



Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Gladys Winkler

ARRET DU 19 SEPTEMBRE 2011

en la cause liée entre

le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

recourant,

et

X. et Y. Z.,

intimés,

contre la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôt du 15 janvier 2011 (taxation 2006).

CONSIDÉRANT

En fait :

- A. Par décision du 15 janvier 2011, la Commission cantonale des recours (CCR) a admis partiellement le recours de X. et Y. Z. et renvoyé le dossier au Service des contributions pour qu'il procède à un examen de la comptabilité des époux Z. et rende une nouvelle décision de taxation pour la période fiscale 2006 (PJ 11).

En substance, la CCR considère que l'exploitation d'un restaurant par les époux Z. ne constitue pas un hobby mais bien une activité lucrative commerciale. La comptabilité présente cependant des lacunes importantes, si bien qu'il n'est pas possible de déterminer le revenu imposable sur cette base.

- B. Le 8 février 2011, le Service des contributions a recouru contre la décision de la CCR, concluant à son annulation tant au niveau de l'impôt fédéral direct que de l'impôt d'Etat.

Le Service des contributions considère que l'activité exercée par les époux Z. doit être qualifiée de hobby, et non pas d'activité lucrative indépendante. En effet, chaque année depuis 1997, le résultat d'exploitation du restaurant est déficitaire, hormis 2004 où le résultat s'équilibrait. Après douze années de pertes commerciales, il est manifeste que l'activité exercée n'a plus de chances de succès et qu'il s'agit au contraire d'un hobby. Cette appréciation est renforcée par les résultats 2007, 2008 et 2009, qui sont encore déficitaires, cumulant des pertes totales supérieures à Fr 90'000.-. Sans les rentes d'invalidité perçues par Y. Z., le couple aurait dû renoncer depuis plusieurs années à l'exploitation de son restaurant. Dans ces circonstances, il ne se justifie pas de déduire les pertes commerciales pour l'année 2006, à l'instar de ce qui a déjà été fait pour 2005, décision qui est entrée en force. En contrepartie, les "revenus" réalisés par X. Z. en qualité de sommelière ne sont pas soumis à imposition.

- C. Dans sa prise de position du 23 février 2011, la CCR a confirmé sa décision. Elle relève que Y. Z. prend un risque entrepreneurial et met en œuvre des moyens professionnels importants, incompatibles avec la notion de hobby. Au vu de l'approche économique globale suivie par le Service des contributions qui consiste à mettre les pertes en regard du salaire réalisé par X. Z., la possibilité de résultat bénéficiaire n'est pas improbable.
- D. Les contribuables n'ont pas fourni de détermination.

En droit :

1.
 - 1.1 Aux termes de l'article 165 LI, le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la Commission cantonale des recours auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI).

La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en matière d'impôt d'Etat (art. 165 ss LI) qu'en matière d'IFD (art. 14 al. 1bis de l'ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11).
 - 1.2 Pour le surplus, déposé dans les forme et délai légaux (art. 165 ss LI), le recours est recevable et il convient d'entrer en matière sur le fond.
2. Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, la Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8.3 ; TF 2A.151/2005 du 1^{er} novembre 2005 consid. 1.2).

3. Est ici litigieuse la qualification de l'activité exercée par les époux Z., à savoir l'exploitation du restaurant B. à A. Il convient de déterminer s'il s'agit d'un hobby ou d'une activité commerciale, afin de savoir si les pertes réalisées dans ce cadre peuvent être déduites ou non de leur revenu imposable.

Ad impôt fédéral direct

4.

- 4.1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont notamment 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 (art. 18 al. 1 LIFD). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 1 et al. 2 let. b LIFD).

4.2

- 4.2.1 La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique (TF 2A.40/2003 du 12 septembre 2003 consid. 2.2). D'une manière générale, est une activité lucrative indépendante celle qui est entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain en participant à la vie économique. Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas. Les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée et peuvent être réalisés avec une intensité variable. Il n'est du reste pas exigé que le contribuable participe à la vie économique de manière visible pour l'extérieur, ou qu'il apparaisse lui-même sur le marché et qu'une entreprise, un commerce ou une activité artisanale soit déployée (ATF 125 II 113 consid. 5b ; ATF 122 II 446 consid. 5a). N'est en revanche pas une activité lucrative indépendante une activité qui n'est exercée qu'en apparence ou qui n'est pas exercée dans le but d'obtenir un gain. Dans cette optique, l'intention subjective de réaliser un gain a une signification déterminante (TF 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.3). Le but lucratif est un critère subjectif, qui se mesure à l'aide d'indices extérieurs, et non des simples déclarations de l'intéressé (ATF 122 II 446 consid. 3c ; TF 2A.224/2005 du 9 novembre 2005 consid. 2.2 avec les références ; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 1^{ère} partie, 2001, n. 14 ad art. 18 LIFD). Cette intention fait défaut en présence d'une activité exercée comme un simple hobby (TF 2A.126/2007 du 19 septembre 2007 consid. 2.3, in RF 63, p. 36, 38 ; TF 2C_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2).

- 4.2.2 Il est dans l'ordre des choses qu'une activité entreprise en vue d'en tirer un revenu connaisse une période de démarrage au cours de laquelle les charges excèdent les

produits ou sont tout juste couvertes par ceux-ci. C'est également un fait d'expérience qu'une activité longtemps bénéficiaire peut, à un moment donné, devenir déficitaire. Tant que ces situations ont un caractère passager et qu'il existe une perspective d'amélioration ou de redressement à terme raisonnable, ces situations ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif. Une activité durablement déficitaire constitue cependant un indice significatif pour conclure au défaut de volonté de gain, notamment lorsque l'activité en cause est habituellement lucrative. En effet, celui qui entend exercer une activité dans un véritable but de gain se laissera en règle générale convaincre par des déficits durables qu'il est vain de poursuivre son activité et y mettra un terme. A défaut, il y a lieu de conclure qu'il persévère pour d'autres motifs que la volonté d'obtenir un revenu. En effet, si le contribuable persiste dans l'exercice de son activité en y engageant des moyens financiers propres dont il dispose par ailleurs et qu'aucun investisseur ne consentirait raisonnablement à engager, il opère alors un choix qui échappe à des critères de rationalité économique. Les dépenses ainsi consenties sont motivées par des considérations extra économiques ; elles relèvent de l'emploi du revenu ou de la fortune privée et, comme telles, ne sont pas déductibles du revenu brut (TF 2C_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2 et la référence).

Il peut s'avérer difficile de déterminer à partir de quel moment s'opère la transition entre une situation de déficit passager et une situation de déficit durable. L'article 31 LIFD donne une première indication dans la mesure où il autorise la déduction des pertes subies durant trois périodes de calcul précédentes. Il ne saurait toutefois s'agir que d'une limite extrême : encore faut-il que l'on puisse raisonnablement escompter, compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas particulier, que l'activité en question a, ou a encore, un avenir, au point qu'un investisseur raisonnable serait disposé à en financer la poursuite (TF 2A.40/2003 du 12 septembre 2003 consid. 2.3). L'article 211 LIFD peut constituer une seconde indication. Il prévoit que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 209) peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années (TF 2C_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2).

5. Au cas particulier, les époux Z. exploitent un hôtel-restaurant depuis 1997. Selon les comptes au dossier, les exercices de 1997 à 2006 ont tous été déficitaires. Les pertes s'élevaient ainsi en 1997 à Fr 45'983.-, en 1998 à Fr 22'473.-, en 1999 à Fr 36'875.-, en 2000 à Fr 80'544.-, en 2001 à Fr 58'611.-, en 2002 à Fr 49'802.-, en 2003 à Fr 44'491.35, en 2004 à Fr 26'644.67 ; en 2005 à Fr 18'185.- et en 2006 à Fr 33'806.- (PJ 2). En d'autres termes, en neuf ans d'exploitation, les époux Z. n'ont retiré aucun bénéfice de leur activité ; au contraire, les pertes cumulées s'élèvent à plusieurs dizaines de milliers de francs et elles ne sont pas entièrement compensées avec le salaire de X. Z., loin s'en faut, à l'exception des années 1998 et 2004 (PJ 10). Il faut en outre relever que Y. Z. travaille lui aussi dans le restaurant, en particulier à la cuisine, manifestement sans percevoir de salaire. S'il devait être rémunéré pour son activité, les résultats seraient encore plus mauvais que ceux qui ressortent des comptes. Les résultats 2007 à 2009, ainsi que le relève le Service des contributions, ne montrent par ailleurs aucun signe d'amélioration, contrairement aux perspectives

escomptées mentionnées par les époux Z. dans leur courrier du 8 mai 2008 (PJ 4). L'exercice 2007 s'est ainsi soldé par une perte de Fr 37'517.15 ; celui de 2008 par un déficit de Fr 45'494.47 et celui de 2009 par une perte de Fr 8'309.85 (PJ 13). Pour cette dernière année, malgré un chiffre d'affaires de l'hôtel multiplié par plus de dix par rapport à 2008, passant de Fr 10'197.90 à Fr 137'169.88, l'exploitation demeure toujours dans les chiffres rouges. A ce stade, il est manifeste que le déficit d'exploitation est d'ordre structurel, et non pas conjoncturel. On ne peut pas sérieusement compter sur un redressement à brève, même moyenne échéance. Face à cette situation, aucun investisseur raisonnable n'accepterait d'engager encore des fonds pour la poursuite de cette activité. Il apparaît ainsi que l'exploitation du restaurant n'a pas un but lucratif. A cet égard, conformément à la jurisprudence rappelée au considérant 4.2, les déclarations de Y. Z. ne sont pas déterminantes. D'un point de vue extérieur, tous les indices convergent pour faire admettre que l'activité en question n'a pas pour but de permettre la réalisation d'un revenu. Ainsi, comme l'a relevé Y. Z. lors de son audition du 9 juin 2010 par l'autorité précédente, ils continuent à exploiter l'hôtel-restaurant pour des raisons émotionnelles et passionnelles (PJ 9). Les époux Z., mariés avec deux enfants à charge, ne pourraient pas vivre sans la rente d'invalidité de Y. Z. et les rentes complémentaires qui en découlent et auraient dû cesser leur activité de restaurateurs depuis plusieurs années, ce que Y. Z. reconnaît lui-même (PJ 9 in fine). Il faut donc considérer que les époux Z. persistent dans leur activité en y engageant des moyens financiers propres qu'aucun investisseur ne consentirait raisonnablement à engager. Il est à cet égard sans pertinence qu'ils mettent en œuvre du capital et du travail, puisque ce qui fait clairement défaut ici, c'est le but lucratif. Celui-ci n'était pas atteint neuf ans après le début de l'exploitation de l'hôtel-restaurant, et ceci même en adoptant une approche économique globale qui tiendrait compte du salaire réalisé par X. Z.

6. Au vu de ce qui précède, l'activité exercée par les contribuables ne peut être qualifiée d'activité lucrative indépendante, mais au contraire de hobby. Le corollaire est que le « salaire » perçu par X. Z. n'est pas imposable, puisque son activité est qualifiée de hobby. Le recours doit ainsi être admis en ce qui concerne l'IFD.

Ad impôt d'Etat

7. Les considérations qui précèdent s'appliquent également à l'impôt d'Etat au vu de l'harmonisation des dispositions réglementant les activités lucratives indépendantes. Les articles 16 al. 1 et 25 al. 2 lit. b LI ont en effet une teneur tout à fait similaire à celle des articles 18 et 27 al. 1 et 2 let. b LIFD.

Il peut dès lors être renvoyé aux motifs susmentionnés en matière d'impôt fédéral direct. Il convient également d'admettre le recours en matière d'impôt d'Etat.

8. Pour le surplus, la valeur probante des comptes des contribuables, qui n'est pas remise en cause par le recourant, est sans pertinence ici au vu du sort du recours. En effet, eu égard à la qualification juridique de l'activité des contribuables, les pertes réalisées dans ce cadre ne peuvent pas être déduites du revenu imposable.

9. Les frais de la présente procédure de recours doivent être mis à charge des époux Z. qui succombent, pour moitié chacun, solidairement entre eux pour le tout, quand bien même ils ne se sont pas déterminés (art. 219 al. 1 Cpa). Il en va de même des frais devant la CCR.

Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens, ni pour la présente procédure, ni pour celle devant la CCR.

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

admet

le recours ; partant,

annule

la décision de la CCR du 15 janvier 2011 ;

dit

que pour l'année fiscale 2006, le revenu imposable des époux Z. pour l'impôt fédéral direct est de Fr 43'100.-, pour l'impôt d'Etat de Fr 48'300.- et la fortune imposable de Fr 25'000.- ;

met

les frais de la présente procédure de recours, par Fr 800.-, ainsi que de la procédure devant la CCR, par Fr 800.-, à la charge des époux Z., par moitié chacun, solidairement entre eux pour le tout ;

n'alloue pas

de dépens ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après;

ordonne

la notification du présent arrêt :

- au recourant, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- aux intimés, X. et Y. Z. ;
- à la Commission cantonale des recours, case postale 2059, 2800 Delémont ;
- à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne.

Porrentruy, le 19 septembre 2011

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE**Le président a.h.:****La greffière :**

Daniel Logos

Gladys Winkler

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*