

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

Berne, le 25 novembre 1992

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 3

Innovations apportées dans le traitement fiscal de l'agriculture et de la sylviculture par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

En complément aux directives générales concernant la taxation des indépendants, la présente circulaire traite des particularités afférentes à l'agriculture et à la sylviculture (ci-après, simplement agriculture).

Revenus de l'activité lucrative indépendante (art. 18)

Tous les revenus provenant d'une activité agricole sont soumis à l'impôt sur le revenu. Les prestations en nature en font également partie, notamment la valeur locative de l'habitation. Ces prestations en nature sont estimées à leur valeur marchande (art. 16, al. 2).

1. Bénéfices en capital sur les éléments de la fortune commerciale

L'assujettissement pour les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale s'étend à tout le secteur de l'activité lucrative indépendante. Par aliénation, il faut entendre notamment le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée.

Contrairement à la réglementation concernant les entreprises non agricoles, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ne sont soumis à l'impôt que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Sont aussi imposables d'éventuelles subventions qui auraient réduit les dépenses d'investissement.

Les amortissements récupérés s'ajoutent aux revenus imposables. En cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire, ils font l'objet d'un impôt annuel distinct (art. 47, 1er al.).

2. Détermination des bénéfiques en capital et des amortissements récupérés en cas d'aliénation d'immeubles agricoles

Les amortissements effectués à la charge du revenu dès l'époque de l'acquisition de l'immeuble se déterminent:

- soit directement, par référence au montant mis à jour dans le bouclage comptable ou dans le questionnaire pour exploitants agricoles et forestiers, sous chiffre 2.1.3.
- soit dans la comptabilité, par différence entre les dépenses d'investissement, (obligatoirement mises à jour) et la valeur comptable.

2.1 Détermination des amortissements récupérés jusqu'au 1er janvier 1993, en l'absence de données

Les amortissements récupérés jusqu'à cette date feront l'objet d'une estimation. Les méthodes suivantes présupposent que jusqu'à l'ouverture du bilan, la détermination du revenu s'est effectuée selon les normes.

Avec la méthode de calcul utilisée pour l'établissement du bilan d'entrée au 1er janvier 1993 (voir également Notice "Bilan d'entrée", impôt fédéral direct, 1993) les amortissements récupérés peuvent être déterminés:

a) soit par déduction de 1 % par année de possession, de l'estimation fiscale globale pour 1993 (p.ex. 20 ans = 20 %).

b) soit en calculant la part des amortissements pris en considération dans les normes. Celle-ci est le résultat du produit:

$$\text{années } 1) \times \text{norme } 2) \times \text{grandeur d'expl. actuelle } 3)$$

1) nombre d'années en cause 2) voir tableau ci-dessous
3) surface cultivée en ha SAU (y compris terres louées) ou UGB

Période	Norme en Fr. par ha SAU	Norme en Fr. par UGB
1951 - 1960	30	15
1961 - 1970	60	30
1971 - 1980	120	60
1981 - 1985	200	100
1986 - 1993	250	125

3. Affectation fiscale à la fortune commerciale ou à la fortune privée

La nouvelle loi prévoit en lieu et place de la méthode du partage de la valeur en une partie commerciale ou privée celle de la **prépondérance**. En cas d'utilisation mixte (avant tout de biens-fonds) c'est l'utilisation prépondérante (plus de 50 %) qui est déterminante. Dans le secteur agricole, cette question se pose notamment pour les petites exploitations et pour les maisons d'habitation.

3.1 Principe

Le principe de l'unité économique (sol, habitation et ruraux, plantes) comme le prévoit le droit foncier rural, est applicable. Ainsi, une exploitation peut comprendre plus d'une habitation ou plus d'un rural (par exemple lorsqu'ils sont répartis dans plusieurs zones de production).

En règle générale, les biens-fonds ne doivent pas être partagés.

3.2 Attribution

L'affectation à la fortune commerciale ou privée s'effectue à l'aide de l'une des comparaisons suivantes:

a) Détermination de la part des rendements commerciaux par rapport aux rendements totaux d'immeubles:

Si les fermages payés ou calculés (d'après la loi fédérale sur les fermages) n'atteignent pas la moitié des rendements totaux d'immeubles (loyers, valeur locative, fermages calculés), les biens-fonds sont attribués à la fortune privée.

b) Détermination de la part du revenu social (rendement brut rectifié) par rapport au rendement total (rendements d'immeubles + revenu social):

Lorsque le revenu social représente plus de la moitié du rendement total, les biens-fonds sont attribués à la fortune commerciale.

3.3 Indications complémentaires concernant l'attribution des éléments de fortune

- Pour les habitations, l'attribution s'applique à l'ensemble du bâtiment. Si, à part l'habitation nécessaire à long terme à l'exploitation, on dispose encore d'autres habitations, celles-ci seront, en règle générale, attribuées à la fortune privée.
- L'affermage d'une exploitation, jusque-là tenue en mains propres, n'est pas considéré comme acte de réalisation, aussi longtemps que l'affermage n'a pas un caractère définitif.
- Les biens-fonds mis à la disposition de communautés d'exploitations par un de leurs membres actifs sont à considérer, en règle générale, en tant qu'éléments de fortune commerciale.

Amortissements (art. 28)

Les amortissements doivent être justifiés par l'usage commercial et apparaître dans la comptabilité ou dans un tableau d'amortissements.

Les taux d'amortissements maximums qui ont une portée générale figurent dans la notice ci-annexée concernant les amortissements sur les valeurs immobilisées des exploitations du sol.

Provisions (art. 29)

Les provisions doivent être justifiées par l'usage commercial. Si leur justification n'existe plus, elles doivent être dissoutes par le compte de résultats.

Remploi (art. 30)

Durant un délai raisonnable, les réserves latentes peuvent être reportées sur un élément remplissant la même fonction acquis à titre de remploi en Suisse.

Déduction des pertes (art. 31)

Les pertes peuvent pendant une durée limitée être compensées avec le revenu des années suivantes.

Annexes à la déclaration d'impôt (art 125)

1. Justification du résultat d'exploitation

Les contribuables indépendants joignent à leur déclaration d'impôt les bilans et les comptes de résultats. En l'absence de comptabilité, les opérations commerciales doivent être résumées dans les relevés et états prévus par la loi.

2. Généralités

Pour la détermination du revenu selon la comptabilité ou selon un relevé des recettes et dépenses, la tenue de livres appropriés (livres de caisse, compte de chèques postal, de banque, inventaires) est indispensable. Leur présentation peut être exigée par l'autorité de taxation.

3. Bilan d'entrée

Voir Notice Bilan d'entrée, jointe à cette circulaire.

4. Questionnaire pour exploitants agricoles et forestiers, Instructions

Le questionnaire définit de manière formelle et contraignante l'étendue des données relatives à l'activité indépendante agricole que le contribuable est tenu de présenter.

5. Comptabilité

Les exigences fiscales en matière de comptabilité ne se réfèrent pas à un système déterminé (SPS, VDV, AGRA, etc.), mais à des principes comptables généraux.

La base de chaque bouclage comptable est constituée par des livres auxiliaires tenus de manière régulière (livres de caisse, compte de chèques postal, de banque, inventaires). Sont déterminants les comptes clos pendant la période de calcul (art. 43, 2e al.).

En outre, une comptabilité doit remplir entre autres les conditions suivantes:

- toute écriture dans les livres doit être accompagnée d'une pièce justificative;
- le contrôle des comptes doit être garanti;
- l'écriture comptable doit pouvoir être suivie facilement de la pièce justificative au bouclage et vice versa;
- comptabilisation complète des montants bruts, aucune compensation entre charges et produits ni entre actifs et passifs;
- sur réquisition, la présentation des comptes bouclés doit être possible;
- la structure de la comptabilité doit être adaptée à celle de l'exploitation.

6. Relevés

Les relevés représentent le résumé des recettes et des dépenses enregistrées de manière chronologique dans le but de déterminer le revenu. Les exigences minimales posées par la loi ressortent du questionnaire pour exploitations agricoles et forestières et des instructions de la Division principale de l'impôt fédéral direct.

Dans ce contexte, il y a lieu d'observer notamment ce qui suit:

- les livres comptables (livres de caisse, de banque et compte de chèques postal, etc.) et inventaires doivent être tenus à jour au fur et à mesure des opérations;
- pas d'écriture dans les livres sans pièce justificative;
- l'année commerciale correspond à l'année civile (bouclage au 31 décembre).

Collaboration ultérieure (art. 126)

Selon l'article 126, 3e alinéa, les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité. Leur production peut être exigée.

Le chef de la division principale

B. Jung, sous-directeur

Appendice:

Textes légaux, articles 18, 28, 29, 30, 31, 125, 126 LIFD

Annexes:

- Notice concernant les amortissements, 1993
- Notice concernant le bilan d'entrée, 1993

W95-003F

Appendice, joint à la circulaire no 3

Textes légaux de quelques articles de la LIFD

(Les remarques entre parenthèses ont été ajoutées)

Art. 18 Principe (Produit de l'activité lucrative indépendante)

¹ 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.

² 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.

³ L'article 58 s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme.

⁴ Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.

Art. 28 Amortissements

¹ Les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements.

² En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments.

³ Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites conformément à l'article 31, 1er alinéa, au moment de l'amortissement.

Art. 29 Provisions

¹ Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour:

- a. Les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé;
- b. Les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs;
- c. Les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice;
- d. Les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 pour cent au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

² Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

Art. 30 Remploi

¹ Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les éléments acquis en emploi qui remplissent la même fonction; le report de réserves latentes sur des éléments de fortune situés hors de Suisse n'est pas admis.

² Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en emploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable.

³ Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement.

Art. 31 Déduction des pertes

¹ Les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul (art. 43), à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes.

² Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement.

Art. 125 Annexes (obligation de produire un état et un relevé)

¹ Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration notamment:

- a. Les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante;
- b. Les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale;
- c. L'état complet des titres et des créances, ainsi que celui des dettes.

² Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés.

Art. 126 Collaboration ultérieure (obligation de conserver les documents et pièces justificatives)

¹ Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.

² Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires.

³ Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité.



Notice concernant les amortissements

sur les valeurs immobilisées des exploitations agricoles et sylvicoles

Bases légales: Article 28 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Les taux d'amortissements pour ces exploitations ont été élaborés en collaboration avec la sous-commission de l'agriculture de la Commission des coefficients expérimentaux.

1. Généralités:

Le prix de revient sert de base au calcul de l'amortissement. Par prix de revient, on entend le prix d'achat diminué d'éventuels rabais, de bonifications pour reprises, etc. Lorsqu'une comptabilité est établie pour la première fois, les immobilisations doivent être portées au bilan d'entrée à leur prix de revient en tenant compte de la dépréciation ou de la plus-value intervenue depuis l'acquisition.

Seuls sont possibles des amortissements sur les éléments de la fortune commerciale, qui servent entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative. (Art. 18, al. 2 LIFD).

En cas de reprise ou d'achat d'un immeuble entier ou partiel à la valeur vénale, le terrain doit être évalué séparément.

2. Les taux d'amortissements de portée générale sont applicables comme suit:

	Taux d'amortissements en pour cent de la			Taux d'amortissements en pour cent de la	
	Valeur d'acquisition	Valeur comptable		Valeur d'acquisition	Valeur comptable
2.1. Sol					
Aucun amortissement sur les terres exploitées	-	-			
2.2. Taux global					
En cas d'absence de ventilation de la valeur du domaine (constructions, plantes, améliorations, sol) dans l'inventaire, l'amortissement est limité à la valeur du sol	1,5 %	3 %			
2.3. Améliorations					
Drainages, frais de remaniement parcellaire	5 %	10 %			
Aménagements (de chemins, routes, etc.), murs de vignobles	3 %	6 %			
2.4. Plantes					
(amortissement dès le plein rendement). Les frais encourus jusqu'au moment du plein rendement constituent la valeur de départ pour le calcul de l'amortissement.					
Vignes	6 %	12 %			
Cultures fruitières	10 %	20 %			
2.5. Constructions					
Maisons d'habitation	1 %	2 %			
Taux global pour bâtiments, fermes (habitation et grange sous le même toit)	2 %	4 %			
Ruraux	3 %	6 %			
Constructions légères, porcheries, halles avicoles, etc.	4 %	8 %			
Silos, arrosages	5 %	10 %			
2.6. Installations mécaniques					
(installations techniques qui font partie des bâtiments, dans la mesure où elles ne sont pas comprises dans la valeur des bâtiments)	10 %	20 %			
2.7. Véhicules, machines					
Fortement sollicités	12 %	25 %			
	20 %	40 %			
2.8. Bétail					
En règle générale, l'amortissement immédiat sur la valeur unitaire est pratiqué selon les directives de l'OFAG. A plus ou moins longue échéance, cette méthode conduit au même résultat que celle de l'amortissement fondé sur la durée d'utilisation.					

3. Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie, à respecter la protection de l'environnement

Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, ou pour l'utilisation de l'énergie solaire, du biogaz, etc, peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison respectivement de 25 % et 50 %, et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 2).

4. Amortissements faits après coup

Des amortissements peuvent être admis après coup que dans des cas où l'exploitation contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Leur bien-fondé doit être établi.

5. Procédés spéciaux d'amortissement

Par procédés spéciaux d'amortissement, on entend les méthodes qui s'écartent des procédés usuels et qui sont, sous certaines conditions, autorisées et appliquées régulièrement et systématiquement d'après la loi cantonale (amortissement immédiat, amortissement unique).



Directives pour le bilan d'entrée au 1^{er} janvier 1993

Annexe à la circulaire n° 3 (Nouveautés concernant l'agriculture et la sylviculture)

1. Stocks

Estimation à la valeur du marché. L'inventaire est facultatif pour les stocks produits et consommés dans le domaine. Une fois appliquée, la méthode choisie est maintenue.

2. Cheptel

L'estimation peut être faite selon les «Directives du bouclage comptable de la FAT» (valeur unitaire). Pour les animaux achetés, par exemple dans une nouvelle exploitation, on peut partir du prix de revient augmenté de l'accroissement, diminué des amortissements.

3. Machines

La valeur comptable actuelle est déterminante, c'est-à-dire le prix de revient diminué des amortissements dès l'acquisition. Des différences par rapport aux valeurs fiscales sont tolérées pour autant qu'elles résultent de différentes méthodes d'amortissement (par ex. FAT, amortissement linéaire) ou si la valeur fiscale ne se détermine pas en fonction du prix d'acquisition.

4. Actifs du domaine

(Sol, bâtiments, plantes, améliorations)

Pour l'estimation initiale on se base sur le prix de revient. Par prix de revient on entend le prix d'achat augmenté des investissements depuis l'acquisition sans tenir compte des propres prestations.

En cas de reprise ou d'achat d'un immeuble entier ou partiel à une valeur vénale, l'estimation doit être effectuée séparément (bâtiments, sol, etc.).

Dans chaque cas, soit les amortissements déjà effectués doivent être mentionnés dans le questionnaire (chiffre 2.1.3.), soit les valeurs d'acquisition doivent être mises à jour dans la comptabilité. Ces données sont indispensables pour déterminer les amortissements récupérés en cas d'aliénation.

Les logements nécessaires à long terme à l'exploitation doivent être introduits au bilan à leur valeur d'acquisition dans la mesure où le revenu de l'exploitation a été déterminé sur la base des normes. Il n'y a donc pas lieu de tenir compte de l'amortissement.

4.1. Calcul des coûts d'acquisition et des amortissements effectués sur des pièces justificatives

Comptabilité ayant auparavant servi à déterminer le revenu imposable

En général la valeur comptable est déterminante. Lorsque les valeurs d'acquisition ne sont pas mentionnées, le total des amortissements déjà effectués est à mettre à jour. Dans le cas où les valeurs d'acquisition ont été prises en considération, subventions déduites, ces dernières sont à rajouter à la valeur d'acquisition.

Calcul ultérieur

On partira des valeurs d'acquisition, les amortissements seront effectués selon la Notice A 1979. La même méthode sera appliquée pour les plus-values. Le total de ces amortissements sera porté sous chiffre 2.1.3. du questionnaire.

Les amortissements peuvent aussi être déterminés selon le chiffre 4.3. ci-après.

Subventions touchées: voir ci-dessus.

4.2. Détermination par appréciation

Faute de valeurs d'acquisition, les *estimations fiscales cantonales* peuvent servir de valeurs indicatives.

Pour vérifier si ces dernières correspondent à la réalité, la comparaison avec les valeurs issues des «Résultats du dépouillement centralisé des données comptables» du rapport de la FAT, 1988-90 (voir chiffre 4.4.) sert de point de repère.

a) Amortissement en pour-cent de l'estimation fiscale

Dans ce cas, l'estimation fiscale cantonale est assimilée à la valeur d'acquisition. De cette valeur seront déduits des amortissements annuels linéaires de 1%.

Le taux est inférieur au taux usuel, étant donné que l'habitation ne pouvait être amortie et que l'estimation fiscale englobe également la valeur du sol.

b) Amortissement selon des normes prévues à cet effet

Même principe que sous a), sauf que les amortissements sont déterminés selon le chiffre 4.3. ci-dessous.

4.3. Montants de références pour amortissements compris dans les normes

Lorsque le revenu agricole a été fixé sur la base des normes, les amortissements cumulés pendant les années écoulées sont déterminés selon le tableau ci-après.

En règle générale, la taille de l'exploitation exprimée en hectares (SAU, y compris les terres louées), ou en unités de gros bétail (UGB), sert de base de calcul.

Période	Norme par ha SAU	Norme par UGB
1951 - 1960	30 fr.	15 fr.
1961 - 1970	60 fr.	30 fr.
1971 - 1980	120 fr.	60 fr.
1981 - 1985	200 fr.	100 fr.
1986 - 1993	250 fr.	125 fr.

4.4. Montants de références pour le domaine

Suivant la structure de l'exploitation, l'âge, la situation et l'état, les valeurs d'acquisition exprimées en *francs par hectare SAU* se situent dans les fourchettes suivantes:

	Plaine	Montagne
Sol	3 000 - 5 000 fr.	2 000 - 3 000 fr.
Immeuble*	15 000 - 25 000 fr.	10 000 - 20 000 fr.

* actifs du domaine (sol, bâtiments, installations mécaniques, plantes, améliorations)

5. Taxations antérieures

Dans le cas de déclarations incomplètes des éléments de la fortune, des corrections appropriées restent réservées. De plus, l'arrêté en vigueur soumet l'exploitant du sol, depuis 1978, à l'obligation de conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives. Il sera également tenu compte de cette situation pour la fixation des valeurs du bilan d'entrée.