appartenait, du point de vue fiscal, à la fortune privée ou à la fortune commerciale. Le transfert d'un élément du patrimoine professionnel au patrimoine privé était considéré comme une aliénation. De ce fait, les bénéfices en capital réalisés lors de l'aliénation de valeurs immobilières venaient s'additionner aux autres éléments du résultat d'exploitation et étaient soumis à l'impôt fédéral sur le revenu.

E. 7

Le 14 octobre 2005, l'AFC a notifié aux époux D_____ un bordereau de taxation IFD 2001 pour un montant de CHF 63'626.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 580'496.-. L'AFC a arrêté, pour ce faire, le bénéfice net de l'activité indépendante à CHF 901'886.- (soit CHF 2'600'000.-, moins CHF 1'368'865,95 de déduction et CHF 329'248.- de pertes commerciales). Des pertes reportées ont été admises en déduction à hauteur de CHF 257'920.-.

E. 8

Les époux D_____ ont formé réclamation contre le bordereau IFD 2001 le 14 novembre 2005. Ils ont fait valoir que M. D_____ avait exploité le manège depuis qu'il en était devenu propriétaire au début des années 1960. Suite à la cessation de l'activité indépendante de M. D_____, fin 2001, l'immeuble affecté à l'exploitation du manège avait été transféré dans sa fortune privée et l'AFC avait arrêté le montant des réserves latentes imposables à CHF 1'231'134.- (soit CHF 2'600'000.-, moins CHF 1'368'866.-). Compte tenu des pertes d'exploitation survenues en 2001 qui s'étaient élevées à CHF 329'248.-, le bénéfice net avait été fixé à CHF 901'886.-. La valeur fiscale retenue par l'AFC – soit CHF 1'368'866.- – correspondait à la somme des valeurs du terrain, des bâtiments affectés à l'exploitation du manège et du matériel d'exploitation. L'appartement occupé par les époux ne figurait pas dans les comptes, mais était mentionné dans leur déclaration fiscale sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire ». La valeur fiscalement déterminante, qui devait être déduite de la valeur de transfert pour fixer le montant des réserves latentes imposables, s'élevait à CHF 1'643'722.-, somme qui avait été fixée par l'AFC pour l'ensemble immobilier, alors que le montant de CHF 1'368'866.- ne représentait que la valeur des parties de cet ensemble portées dans les comptes d'exploitation. Le montant des réserves latentes ascendait donc à CHF 956'278.- (recte : CHF 957'878.-, soit :

CHF 2'601'600.-, moins CHF 1'643'722.-) au lieu de CHF 1'231'134.-. Les époux D_____ ont par ailleurs contesté le calcul du montant des pertes reportées.

E. 9

Le 9 décembre 2005, l'AFC a demandé aux époux D_____ de lui remettre le détail du poste « constructions » figurant au bilan 2001 pour une valeur brute, avant amortissements, de CHF 1'913'709,79 en indiquant pour chacun des bâtiments concernés sa valeur brute et son numéro de référence au registre foncier.

E. 10

Donnant suite à la demande de l'AFC, les époux D_____ ont précisé, le 11 avril 2006, qu'ils n'étaient pas en mesure d'indiquer une valeur brute pour chacune des parcelles formant le manège. L'ensemble du domaine avait été acquis au cours des années 1960, à la suite de quoi M. D_____ avait procédé à l'amélioration et à l'aménagement des installations. Ces installations avaient été traitées comme un tout sur le plan comptable. L'appartement utilisé à des fins privées par les époux D_____ et leur famille n'avait pas été porté dans les comptes d'exploitation et avait fait l'objet d'une mention séparée dans leur déclaration fiscale.

E. 11

L'AFC a rejeté la réclamation par décision du 26 avril 2006. Le bénéfice en capital résultant du transfert du manège dans la fortune privée du contribuable avait été déterminé par la différence entre la valeur vénale de l'objet transféré et la valeur comptable telle qu'elle ressortait du dernier bilan. En dépit des demandes de l'AFC, les époux D_____ n'avaient fourni aucune preuve démontrant que la valeur comptable du poste « constructions » (CHF 1'913'709,79) n'incluait pas la totalité des bâtiments formant l'ensemble du manège, ni que le montant net après amortissements (CHF 1'049'232.-) excluait certains bâtiments. En conséquence, la taxation ne pouvait qu'être maintenue.

E. 12

Les époux D_____ ont saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) le 29 mai 2006 et conclu à ce que le montant des réserves latentes imposables soit arrêté à CHF 1'093'100.- et celui des pertes reportées déductibles en 2001 à CHF 262'929.-. L'appartement privé avait toujours été porté dans la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire » et imposé comme un élément distinct des actifs commerciaux. Bien que M. D_____ n'ait pas porté le logement privé dans ses comptes, celui-ci devait être pris en considération lors de la fixation des réserves latentes réalisées. En fonction de la valeur fiscale de l'appartement, soit CHF 138'034.-, la valeur comptable du manège devait être portée à CHF 1'506'900.- (soit CHF 1'368'866.-, plus CHF 138'034.-) et les réserves latentes à CHF 1'093'100.- (soit CHF 2'600'000.-, moins CHF 1'506'900.-). Le montant des pertes reportées avait été arrêté par l'AFC à CHF 257'920.-. Or, selon le calcul des recourants, elles se montaient à CHF 262'929.-.

E. 13

Dans sa réponse du 24 mai 2007, l'AFC a conclu à l'admission du recours pour ce qui concernait le calcul des pertes reportées et à son rejet pour le surplus. Les recourants n'avaient pas prouvé que le poste « constructions » n'englobait pas la totalité des éléments composant le manège et que l'appartement devait en être exclu. La déclaration fiscale 2001 était incomplète, l'ensemble des éléments liés à la cessation de l'activité de M. D_____

n'y figurant pas. Les déclarations fiscales des recourants n'avaient du reste pas toujours été remplies de la même manière.

E. 14

Par décision du 21 mai 2008, notifiée le 30 du même mois, la commission a admis le recours et annulé la décision de l'AFC du 26 avril 2006. Si l'immeuble de Z _____ n'avait pas toujours été déclaré par le contribuable dans sa fortune privée, la taxation concernant les années 1998, 1999 et 2000 avait rajouté une somme de CHF 25'994.- à titre de valeur locative nette, sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire ». Les recourants avaient par ailleurs toujours déclaré des revenus provenant d'immeubles locatifs ou commerciaux. Les bilans commerciaux n'avaient mentionné qu'une valeur globale, sans opérer de distinction entre la nature privée ou commerciale de l'immeuble. Dans l'esprit du contribuable, l'immeuble avait toujours fait partie de sa fortune commerciale. Ledit immeuble avait ainsi été imposé pour partie comme immeuble privé et pour partie de manière commerciale. Il convenait en conséquence de rajouter à la valeur des immeubles du bilan celle des immeubles privés afin de déterminer les réserves latentes imposables.

E. 15

L'AFC a saisi le Tribunal administratif le 26 juin 2008 en concluant à l'annulation de la décision de la commission du 21 mai 2008 et à la confirmation de sa décision du 26 avril 2006. A l'appui de son argumentation, elle a relevé que selon l'article 21 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), tous les bénéficiaires en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée, 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. Selon la circulaire n° 2 du 12 novembre 1992 de l'administration fédérale des contributions, division de l'impôt fédéral direct (ci-après : AFC-CH), concernant la taxation des revenus de l'activité lucrative indépendante, la LIFD a innové par rapport à l'ancien arrêté du Conseil fédéral sur l'impôt fédéral direct (AIFD - RO 1940 2021). Il n'est en effet plus possible, pour l'attribution à la fortune commerciale sur le plan fiscal, de procéder au partage de la valeur des biens économiques dits à utilisation mixte, une partie pouvant servir à des fins commerciales et l'autre à des fins privées. Pour les immeubles à utilisation mixte, c'est la méthode de la prépondérance qui est désormais appliquée, et non plus la méthode du partage de la valeur. D'après cette méthode, l'ensemble des éléments de la fortune affecté entièrement ou de manière prépondérante, c'est-à-dire à plus de 50 %, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante, est attribué à la fortune commerciale, sans possibilité de partage de la valeur. Sont ainsi entièrement attribués à la fortune privée les biens considérés jusqu'ici comme commerciaux lorsque la part servant à l'exploitation est inférieure à 50%. En l'espèce, le bénéficiaire en capital découlant du transfert dans le patrimoine privé du contribuable des biens immobiliers affectés à l'exploitation du manège suite à la cessation de son activité lucrative indépendante avait été imposé dans le respect de l'article 18 alinéa 2 LIFD. Le bénéficiaire avait en effet été déterminé en tenant compte de la différence entre la valeur vénale estimée, soit CHF 2'600'000.- et la valeur comptable ressortant du dernier bilan, soit CHF 1'386'866.-. A aucun moment, les contribuables n'ont apporté la preuve que le poste « constructions » figurant au bilan pour un montant avant amortissements de CHF

l'913'709,79 n'englobait pas la totalité des éléments constitutifs du manège et que l'appartement occupé par la famille D_____ en était exclu. Le fait que l'immeuble n'ait pas toujours été porté par le contribuable dans sa fortune privée et que celui-ci ait toujours déclaré des revenus provenant d'immeubles locatifs ou commerciaux ne constituait en rien un élément de preuve.

E. 16

La commission a déposé son dossier le 16 juillet 2008 et déclaré persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

E. 17

Invitée à se déterminer, l'AFC-CH, a conclu le 21 juillet 2008 à l'admission du recours sur la base des motifs développés par l'AFC.

E. 18

Le 13 août 2008, les époux D_____ ont conclu au rejet du recours. L'AFC se référait à présent à la méthode la prépondérance pour déterminer le montant des réserves latentes imposables du fait de la cessation d'activité de M. D_____. Or, l'AFC avait elle-même opéré une dissociation entre l'appartement occupé par la famille D_____ et les autres immeubles et installations du manège. En 1998, 1999 et 2000, elle avait porté l'appartement sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire » et imposé un capital et une valeur locative à ce titre. L'appartement avait ainsi été attribué à la fortune privée des contribuables du propre fait de l'administration. C'était donc à raison que la commission avait constaté que le manège avait été imposé pour partie comme immeuble privé et pour partie comme immeuble commercial. La valeur de l'appartement devait par conséquent être ajoutée aux valeurs mentionnées au bilan pour déterminer les réserves latentes imposables. Les contribuables n'avaient pas à apporter la preuve que l'appartement ne figurait pas dans les comptes de l'exploitation. Cet élément était en effet connu de l'AFC puisqu'elle avait corrigé les déclarations des contribuables pour les années 1998 à 2000 dans le sens d'une attribution de cet appartement à leur fortune privée, sans correction correspondante des comptes d'exploitation. Conformément à la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, le contribuable n'avait pas à supporter les conséquences du défaut de production de documents lorsque ces documents portaient sur des faits notoires ou, à tout le moins, connus des autorités de taxation.

E. 19

Entendues le 18 novembre 2008 en audience de comparution personnelle, les parties ont persisté dans leur argumentation et leurs conclusions. M. D_____ a indiqué que sa famille – soit son épouse, leurs deux enfants et lui-même – ont vécu dans l'appartement objet du litige tout au long de la période d'exploitation du manège de X_____, soit durant plus de quarante ans. La décision d'habiter le manège avait été prise afin d'être à proximité des chevaux, la surveillance de ces derniers ne pouvant être confiée aux employés, car ceux-ci ne disposaient pas des connaissances nécessaires. Les employés, au nombre de trois, étaient également logés sur place, mais dans une partie du manège distincte et séparée de l'appartement. Construit après l'acquisition du manège, l'appartement familial se trouvait au-dessus de l'écurie et comprenait cinq pièces plus une cuisine. Il n'avait jamais compris les membres du personnel au titre de locataires. Au début de l'exploitation, le manège comptait une quinzaine de chevaux. Leur nombre avait par la suite augmenté jusqu'à atteindre une trentaine. La présence de M. D_____ sur les lieux avait toujours été

dictée par la nécessité d'être proche des chevaux, étant précisé que s'il avait dû vivre ailleurs avec sa famille, une personne aurait alors dû être engagée pour assurer cette fonction. Durant toutes les années qui avaient précédé la cessation d'activité, l'appartement avait donné lieu, au travers de sa valeur locative, à une taxation révélant qu'il était bien considéré comme une partie privée de l'immeuble. L'AFC devait se montrer conséquente, la méthode de la prépondérance ne pouvant être appliquée de façon différente sur le même bien en fonction des périodes fiscales. S'agissant de plus de la taxation d'un manège, l'AFC ne pouvait ignorer que l'appartement se trouvait sur les lieux, que la famille D_____ y habitait et qu'il avait donc une fonction privée. L'AFC a précisé que c'était seulement lors de la cessation de l'activité de M. D_____ qu'il était apparu qu'il fallait, en application de la méthode de la prépondérance, affecter la totalité de l'immeuble à une activité commerciale, y compris l'appartement occupé par la famille D_____. L'inapplication antérieure de cette méthode dans le cas d'espèce s'expliquait par le fait que l'AFC n'avait pris conscience de la situation qu'à l'occasion de la cessation d'activité du contribuable. Celui-ci n'avait par ailleurs pas apporté la preuve que l'utilisation de l'appartement poursuivait une fin privée. Il avait par ailleurs admis que sa présence sur place était indispensable pour assurer une surveillance permanente des chevaux.

E. 20

Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 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). 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. 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 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.

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 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.

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 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.).

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 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 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. 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.