

ADMINISTRATION FEDERALE
DES CONTRIBUTIONS
Division principale
de l'impôt fédéral direct

Berne, le 12 novembre 1992

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 2

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)

Selon l'article 18, 2e alinéa, LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font aussi partie du produit de l'activité lucrative indépendante. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

Cette réglementation visant à déterminer le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante se différencie par conséquent des dispositions prévues par l'AIFD, qui arrive à son terme fin 1994, sur les points suivants:

- L'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices en capital s'étend désormais à tous les indépendants et pas seulement à ceux qui sont astreints à tenir des livres;
- Les éléments de la fortune doivent être attribués, ou bien dans leur intégralité à la fortune commerciale, ou bien dans leur totalité à la fortune privée. Pour les immeubles à utilisation mixte, on appliquera désormais la méthode de la prépondérance, et non plus la méthode du partage de la valeur.

Ces modifications soulèvent des questions à propos du traitement fiscal des réserves latentes, aussi bien en rapport avec le remplacement de l'AIFD par la LIFD qu'en ce qui concerne la détermination du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante à partir de l'année fiscale 1995. Les directives contenues dans la notice ci-jointe sont censées fournir des informations à ce sujet.

Nous vous invitons à appliquer les présentes directives à compter de la période fiscale 1995/96.

Le chef de la division principale

B. Jung, sous-directeur

Annexe mentionnée

W95-002F

NOTICE

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

1. Extension de l'assujettissement aux bénéfices en capital aux indépendants qui ne sont pas astreints à tenir des livres

Les bénéfices en capital réalisés sur des biens appartenant à la fortune commerciale des indépendants non astreints à tenir des livres (exploitations artisanales, personnes exerçant une profession libérale, etc.) sont soumis à partir du 1er janvier 1995 à l'impôt sur le revenu. Dans ce contexte, la question se pose de savoir comment il convient de traiter les réserves latentes existantes.

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.

Les bénéfices en capital réalisés sur des biens appartenant à la fortune commerciale après l'entrée en vigueur de la LIFD, sont imposables intégralement. Par conséquent, les réserves latentes accumulées avant l'entrée en vigueur de la LIFD sont également prises en compte dans le calcul du revenu imposable.

Pour être reconnues fiscalement, les réévaluations opérées avant l'entrée en vigueur de la LIFD doivent être portées en compte dans une comptabilité tenue selon l'usage commercial (art. 957 ss CO). Pour le bilan fiscal, est donc applicable la règle selon laquelle c'est le bilan commercial qui fait foi.

Pour le calcul ordinaire du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, établi pour la première fois selon les dispositions de la LIFD, le revenu moyen des exercices clos en 1993 et 1994 est déterminant. Les bénéfices en capital sur la fortune commerciale réalisés durant ces années-là sont donc imposables. En revanche, lorsque, durant la période fiscale 1993/94, l'assujettissement à l'impôt cesse ou qu'il est procédé à une taxation intermédiaire conformément à l'article 96 AIFD, on appliquera encore les dispositions de l'AIFD (art. 43, 1er al., en relation avec l'art. 21, 1er al., let. d et f, AIFD).

2. Passage de la méthode du partage de la valeur à la méthode de la prépondérance pour les éléments de la fortune faisant l'objet d'une utilisation mixte

Ce passage a pour conséquence qu'il importe de déterminer, au début de la période de calcul pour la période fiscale 1995/96, si les éléments de la fortune faisant l'objet d'une utilisation mixte, notamment les immeubles, doivent être attribués à la fortune commerciale ou à la fortune privée. De plus, la question se pose de savoir comment il convient de traiter les réserves latentes existant au début de la période fiscale en question. Une distinction doit en effet être faite entre les réserves latentes constituées :

- sur la partie commerciale des immeubles qui, selon la LIFD, sont attribués intégralement à la fortune privée;
- sur la partie privée des immeubles qui, selon la LIFD, sont attribués intégralement à la fortune commerciale.

2.1 Remarques d'ordre général concernant la délimitation entre fortune commerciale et fortune privée

Après l'entrée en vigueur de la LIFD, la délimitation entre fortune privée et fortune commerciale est opérée, en principe, selon les mêmes critères que ceux qui ont été appliqués dans la pratique et selon la jurisprudence se rapportant à l'AIFD. En revanche, les immeubles à utilisation mixte auxquels on appliquait jusqu'ici la méthode du partage de la valeur (notice de l'AFC du 23.7.1969) sont désormais attribués dans leur totalité soit à la fortune commerciale, soit à la fortune privée. Ils sont considérés comme servant à l'exercice de l'activité lucrative indépendante lorsqu'il y a prépondérance de l'exploitation commerciale par rapport à l'utilisation privée.

Pour établir cette comparaison, on mettra en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. On pourra éventuellement faire appel à d'autres critères appropriés pour préciser la délimitation (p.ex. la superficie, le volume intérieur, l'octroi d'amortissements dans des cas limites). Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale.

Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'article 21 LIFD, en y incluant la valeur locative pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation. La valeur locative pour la partie de l'immeuble habitée par son propriétaire, au domicile de celui-ci, sera fixée sans tenir compte d'une sous-utilisation effective (art. 21, 2e al., LIFD).

Les rendements attribués à la partie d'un immeuble servant à l'exploitation se composent de la valeur locative et de tous les autres revenus selon l'article 21 LIFD pour la partie de l'immeuble servant à l'exploitation. La fixation de la valeur locative pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation doit être opérée à la valeur marchande (art. 21, 2e al., en corrélation avec l'art. 16, 2e al., LIFD). La prise en considération d'une sous-utilisation effective n'entre pas en ligne de compte.

2.2 Immeubles à utilisation mixte, considérés selon la LIFD comme fortune commerciale

Après l'entrée en vigueur de la LIFD, les immeubles qui servent d'une manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante seront attribués intégralement à la fortune commerciale. Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable de tels immeubles 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. En conséquence, les réserves latentes accumulées sur la partie privée de l'immeuble avant l'entrée en vigueur de la LIFD seront également prises en compte dans le calcul de ces 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.

Après l'entrée en vigueur de la LIFD, la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu établie jusque-là pour la partie attribuée à l'exploitation, augmentée de la valeur (prix de revient) de la part servant à des fins privées, est réputée valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu des immeubles affectés d'une manière prépondérante à l'activité commerciale. Si, jusqu'ici, l'immeuble figurait intégralement dans la comptabilité, cette valeur correspond à la valeur comptable. Les réévaluations comptables éventuelles, opérées avant l'entrée en vigueur de la LIFD sur la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées, restent sans importance pour la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu parce que la méthode du partage de la valeur, appliquée selon l'ancien droit, n'avait fiscalement pas d'incidence sur le revenu pour la part privée.

2.3 Immeubles à utilisation mixte, considérés selon la LIFD comme fortune privée

Après l'entrée en vigueur de la LIFD, les immeubles utilisés d'une manière prépondérante à des fins privées doivent être attribués intégralement à la fortune privée. Faute d'une base légale, le passage dans la fortune privée, inhérent au système, des parties d'immeubles attribuées jusqu'ici à la fortune commerciale, ne représente pas un acte de réalisation. Ce passage reste donc neutre du point de vue de l'impôt sur le revenu.

3. Explications concernant l'application de la méthode de la prépondérance

3.1 Attribution des immeubles à utilisation mixte à la fortune commerciale ou à la fortune privée

La situation durant la période de calcul est déterminante pour l'attribution. On procédera conformément au chiffre 2.1 de la présente notice.

3.2 Effets de l'attribution fiscale des immeubles à utilisation mixte sur la fixation du revenu net

Pour la détermination du revenu net, les frais et les charges se rapportant aux immeubles à utilisation mixte sont déduits exclusivement selon les articles 27 à 29 LIFD si l'immeuble est attribué à la fortune commerciale, ou exclusivement selon l'article 32 LIFD si celui-ci est attribué à la fortune privée.

Le rendement des **immeubles affectés de manière prépondérante à l'activité lucrative indépendante** - y compris les rendements de la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées - est intégré dans le calcul du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante. Peuvent être déduits pour l'ensemble de l'immeuble les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel selon les articles 27 à 29 LIFD, ainsi que, en vertu de l'article 33, 1er alinéa, lettre a, LIFD, les intérêts passifs se rapportant au financement de l'immeuble. La déduction pour l'entretien de l'immeuble est opérée sur la base des frais effectifs. La déduction forfaitaire selon l'article 32, 4e alinéa, LIFD est exclue.

Exemple: Immeuble servant de manière prépondérante à l'exploitation

	fr.	fr.	fr.
Valeur de l'immeuble déterminante pour l'impôt sur le revenu			<u>1 250 000</u>
Taux d'amortissement: 3 %			
Prêt hypothécaire à 8 %			<u>250 000</u>
Résultat d'exploitation (sans compte immobilier, mais après imputation d'une valeur locative de fr. 36 000.-- pour la part de l'immeuble affectée à l'exploitation)			100 000
Compte immeuble destiné à l'exploitation:			
Valeur locative pour l'utilisation à des fins commerciales		36 000	
Valeur locative pour l'utilisation à des fins privées		<u>24 000</u>	
Rendement brut de l'immeuble		60 000	
Frais effectifs d'entretien et d'exploitation	9 000		
Partie privée des frais d'exploitation (frais de chauffage, électricité, nettoyage etc.)	-	<u>3 000</u>	
	6 000	-	6 000
Intérêts hypothécaires		-	20 000
Amortissement (3 % de la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu)		-	<u>37 500</u>
Solde du compte immobilier		- 3 500	-
			<u>3 500</u>
Revenu net provenant de l'activité lucrative indépendante			96 500

Le rendement des **immeubles utilisés de manière prépondérante à des fins privées** - y compris la valeur locative de la partie servant à l'exploitation - est intégré dans le calcul du revenu provenant de la fortune immobilière privée. Peuvent être déduits de ce rendement les frais mentionnés à l'article 32 LIFD, ainsi que, en vertu de l'article 33, 1er alinéa, lettre a, LIFD, les intérêts passifs se rapportant au financement de l'immeuble. La déduction d'amortissements et de provisions sur la partie de l'immeuble servant à l'exploitation est exclue. La valeur locative pour la partie servant à l'exploitation, figurant dans le compte immobilier privé, est par contre déduite du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante. Cette délimitation revêt de l'importance pour la prise en considération d'éventuels reports de pertes (art. 31 LIFD) et la communication du revenu déterminant pour les cotisations à l'AVS.

Exemple: Immeuble utilisé de manière prépondérante à des fins privées

	fr.	fr.
Age de l'immeuble 15 ans		
Prêt hypothécaire à 8 %		<u>250 000</u>
Résultat d'exploitation (sans compte immobilier, mais après imputation d'une valeur locative de fr. 20 000.-- pour la part de l'immeuble affectée à l'exploitation)		100 000
Compte immobilier privé:		
Valeur locative pour la partie utilisée à des fins privées	40 000	
Valeur locative pour la part affectée à l'exploitation	<u>20 000</u>	
Rendement brut de l'immeuble	60 000	
Frais forfaitaire d'entretien (20 % du rendement de l'immeuble)	-	12 000
Intérêt hypothécaires	-	<u>20 000</u>
Revenu provenant de l'immeuble privé	28 000	28 000

3.3 Modification de l'affectation fiscale des immeubles à utilisation mixte

Selon l'article 18, 2e alinéa, LIFD, le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation. Dans ce contexte, la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et la valeur vénale plus élevée de l'ensemble de l'immeuble est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de bénéfice en capital.

On est également en présence d'un transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée lorsque l'utilisation prédominante de l'immeuble passe d'une affectation commerciale à une affectation privée et que ce changement se révèle durable (en règle générale, 2 ans). En pareil cas, on se basera en principe sur la situation effective.

Si, dans des cas limites, le contribuable indique qu'un immeuble à utilisation mixte continue à faire partie de la fortune commerciale (art. 125, 2e al., LIFD), il convient de confirmer cette affectation. Dans un tel cas, le bénéfice en capital ne sera réalisé qu'au moment de l'aliénation de l'immeuble ou de la cessation de l'activité lucrative indépendante et sera alors soumis à l'impôt sur le revenu. Le maintien de l'immeuble dans la fortune commerciale et les conséquences fiscales qui en découlent seront fixés dans une déclaration écrite (voir annexe).

Si l'utilisation prédominante de l'immeuble passe d'une affectation privée à une affectation commerciale, il s'agit d'un apport privé qui doit être déclaré par le contribuable (art. 125, 2e al., LIFD). Est considérée à cet égard comme valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu la valeur comptable, mais au plus la valeur vénale au moment du transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale.

Déclaration sur l'appartenance fiscale d'un immeuble à utilisation mixte

(Annexe à la déclaration d'impôt selon l'art. 125, 2e alinéa LIFD)

Nom:

Prénom:

Adresse:

Domicile:

No AVS:

déclare ce qui suit:

1. L'immeuble sis

Rue/numéro:

Commune:

Registre
foncier no:

n'est utilisé **de manière prépondérante à titre privé que passagèrement**. Cet immeuble continue à être considéré comme faisant partie de la fortune commerciale selon l'article 18, 2e alinéa LIFD.

2. Selon l'article 125, 2e alinéa LIFD, je suis tenu de déclarer spontanément un passage définitif ultérieur à une affectation prépondérante privée dans les extraits de comptes ou, à défaut de ceux-ci, par un relevé séparé.

3. J'ai pris connaissance du fait que, selon l'article 18, 2e alinéa LIFD, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable de l'immeuble mentionné ci-dessus sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le transfert dans la fortune privée est assimilé à une aliénation (passage définitif à une affectation prépondérante privée; remise de l'entreprise). Le bénéfice en capital est constitué par la différence entre la valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur le revenu et le prix de vente ou la valeur vénale au moment de la réalisation.

Lieu et date:

Signature: