

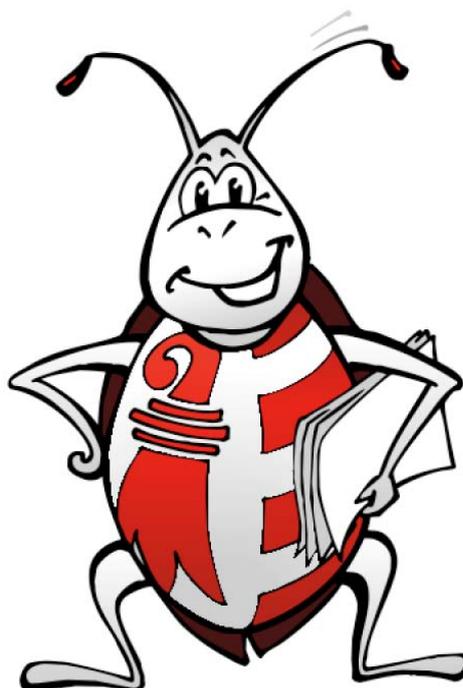
## Informations importantes

Les informations fiscales relatives aux contribuables indépendants et agriculteurs sont regroupées dans un seul guide. **Celui-ci est réalisé pour les années fiscales 2009 et 2010.**

Ainsi, lorsqu'il est fait référence à l'année fiscale 2009 dans les textes ci-après, **cela vaut aussi pour l'année fiscale 2010.**

Dans l'hypothèse où certains chiffres devraient subir des adaptations pour l'année fiscale 2010, nous vous ferons parvenir, au début 2011, une mise à jour partielle, avec votre matériel fiscal 2010.

**En outre, nous vous demandons de conserver soigneusement le présent guide, celui-ci vous étant utile pour la période fiscale 2010 également.**



## **1. Activité lucrative indépendante**

- A. Obligations du contribuable relatives à la détermination du revenu
- B. Revenu provenant de l'exercice d'une profession indépendante (chiffre 140 de la déclaration)
- C. Explications concernant les autres chiffres de la déclaration

## **2. Activité lucrative agricole et sylvicole**

- A. Obligations de l'agriculteur relatives à la détermination du revenu
- B. Instructions complémentaires au questionnaire pour agriculteurs
- C. Questionnaire pour l'agriculteur sans comptabilité tenue selon l'usage commerciale
- D. Prélèvements et salaires en nature, parts privées
- E. Les explications concernant les autres chiffres de la déclaration
- F. Bénéfice en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable
- G. Appartenance des biens à la fortune commerciale ou à la fortune privée (principe de la prépondérance)
- H. Stocks déterminants de fourrages grossiers (stocks produits par l'exploitation et utilisés par celle-ci)
- I. Autres stocks agricoles

## **3. Règles concernant la déduction des charges**

## **4. Directives relatives à l'étendue des amortissements**

## **5. Le calcul du revenu des personnes exerçant une activité lucrative indépendante dans le système postnumerando**

# 1. Activité lucrative indépendante

## A. Obligations du contribuable relatives à la détermination du revenu

### A1. En général

Comme les autres contribuables, toute personne qui exerce une activité lucrative indépendante est tenue de remettre à l'autorité une déclaration exacte et complète et d'y joindre toutes les pièces qui justifient ses indications ou qu'elle doit fournir (art. 138 al. 1 de la loi d'impôt, ci-après LI, et 126 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ci-après LIFD).

### A2. Contribuables astreints à tenir des livres

Les contribuables astreints à tenir une comptabilité doivent joindre à leur déclaration leurs comptes annuels signés, c'est-à-dire leur bilan et leur compte de profits et pertes (art. 138 al. 4 LI et art. 125 al. 2 LIFD).

L'obligation de tenir une comptabilité est donnée en vertu du code des obligations (art. 957; ci-après: CO) dès que l'entrepreneur doit faire inscrire sa raison de commerce au registre du commerce. Une comptabilité n'a de valeur probante que si elle est tenue conformément aux articles 958-961 CO. L'obligation fiscale de dresser des relevés est cependant indépendante de l'obligation de tenir une comptabilité (art. 138 al. 4 LI et 125 al. 2 LIFD) au sens du CO.

Elle est considérée comme **régulière** lorsque les transactions de l'entreprise sont passées continuellement, entièrement et clairement dans des comptes systématiques arrêtés périodiquement et que les boucllements sont fondés sur des relevés détaillés et complets (inventaires) des marchandises en magasin, travaux en cours, avoirs auprès des clients, dettes envers les fournisseurs, etc.

Concernant les simples exploitations artisanales ou les contribuables exerçant une profession libérale, **le minimum exigé pour admettre l'existence d'une comptabilité probante** est la tenue irréprochable d'un **livre de caisse** selon les principes de la technique comptable. Ce livre doit être tenu constamment à jour, être balancé périodiquement (c'est-à-dire au moins une à deux fois par mois) et accuser un solde correspondant au montant effectivement en caisse. Il est en outre exigé la **conservation** des comptes ainsi que des relevés précités (inventaires). Pour les commerces utilisant des caisses enregistreuses, les **bandes de contrôle** devront être conservées, dûment

classées. Les pièces justificatives seront tenues à disposition, rangées exactement et munies des dates de paiement. Les inventaires relatifs aux **stocks de marchandises** (produits commercialisés, matières premières, matériel d'exploitation, produits finis et semi-finis) et aux **travaux en cours** doivent préciser la quantité, la valeur (prix d'acquisition ou prix du marché s'il est inférieur) ainsi que la nature des marchandises.

**Les contribuables qui produisent une comptabilité doivent remplir les pages 1, 2 et 3 de la formule 2. Ils peuvent renoncer à remplir la page 2 si toutes les indications qu'elle requière ressortent clairement des pièces présentées. La page 3 sera impérativement complétée.**



### A3. Autres contribuables

En l'absence d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, le contribuable doit transmettre à l'autorité fiscale l'état de ses actifs et passifs, de ses recettes et dépenses ainsi que de ses prélèvements et apports privés (art. 138 al. 4 LI et art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences minimales requises pour l'établissement de relevés et d'états sont les suivantes: l'enregistrement complet et continu des recettes et des dépenses (livres de caisse et de compte de chèques postaux; clôture de ces comptes chaque mois), le nom et domicile des fournisseurs et des bénéficiaires pour toutes les recettes et dépenses, l'inventaire des marchandises contenant des renseignements détaillés sur les quantités, les valeurs ainsi que les divers genres de marchandises, la liste des autres éléments de fortune.

**Les contribuables qui ne produisent pas de comptabilité doivent impérativement remplir les pages 1, 3 et 4 de la formule 2.**



### A4. Sanctions en cas de défaut

Le contribuable qui, de manière fautive, ne donne pas suite aux réquisitions de l'autorité est réputé renoncer à être entendu. Il répond des frais qui en résultent (art. 139 al. 1 et 2 LI). Il pourra par ailleurs faire l'objet d'une taxation d'office assortie d'une amende (art. 140 et 198 LI; art. 130 al. 2 et 174 LIFD).

#### **A5. Obligation de conserver les documents et pièces justificatives**

Les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante doivent conserver **durant dix ans** les documents et pièces justificatives en relation avec cette activité (contrats de tout genre, correspondance importante, factures d'achat, doubles des factures émises, extraits de comptes courants, d'établissements de crédit, quittances, etc.) (art. 138 al. 4bis LI et 126 al. 3 LIFD).

#### **A6. Evaluation dans le temps**

Le revenu de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat des exercices commerciaux clos pendant l'année fiscale.

La fortune commerciale imposable se détermine d'après le capital propre existant à la fin de l'exercice commercial clos durant la période fiscale.

## **B. Revenu provenant de l'exercice d'une profession indépendante**

**Code 140**

**Résultat de l'activité indépendante**

### **B1. Généralités**

Le revenu provenant du commerce, de l'artisanat, de l'industrie ou de l'exercice d'une autre profession indépendante est déterminé par une comptabilité à l'aide de la formule 2. Les médecins, dentistes et vétérinaires remplissent la formule 17, les avocats, notaires, agents d'affaires et conseillers fiscaux la formule 17a, les ingénieurs, architectes, géomètres et dessinateurs la formule 17b.

L'exercice commercial déterminant est celui clos en 2009.

### **B2. Notion de revenu**

L'ensemble du revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante est soumis à l'impôt (art. 16 LI). Le revenu comprend notamment :

- Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, la réalisation ou la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale;
- le bénéfice lié au 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;
- les prélèvements de l'exploitant à des fins privées;
- les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés comptabilisés comme charges;
- les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
- les modifications dans l'état des créances (débiteurs) ainsi que dans les avoirs envers les clients que possèdent les contribuables exerçant une profession libérale, tels que les médecins, les avocats ou les notaires;
- les modifications dans l'inventaire (compte de marchandises), dans les travaux en cours et dans les dettes (créanciers).

### **B3. Gains immobiliers et gains de capitaux**

Les gains provenant de la vente d'immeubles sont en principe soumis à un impôt spécial, l'impôt sur les gains immobiliers. Ils ne sont englobés dans le revenu ordinaire que s'ils ont été réalisés sur des immeubles dont le contribuable fait le commerce dans l'exercice de sa profession. Les gains provenant de la vente de titres font partie du revenu soumis à l'impôt lorsqu'ils ont été obtenus sur des titres dont le contribuable fait le commerce dans l'exercice de sa profession ou qui font partie de sa fortune commerciale. Les bénéfices réalisés au moyen de la vente de titres appartenant à la fortune privée du contribuable sont en revanche exonérés d'impôt depuis le 1er janvier 1989.

**L'impôt fédéral direct** ne connaît pas d'imposition spéciale concernant les gains de fortune, mais il assujettit à l'impôt sur le revenu les bénéfices en capital et les augmentations de valeurs comptabilisées (art. 18 al. 2 LIFD). **Cet assujettissement s'étend désormais à tous les indépendants et non seulement à ceux qui sont astreints à tenir des livres.** Ceci est le cas également pour les bénéfices sur la vente d'immeubles, s'ils sont réalisés dans le cadre d'une activité à but lucratif.

### **B4. Prélèvements privés**

Tous les prélèvements privés dans l'entreprise font partie du revenu soumis à l'impôt. Il peut s'agir de prélèvements en nature ou de dépenses privées comptabilisées comme charges de l'entreprise (frais généraux).

Exemples:

- valeur locative du logement;
- frais de chauffage, éclairage, nettoyage du logement, etc.,
- salaire ou part du salaire du personnel occupé entièrement ou partiellement dans le ménage du contribuable;
- part privée aux frais d'automobile mis à la charge de l'entreprise;

- valeur des marchandises et produits que le contribuable a prélevés dans son entreprise.

**Les prélèvements en nature du contribuable et de sa famille doivent être comptés à leur valeur marchande, selon l'usage local, c'est-à-dire au montant que le contribuable aurait dû payer pour les obtenir hors de son**

**entreprise.** Pour l'année fiscale 2009, cette valeur est déterminée selon la notice N1/2007 de l'Administration fédérale des contributions sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises.

### Marchandises et produits

Lorsque les marchandises et produits prélevés par le contribuable dans son entreprise n'ont pas été débités dans un compte privé, ils seront comptés à raison des montants ci-après

pour l'exercice 2009. Si le contribuable prétend avoir payé ces prélèvements, il doit le prouver.

Les montants indiqués sont des taux moyens dont on peut s'écarter en plus ou en moins dans des cas spéciaux.

#### a. Boulangers et pâtisseries

	Adultes	Enfants * jusqu'à 6 ans	plus de 6 jus- qu'à 13 ans	plus de 13 jus- qu'à 18 ans
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Par an	3'000.-	720.-	1'500.-	2'220.-
Par mois	250.-	60.-	125.-	185.-

Pour les exploitations avec **tea-room**, ces taux seront majorés de 20 %; en outre, pour chaque fumeur, on comptera normalement 1'500 à 2'200 francs par an pour **le tabac, les cigares et cigarettes**. Si l'exploitation sert aussi des **repas**, on appliquera généralement les taux pour les restaurateurs et hôteliers (lettre e ci-après).

Lorsqu'on vend aussi **d'autres denrées alimentaires** dans une mesure étendue, on appliquera les normes pour détaillants en denrées alimentaires (lettre b ci-après).

#### b. Détaillants en denrées alimentaires

	Adultes	Enfants * jusqu'à 6 ans	plus de 6 jus- qu'à 13 ans	plus de 13 jus- qu'à 18 ans
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Par an	5'280.-	1'320.-	2'640.-	3'960.-
Par mois	440.-	110.-	220.-	330.-

**Supplément** pour tabac, cigares et cigarettes : 1'500.- à 2'200 francs par fumeur.

**Déductions** en cas d'assortiment moins étendu (par année):

Légumes frais	300.-	75.-	150.-	225.-
Fruits frais	300.-	75.-	150.-	225.-
Viande et charcuterie	500.-	125.-	250.-	375.-

#### c. Laitiers

	Adultes	Enfants * jusqu'à 6 ans	plus de 6 jus- qu'à 13 ans	plus de 13 jus- qu'à 18 ans
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Par an	2'460.-	600.-	1'200.-	1'800.-
Par mois	205.-	50.-	100.-	150.-

**Supplément en cas d'assortiment plus étendu (par année):**

Légumes frais	300.-	75.-	150.-	225.-
Fruits frais	300.-	75.-	150.-	225.-
Charcuterie	200.-	50.-	100.-	150.-

En cas d'assortiment étendu en denrées alimentaires, ainsi qu'en produits pour lessive et nettoyage, on appliquera les normes pour détaillants en denrées alimentaires (lettre b ci-avant).

Pour les fromagers et laitiers **sans magasin de vente**, on prendra ordinairement la moitié des taux indiqués.

**d. Bouchers**

	Adultes	Enfants * plus de 3 ans jusqu'à 6 ans	plus de 6 jusqu'à 13 ans	plus de 13 jusqu'à 18 ans
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Par an	2'760.-	660.-	1'380.-	2'040.-
Par mois	230.-	55.-	115.-	170.-

**e. Restaurateurs et hôteliers**

	Adultes	Enfants * jusqu'à 6 ans	plus de 6 jusqu'à 13 ans	plus de 13 jusqu'à 18 ans
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Par an	6'480.-	1'620.-	3'240.-	4'860.-
Par mois	540.-	135.-	270.-	405.-

\*Est déterminant l'âge des enfants au début de chaque exercice. Si la famille compte plus de 3 enfants, on déduira du total des taux pour enfants : 10 % pour 4 enfants, 20 % pour 5 enfants, 30 % pour 6 enfants ou plus.

Les taux ne comprennent que la valeur des prélèvements en marchandises. Les autres prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux doivent être estimés séparément.

**Le prélèvement de tabac n'est pas compris dans le taux; pour chaque fumeur, on ajoutera généralement 1'500 à 2'200 Fr. par an.**

**Tous ces taux ne comprennent que la valeur des prélèvements de marchandises. La valeur locative du logement et la part privée aux frais de chauffage, éclairage, nettoyage, etc., ainsi qu'aux salaires du personnel du commerce, seront estimées séparément. Pour**

les **exploitants avec famille**, cela s'opérera selon les normes indiquées ci-après.

**Logement**

Lorsque l'immeuble dans lequel le contribuable exerce son activité indépendante est à prépondérance privée, la valeur locative est indiquée sous chiffre 300 de la déclaration d'impôt (formule 4). Par contre, lorsque l'immeuble est considéré comme commercial, sa valeur locative doit être comptabilisée ou indiquée sous chiffre 320 de la déclaration d'impôt.

**Frais divers**

Pour les **frais de chauffage, courant électrique, gaz, matériel de nettoyage, lessive, articles de ménage, conversations téléphoniques privées, radio et télévision**, on comptera ordinairement les montants suivants comme part privée aux frais généraux, si tous les débours de ce genre concernant le ménage privé ont été portés au débit de l'exploitation :

	Ménage avec un adulte	Supplément par adulte en plus	Supplément par enfant
	Fr.	Fr.	Fr.
Par an	3'540.-	900.-	600.-
Par mois	295.-	75.-	50.-

## Part privée aux salaires du personnel de l'entreprise

Si des employés de l'entreprise travaillent partiellement pour les besoins privés du propriétaire et de sa famille (préparation des repas, entretien des locaux et du linge privés, etc.), on déterminera une part privée au salaire de ce personnel en fonction de l'importance des prestations fournies.

## Frais d'automobile

### Principe

Pour les indépendants et les personnes qui exercent une profession libérale, la primauté des comptes fait foi. Il appartient au contribuable de justifier les frais professionnels qu'il entend déduire. Seuls les frais des véhicules professionnels pourront être déduits commercialement.

Selon une jurisprudence du Tribunal fédéral, si le véhicule est utilisé aussi bien pour des trajets privés que professionnels, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et professionnel. A défaut de relevé détaillé, la part privée doit être fixée par appréciation.

Le principe de la prépondérance ne s'applique pas dans le cadre de la détermination des frais de véhicules déductibles à titre professionnels. De ce fait, le **fardeau de la preuve des frais de véhicules professionnels** appartiendra en tout temps au contribuable.

Il y a donc lieu de déterminer préalablement si le véhicule est justifié professionnellement dans l'entreprise. Dans l'affirmative, le genre et le nombre de véhicule doit correspondre à la nature, au besoin, à la branche et à la taille de l'entreprise.

Pour les professions libérales notamment, l'autorité fiscale déterminera le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel et fixera le montant des frais admis. La différence entre le montant comptabilisé et les frais admis sera ajoutée au bénéfice de l'exploitant.

La règle prévalant pour les contribuables salariés en matière de part privée aux frais de véhicule (0,8% du prix d'achat / mais hors TVA) n'est pas applicable pour les contribuables indépendants.

### Véhicules

L'autorité fiscale admettra en principe des véhicules commerciaux d'une valeur maximum allant jusqu'à Fr. 80'000.- (hors taxe). Il sied de

préciser que ce montant n'est pas une "franchise". Chaque véhicule inscrit doit respecter les principes énumérés ci-dessus. Un véhicule reconnu comme non commercial, ou un véhicule dont le niveau ne correspond pas à la nature, au besoin, à la branche et à la taille de l'entreprise pourra être considéré partiellement ou totalement comme non professionnel.

## Part privée aux frais de véhicule

La part privée des frais de véhicules sera déterminée sur la base des critères objectifs en fonction des véhicules utilisés, de la nature, du besoin, de la branche et de la taille de l'entreprise ainsi que des frais comptabilisés.

En cas de contestation de cette part privée, il appartient au contribuable d'apporter la preuve de ses déplacements privés et professionnels, au besoin en tenant un livre de bord.

## B5. Déductions

Tous les frais liés à l'activité lucrative indépendante, justifiés par l'usage commercial ou professionnel, sont déductibles. Constituent notamment de tels frais :

- les frais d'acquisition en général;
- les cotisations légales AVS/AI/APG/AANP et de l'assurance-chômage;
- les amortissements et les provisions autorisés (voir partie 4 ci-après);
- les versements à des institutions de prévoyance;
- les primes d'assurances (voir partie 3 ci-après);
- les libéralités de pure utilité publique;
- les pertes comptabilisées sur des éléments de la fortune commerciale (voir les explications ci-après relatives aux chiffres 140 et/ou 180 de la déclaration).

## Frais d'acquisition en général

Constituent des frais d'acquisition du revenu l'ensemble des dépenses nécessaires à la réalisation du revenu faites durant l'exercice commercial clos en 2009, dont les salaires en espèces et en nature versés au personnel de l'entreprise, les loyers et autres frais généraux, les dépenses pour l'entretien des immeubles.

Les prestations en nature (nourriture, logement) accordées au personnel de l'entreprise doivent être débitées dans les comptes de l'entreprise à leur **prix de revient** et non pas aux taux à forfait valables pour les employés. Si le prix de revient n'est pas connu, le contribuable peut déduire ordinairement pour la nourriture, par personne, les montants suivants:

	Par jour/Fr.	Par mois/Fr.	Par an/Fr.
Dans les hôtels et restaurants	16.-	480.-	5'760.-
Dans les autres exploitations	17.-	510.-	6'120.-

Pour le **logement** (loyer, chauffage, éclairage, nettoyage, lessive, etc.), on ne peut ordinairement déduire aucun montant au titre de salaire versé, car les frais de ce genre sont généralement déjà pris en considération dans les autres frais généraux de l'entreprise (entretien des bâtiments, intérêts hypothécaires, frais divers, etc.).

#### Sommes versées à des institutions de prévoyance

Sont également déductibles les cotisations versées par l'employeur en faveur de son propre personnel, à des **institutions de prévoyance professionnelle (2e pilier)** exonérées de l'impôt, en tant que leur affectation à ce but est assurée de telle sorte que tout emploi contraire soit impossible. Les cotisations versées par l'indépendant pour sa propre prévoyance professionnelle et, le cas échéant, son conjoint qui le seconde ne peuvent en principe être déduites du revenu commercial qu'à concurrence de la «**part de l'employeur**», par conséquent la part que l'employeur verse normalement pour son personnel et ce en particulier pour déterminer les cotisations AVS. Si un tel personnel n'existe pas, la moitié des cotisations est considérée comme part de l'employeur.

La **part privée** aux cotisations à des institutions de prévoyance professionnelle (2e pilier) qui reste après déduction de la part de

l'employeur ne peut toutefois être directement déduite du revenu commercial pour la fixation de l'impôt, mais doit figurer exclusivement sous chiffre 515 de la déclaration d'impôt.

#### Contributions affectées à la prévoyance individuelle liée (pilier 3a)

Les contributions versées à des formes reconnues de prévoyance individuelle liée sont déductibles sous chiffre 520, de la déclaration, dans la mesure autorisée par le Conseil fédéral (voir les explications contenues dans le guide général). Elles ne peuvent figurer dans les frais généraux.

#### → Comptabilisation de forfaits

Toute charge commerciale liée à une activité lucrative indépendante doit pouvoir être justifiée. Dès lors, c'est le principe des charges effectives qui prévaut en matière comptable.

Si un forfait est comptabilisé, il doit être annoncé scrupuleusement en page 3 de la formule fiscale 2 destinée aux indépendants. Dans l'hypothèse où un forfait comptabilisé ne serait pas annoncé, une procédure de rappel et de soustraction fiscale sera ouverte.

## C. Explications concernant les autres chiffres de la déclaration

#### Codes 100c et 140c

#### Salaire net et résultat de l'activité indépendante de l'épouse

Une déduction est accordée en cas de propre activité lucrative exercée par le conjoint ou de collaboration d'un conjoint dans la profession ou l'entreprise de l'autre. Cette déduction figure sous chiffre 505, de la déclaration.

Si le revenu de l'épouse provient d'une profession indépendante, il sera déterminé selon les indications relatives au point B du présent guide.

#### Code 140

#### Activité indépendante

Si, d'après la formule 2, l'exercice 2009 se solde par une perte, on l'indiquera ici en négatif. Les cotisations de l'exploitant au 1<sup>er</sup> pilier doivent être ajoutées au résultat de l'exploitation conformément au décompte présenté en page 2 du formulaire 2. Voir aussi chiffre 182 ci-après.

**Code 160****Société simple, en nom collectif ou en commandite**

La part du contribuable au revenu d'une société simple (consortium par exemple), d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite est déterminée sur la base d'un questionnaire rempli par la société en cause. Ce questionnaire peut être obtenu auprès du Service des contributions, Section des personnes physiques, 2, rue de la Justice, 2800 Delémont.

Les contribuables intéressés à une société en nom collectif ou en commandite ayant son **siège dans un autre canton** doivent déclarer, en vue de **l'impôt de l'Etat et de l'impôt fédéral direct**, leur participation au bénéfice net. Pour **l'impôt de l'Etat**, n'est toutefois imposable qu'un salaire correspondant au travail assumé, et ce conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition. La participation au bénéfice net n'est prise en considération qu'à l'effet de fixer le taux d'imposition applicable au revenu imposable. Il est procédé d'office à la détermination d'un salaire approprié, mais le contribuable peut cependant formuler une proposition à ce sujet, sous la rubrique des observations, à la page 1 de la déclaration d'impôt.

**Code 180****Pertes commerciales non absorbées**

Les pertes réalisées au cours des sept derniers exercices, seront indiquées ici, pour autant que celles-ci n'aient pas encore été compensées avec des revenus d'années antérieures.

**Code 182****Cotisations AVS/AI/APG personnelles**

Les cotisations annuelles AVS supportées par l'indépendant n'entrent pas dans le calcul du revenu commercial soumis aux cotisations AVS en vertu de l'art. 23 du règlement sur l'assurance vieillesse et survivants (RAVS RS 831.101). Elles ne constituent donc pas, au sens du RAVS, des charges d'exploitation. Les cotisations AVS 2009 de l'indépendant ne doivent donc pas influencer le résultat de l'activité indépendante selon chiffre 140, mais sont déduites au chiffre 182 pour la détermination du revenu imposable.

**Code 188****Gain perte de liquidation**

Les bénéfices de liquidation sont ajoutés aux autres revenus.

**Codes 300 à 330****Rendement de la fortune privée et commerciale**

Tous les propriétaires fonciers doivent remplir la **formule 4**, pour **chaque bien-fonds**. Cela ne s'applique pas aux propriétaires d'immeubles commerciaux. Les rendements (valeur locative) et les charges d'immeubles commerciaux doivent être comptabilisés.

Pour les **bâtiments faisant partie d'une entreprise tenant comptabilité**, il ne peut être opéré que la défalcation des frais effectivement survenus, et dûment établis, relatifs à l'entretien, à l'assurance de choses et à la gérance. Une déduction globale (c'est-à-dire à forfait) n'est pas autorisée.

Concernant les **propriétés par étages**, la pratique admet aussi la défalcation des versements effectués dans des fonds de rénovations ou de réparations.

**Codes 340 à 350****Rendement de titres**

Afin que le contribuable puisse faire valoir son droit au remboursement sur les **rendements de titres soumis à l'impôt anticipé** qui font partie de la **fortune commerciale**, il doit les déclarer dans son état des titres (formule 5A).

Les explications concernant la manière de la remplir figure à son verso. Par ailleurs, des informations générales et les listes des cours édités par l'Administration fédérale des contributions peuvent être consultées sur le site internet: <http://www.ictax.admin.ch>. Pour éviter toutefois une double imposition desdits rendements, ceux-ci doivent, à raison du montant pour lequel ils figurent dans le bénéfice net comptable (donc en règle générale à raison de leur montant net), être dissociés du revenu provenant de l'exercice d'une profession indépendante.

Les titres et placements de capitaux qui font partie de la fortune commerciale doivent être désignés par la lettre «C» dans la marge gauche de l'état des titres.

Si **l'exercice commercial ne concorde pas avec l'année civile**, on n'indiquera pas dans l'état des titres les **rendements de la fortune commerciale échus** pendant l'exercice commercial correspondant, mais **pendant l'année**

**civile 2009.** Les sociétés en nom collectif ou en commandite ont droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit sur leurs rendements de capitaux. La demande doit être présentée par la société elle-même auprès de l'Administration fédérale des contributions, Section des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 3003 Berne, sur formule 25. Les associés n'ont personnellement aucun droit de présenter pareille demande.

#### → Droits de participations

Voir à ce sujet le chapitre Nouveautés 2010 du guide général 2009.

#### Code 515 Rachat d'années d'assurances (2<sup>e</sup> pilier)

Les rachats d'années d'assurances sont déductibles, aussi bien pour les salariés que pour les indépendants sur présentation de la feuille de calcul du rachat maximal autorisé et de l'attestation de paiement établies par l'institution de prévoyance.

Les rachats du 2<sup>e</sup> pilier sont des frais privés qui ne peuvent être imputés en comptabilité.

#### Code 520 Contribution de prévoyance individuelle 3<sup>e</sup> pilier A

Voir les explications contenues dans le guide général.

Les formes reconnues de prévoyance individuelle liée sont constituées par les contrats de prévoyance liée conclus avec des établissements d'assurances ou les conventions de prévoyance liée conclues avec des fondations bancaires. **La condition essentielle permettant la constitution de la prévoyance individuelle liée, appelée aussi 3<sup>ème</sup> pilier A, est l'assujettissement au paiement de cotisations AVS/AI.**

#### Codes 530 et 535 Intérêts passifs privés et commerciaux

On reportera sous cette rubrique le total des intérêts de dettes échus en 2009, tel qu'il ressort de la formule 8, mais uniquement si ces intérêts ne sont pas déjà pris en considération dans la formule 2.

#### Code 540 Pensions alimentaires

Les rentes versées au lieu du prix d'achat lors de l'acquisition d'une entreprise ne sont pas

déductibles. Elles constituent en fait le règlement du prix convenu et ne donnent droit à aucune déduction.

#### Code 720 Fortune mobilière d'exploitation, bétail

Le **bétail de commerce des marchands de bétail professionnels** sera évalué d'après les prescriptions applicables aux marchandises (voir ci-après).

#### Codes 725 et 730 Matériel agricole et non agricole

Entrent en considération comme matériel d'exploitation non agricole: les machines, les outils, les ustensiles, les instruments, les véhicules, le mobilier commercial, etc.

Si le matériel d'exploitation est remis en location ou à ferme avec des locaux commerciaux ou artisanaux (par exemple le mobilier et les installations d'un restaurant), il fait partie de la fortune privée et doit donc être déclaré sous chiffre 780.

Le matériel d'exploitation est **imposé à la valeur vénale**. S'il a été procédé régulièrement sur le matériel d'exploitation à des amortissements admis en droit fiscal, la valeur comptable est considérée comme valeur imposable.

Lorsqu'il est procédé à des amortissements non admis en droit fiscal, la valeur totale des amortissements non autorisés (par exemple un compte de revalorisation) doit être ajoutée à la valeur comptable.

#### Code 735 Autres actifs commerciaux

Les **autres actifs commerciaux** comprennent les produits de l'agriculture, de l'artisanat et de l'industrie, les matières premières, les produits semi-fabriqués et les produits achevés.

Les stocks et marchandises, y compris les produits semi-fabriqués, sont évalués au **prix d'acquisition ou de revient** ou bien à la **valeur marchande** (valeur de remplacement) si celle-ci était inférieure le 31 décembre 2009. De la valeur totale est déductible la réserve privilégiée sur marchandises, lorsque celle-ci a été établie conformément aux prescriptions.

Les **travaux en cours** doivent être déclarés comme éléments de fortune, au **prix de revient** (frais de production), sur la base d'un inventaire dûment établi.

Entrent en considération les avoirs commerciaux (comptes débiteurs) et les avoirs que possèdent auprès de leurs clients les contribuables exerçant une profession indépendante (sans les titres et autres placements de capitaux, avoirs en compte courant et en compte de chèques postaux, à indiquer dans la formule 5A).

On indiquera aussi le numéraire (caisse), les valeurs immatérielles (brevets, licences, droits d'auteur et d'édition, goodwill, droits de marque), ainsi que les actifs transitoires, etc.

S'agissant des avoirs commerciaux et des avoirs auprès de la clientèle, les contribuables exerçant une profession indépendante, les entreprises commerciales et les agriculteurs qui présentent une comptabilité tenue régulièrement sont, sans examen particulier, autorisés à constituer un ducroire (réserve pour pertes imminentes sur créances) sous forme d'un montant forfaitaire. Celui-ci sera au maximum de 5 % sur les avoirs en Suisse, de 10 % sur les avoirs à l'étranger lorsque la facturation se fait en francs suisses et de 15 % lorsque la facturation se fait en devises étrangères.

Des précisions au sujet de la constitution de ce ducroire sont données sous §4, art. 23, concernant les amortissements.

**Code 750**

**Fortune placée dans les SNC**

La part du contribuable à la fortune d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite doit être décla-

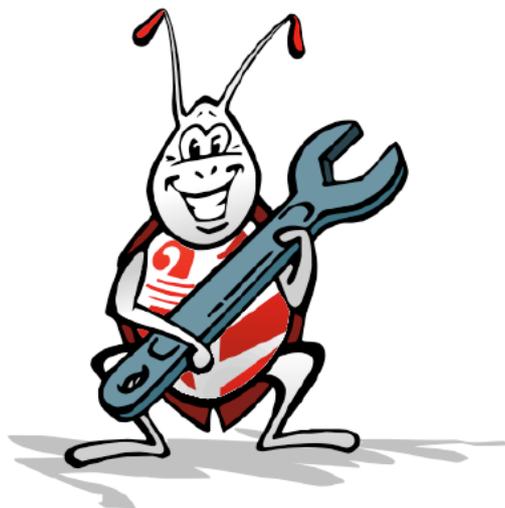
rée selon les indications contenues dans le questionnaire rempli par la société elle-même.

**Codes 800 et 810**

**Dettes hypothécaires privées et commerciales**

Le montant à indiquer sous cette rubrique est celui qui ressort de la formule 8. La déduction des dettes suppose la désignation du créancier et des garanties éventuelles. **Aucune dette non établie ou dont le créancier n'a pas été mentionné ne peut être portée en déduction.** Les dettes indiquées seront comparées avec les prétentions du créancier.

Il y a lieu d'indiquer le total des dettes existant au **31 décembre 2009**. Ne sont considérées comme dettes que les **obligations envers des tiers**, dont le contribuable, sa femme ou ses enfants mineurs répondaient comme débiteurs principaux le 31 décembre 2009. S'ils en répondaient avec d'autres personnes, il ne peut être défalqué que le montant qui leur incombe dans la mesure où ils sont effectivement responsables. **Ne sont pas des dettes:** les cédules hypothécaires au nom du propriétaire qui n'ont pas été remises en nantissement, les cautionnements pour lesquels le contribuable n'a pas encore été contraint au paiement, les actes de défaut de bien, ainsi que les prestations périodiques capitalisées.



## 2. Activité lucrative agricole et sylvicole

### A. OBLIGATIONS DE L'AGRICULTEUR RELATIVES A LA DETERMINATION DU REVENU

#### Généralités

Tant en droit cantonal que pour l'impôt fédéral direct, l'agriculteur a l'obligation, comme tout indépendant, de tenir une comptabilité ou un relevé des recettes et des dépenses, ainsi qu'un état des actifs et passifs.

Il doit joindre à sa déclaration les **comptes annuels signés** (bilan et comptes de résultat) de la période d'évaluation ou, en l'absence d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, l'état de ses actifs et de ses passifs, de ses recettes et de ses dépenses, ainsi que de ses prélèvements ou apports privés.

**Le minimum exigé pour admettre l'existence d'une comptabilité probante** est la tenue irréprochable d'un **livre de caisse** selon les principes de la technique comptable. Ce livre doit être tenu constamment à jour, être balancé périodiquement (c'est-à-dire au moins une à deux fois par mois) et accuser un solde correspondant au montant effectivement en caisse. Il est en outre exigé la **conservation** des comptes ainsi que des relevés précités (inventaires).

#### Comptabilité

Les exigences fiscales posées en matière de comptabilité ne consistent pas en l'adoption d'un système déterminé. Elles se réfèrent simplement aux principes généraux applicables en matière comptable.

La base du bouclage réside dans la tenue de livres conformes (**livres de caisse, de poste, de banque, inventaires**, etc.). La comptabilité doit respecter les conditions suivantes :

- aucune écriture n'est passée dans les livres sans pièce justificative;
- le contrôle des comptes doit être garanti;
- la correspondance des écritures entre le journal et chaque compte et l'inverse doivent pouvoir être vérifiés aisément;
- les montants bruts doivent être comptabilisés de manière complète, sans aucune compensation entre charges et recettes ou entre actifs et passifs;

- sur demande, la présentation de chaque compte bouclé doit être possible;
- la structure de la comptabilité doit correspondre à celle de l'exploitation;
- les inventaires relatifs aux **stocks** (marchandises achetées, destinées à la vente et produites) et au **cheptel vif** doivent préciser la quantité et la valeur des éléments inventoriés (prix d'acquisition pour les stocks ou prix du marché s'il est inférieur; valeur unitaire pour le cheptel);
- les comptes marchandises "stock-céréales" seront mentionnés, et les mouvements durant l'exercice seront comptabilisés;
- les créances douteuses comptabilisées dans le compte débiteurs peuvent faire l'objet d'une provision pour perte sur débiteurs visible au bilan (voir §4, art. 23 du présent guide).

#### Etat des actifs et passifs / relevé des recettes et des dépenses

A défaut d'une comptabilité en bonne et due forme, le revenu agricole doit pouvoir être justifié au moyen d'un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et des apports privés, et d'un état des actifs et passifs.

Le relevé est le résumé des recettes et des dépenses enregistrées d'une manière chronologique, afin de déterminer le revenu.

Concrètement, cela signifie pour le contribuable:

- la tenue des livres conforme: **livres de caisse, de banque et de poste**;
- la tenue d'un inventaire des actifs et passifs;
- la justification, au moyen d'une pièce écrite, de chaque écriture passée dans un livre;
- la récapitulation, dans un questionnaire adressé par l'autorité fiscale en même temps que la déclaration d'impôt, des recettes et des charges d'exploitation ainsi que des prélèvements et des apports privés.

A défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, l'exercice commercial doit toujours correspondre à l'année civile.

Les documents tenus doivent permettre à chaque agriculteur de remplir le questionnaire (formule 3).

#### **Obligation de conserver les livres**

Selon les articles 138 al. 4bis de la loi d'impôt (LI) et 126 al. 3 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante **doivent conserver pendant 10 ans les documents et pièces justificatives** en relation avec leur activité. On entend notamment par documents et pièces justificatives les contrats de tout genre, les échéanciers commerciaux, les correspondances importantes, les factures des fournisseurs, les doubles des factures établies, les extraits de comptes bancaires et les justificatifs correspondants, les justificatifs concernant les comptes postaux (y compris les

avis de situation), les justificatifs d'écritures comptables, les quittances de tout genre, les bandes des caisses enregistreuses, les supports de données et images contenant de la correspondance commerciale ou des pièces comptables (ces enregistrements doivent pouvoir être produits durant tout le délai de conservation).

#### **Inobservation des dispositions légales**

Lorsque, malgré sommation, un contribuable de condition indépendante ne peut établir son revenu selon les prescriptions susmentionnées, la taxation est arrêtée d'office. L'autorité prend notamment en considération des coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune ou la dépense du contribuable (articles 140 LI et 130 al. 2 LIFD).

Le contribuable est en outre passible d'une amende pour violation de ses obligations de procédure (art. 198 LI et 174 LIFD).

## **B. INSTRUCTIONS COMPLÉMENTAIRES AU QUESTIONNAIRE POUR AGRICULTEURS**

### **Aperçu général**

Le questionnaire se compose de quatre parties:

#### **page 1 : renseignements personnels**

Cette première page comprend le nom et l'adresse du contribuable.

Le contribuable est renseigné sur les pages à remplir lorsqu'il tient une comptabilité en bonne et due forme ou lorsqu'il établit un relevé des recettes et des dépenses.

Les nouvelles associations doivent joindre au questionnaire le contrat d'association.

Lorsque les comptes sont tenus par un mandataire, le nom de celui-ci doit être indiqué.

#### **page 2 : renseignements sur l'exploitation**

Cette page doit être remplie impérativement par tous les agriculteurs, qu'ils tiennent une comptabilité en bonne et due forme ou qu'ils établissent un relevé des recettes et des dépenses, sauf si les informations figurent dans le boucllement.

Pour les terres prises à ferme, la **formule 3P** doit être remplie.

#### **page 3 : détermination du revenu agricole d'après la comptabilité**

Le résultat de l'année concernée doit y être enregistré.

#### **page 4 : détermination du revenu et de la fortune de l'exploitation, basée sur un résumé des recettes et dépenses et de l'état des actifs et passifs**

Le revenu est fondé sur le relevé des revenus réalisés par l'agriculteur sur la base des livres de caisse, de banque et de poste. Il détermine le revenu de l'exploitation.

#### **Indications pour chaque rubrique**

##### **Détermination du revenu basé sur une comptabilité**

##### **Généralités**

Concernant l'obligation de tenir une comptabilité et la manière dont celle-ci doit être tenue, on se rapportera au présent guide, lettres A et B ci-dessus.

##### **Imposition des reprises d'amortissements**

En cas de cessation définitive d'activité, d'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ou de transfert dans la fortune privée, les amortissements seront repris et ajoutés aux autres revenus du contribuable et imposés (voir §4 ci-après). Pour assurer la détermination exacte des montants d'amortissements au moment de l'aliénation ou du transfert, le boucllement doit contenir les montants actualisés, à savoir le total des amortissements cumulés sur les va-

leurs immobilisées depuis l'acquisition et la valeur d'acquisition augmentée des nouveaux investissements (amélioration, agrandissement, etc.).

### **Chiffre 2.1 Bénéfice net ou perte**

Si le boucllement correspond à chaque rubrique décrite ci-après, le résultat comptable est à reporter sous le chiffre 2.1 du questionnaire.

### **Chiffre 2.2 Corrections à ajouter au bénéfice**

Les corrections effectuées correspondent aux dépenses qui ne sont pas considérées comme charges commerciales. La liste ci-dessous n'est pas exhaustive :

#### **→ Parts privées incomplètes ou non comptabilisées**

En font partie : voiture, énergie, primes d'assurances, cotisations au 2ème pilier dépassant la part patronale, téléphone, radio, télévision (cf. guide, §2, lettre D).

#### **→ Prélèvements en nature sur l'exploitation** (selon prix du marché ou selon les forfaits définis dans le guide, §2, lettre D).

#### **→ Cotisations AVS/AI/APG de l'exploitant** déductibles sous code 182/182c de la déclaration d'impôt.

#### **→ Fermages versés par l'association** (joindre la liste complète et détaillée).

#### **→ Valeur locative**

Il faut déclarer la propre valeur locative selon procès-verbal de la dernière évaluation officielle de l'immeuble, y compris les locaux occupés par les employés et ceux grevés d'un droit d'habitation gratuit en faveur de l'exploitant.

#### **→ Les amortissements étrangers à l'exploitation ne sont pas admis.**

### **Chiffre 2.4 Déductions du bénéfice**

Les montants compris dans le revenu net sans relation avec les produits de l'exploitation doivent être déduits.

#### **→ Charges**

Les pièces justificatives des charges selon le décompte des frais d'immeuble doivent être jointes.

#### **→ Valeur locative**

Comme la valeur locative fiscale doit être portée sous chiffre 2.2.10, la valeur locative qui

aurait été comptabilisée doit être déduite sous cette rubrique.

#### **→ Revenu fiscal déterminant**

Le revenu fiscal déterminant s'obtient par la différence entre le chiffre 2.3 et le chiffre 2.5.

#### **→ Associations – Communautés d'exploitation**

Si vous faites partie d'une association d'exploitation et **que vos immeubles ne sont pas dans votre bilan**, vous devez indiquer tous vos immeubles commerciaux (bâtiments – terres – forêts) sur un décompte séparé.

Au cas où vous avez des intérêts et des dettes commerciales, veuillez les indiquer sur la formule 8.

Les charges financières (intérêts) et dettes sont également à mentionner – le montant des intérêts commerciaux se reportera au point 2.4.3 du questionnaire.

Les montants que l'association vous verse ainsi que la propre valeur locative du logement occupé par l'exploitant sont à mentionner.

Les éventuelles autres dépenses sont à justifier.

Pour les nouvelles associations d'exploitation, le contrat d'association doit être impérativement joint à la présente formule. De plus, un tableau relatif à la répartition du résultat et des actifs sera également annexé, dûment daté et signé par toutes les parties.

Etant donné que les immeubles commerciaux ne sont pas comptabilisés dans le cadre de l'association, le détail des informations est à indiquer immeuble par immeuble sur le formulaire adéquat. Le cumul des amortissements sur le capital domaine, le total des investissements ainsi que le total des subventions obtenues depuis l'acquisition doivent être mis à jour.

En d'autres termes, les dépenses d'investissements (y compris les éventuelles subventions obtenues) corrigées des augmentations et des diminutions peuvent être prises en considération en tant que valeur globale.

En cas de reprise ou d'achat d'un immeuble entier ou partiel à la valeur vénale, la valeur du sol sera toujours déclarée séparément.

En cas de frais d'entretien liés à ces immeubles, ils sont à indiquer sous "frais d'entretien", et les factures originales seront jointes à la déclaration. La répartition frais d'entretien / plus-value sera prise en compte.

En cas de sous-location de terres, vous pouvez indiquer les montants relatifs aux fermages versés correspondants.

S'agissant des taux d'amortissement des immeubles commerciaux, nous vous demandons de bien vouloir vous référer à la partie 4 ci-après.

## C. QUESTIONNAIRE POUR L'AGRICULTEUR SANS COMPTABILITE TENUE SELON L'USAGE COMMERCIAL

### Généralités

Le résultat du relevé des recettes et des dépenses et d'un état des actifs et des passifs tenus d'une manière continue est résumé sous le chiffre 4 du formulaire 3. En outre, les règles suivantes doivent être respectées :

- les livres comptables courants (**livres de caisse, de banque et de poste**) ainsi que les inventaires conformes doivent être tenus de manière continue;
- **aucune écriture** ne doit être portée dans les livres sans justificatifs;
- l'année commerciale correspond à l'année civile (boucllement au 31.12.).

Les petites exploitations agricoles doivent remplir également la page 4 du questionnaire pour agriculteurs (voir pages suivantes).

### Chiffre 4.1 Calcul du chiffre d'affaires

Chiffre 4.1.1. Recettes provenant de la vente de marchandises.

Le contribuable doit porter l'ensemble des recettes qu'il réalise par la vente du lait, du bétail, des céréales, de cultures spéciales telles que le tabac ou les cultures maraîchères, ou des travaux effectués pour des tiers.

Chiffre 4.1.2. Contributions et subventions

Sous cette rubrique doit être reporté le total des contributions fédérales et cantonales que l'agriculteur touche dans le cadre de son exploitation, selon le tableau du chiffre 1.4, p. 2 du questionnaire. Il faut préciser que la liste n'est pas exhaustive, de sorte qu'il appartient au contribuable de la compléter s'il y a lieu.

Chiffre 4.1.3. Prélèvements en nature

Sous cette rubrique figurent des éléments estimés au prix du marché ou selon les forfaits définis au §2, lettre D du guide. Les prélèvements en nature du personnel doivent également y figurer, étant donné que le salaire en nature est déduit sous chiffre 4.4.a.

Chiffre 4.1.4. Valeur locative

Il faut déclarer la propre valeur locative selon procès-verbal de la dernière évaluation offi-

cielle de l'immeuble, y compris les locaux occupés par les employés et ceux grevés d'un droit d'habitation gratuit en faveur de l'exploitant.

Chiffre 4.1.5. Autres revenus

Sous cette rubrique doivent figurer tous les autres revenus que le contribuable peut retirer de l'exploitation du domaine et qui ne sont pas compris dans les autres rubriques. Il s'agit notamment de recettes provenant :

- de l'estivage du bétail;
- de la location de logements;
- de l'affermage de parcelles et de droits de pacage;
- du tourisme à la ferme, des attelages, de l'équitation;
- de la vente directe des produits de la ferme, non comptabilisée sous chiffre 4.1.1;
- de la location du contingent laitier;
- de la vente de contingent laitier;
- du rendement forestier;
- etc.

Chiffre 4.1.6. Avoirs envers les clients à la fin de l'année (débiteurs)

Sous cette rubrique veuillez indiquer tous vos débiteurs (lait, céréales, etc.).

### Chiffre 4.2 Calcul de la consommation de marchandises, de bétail et de matières

#### → Evaluation minimale

En général, les évaluations des stocks correspondent aux directives de coordination pour les besoins du dépouillement centralisé (FAT, SRVA, LBL).

Le bénéfice brut de l'exploitation agricole se détermine sur la base du chiffre d'affaires dont il faut déduire les charges directes relatives à la période déterminante. Les charges directes comprennent les achats de bétail, de fourrage et de matières premières nécessaires à l'exploitation. Seules les charges relatives à la période d'évaluation sont concernées et constituent le prix d'achat des marchandises vendues.

### Exemple

a) Stock au début de l'année : bétail :	80'000.-
marchandises produites sur l'exploitation :	20'000.-
marchandises achetées :	10'000.-
avances de cultures :	<u>10'000.-</u>
Total	Fr. 120'000.-
b) Paiements pour marchandises durant l'année	+ Fr. 60'000.-
c) Dettes pour marchandises à la fin de l'année (factures impayées des fournisseurs au 31.12.)	+ <u>Fr. 10'000.-</u>
d) Total	Fr. 190'000.-
e) A déduire les stocks à la fin de l'année :	
bétail :	86'000.-
marchandises produites sur l'exploitation :	18'000.-
marchandises achetées :	8'000.-
avances de cultures :	<u>12'000.-</u>
Total	<u>./. Fr. 124'000.-</u>
f) Solde	Fr. 66'000.-
g) Déduction des dettes pour marchandises au début de l'année (factures de l'année précédente, mais payées au début de l'année)	<u>./. Fr. 8'000.-</u>
h) Consommation de marchandises	<u>Fr. 58'000.-</u>

### Chiffre 4.3 Bénéfice brut

Le bénéfice brut correspond au chiffre d'affaires dont on déduit la consommation de marchandises, de bétail et de matières.

### Chiffre 4.4 Frais généraux de l'entreprise

Cette rubrique comprend l'ensemble des charges indirectes d'exploitation de l'entreprise agricole.

#### Lettre a :

##### Salaires en espèces

Les montants versés en faveur des enfants de l'exploitant ne sont admis en déduction **qu'à partir de la fin de la scolarité obligatoire.**

##### Salaire en nature

Les forfaits des salaires en nature figurent au chapitre D du guide.

#### Lettre b :

##### Locaux commerciaux

Le loyer de l'appartement occupé par le fermier doit être déduit du montant total des loyers payés.

#### Lettre c :

##### Intérêts des dettes commerciales

Les intérêts des dettes commerciales sont à déduire sous cette rubrique. La diminution des dettes ne représente pas des charges d'exploitation mais une réduction des passifs.

#### Lettre d :

##### Entretien des immeubles

Les investissements ne représentent pas des charges d'exploitation, mais une augmentation des actifs.

##### Matériel d'exploitation

Sont compris les frais d'entretien des tracteurs et autre matériel de traction.

##### Frais de véhicules

Du montant des frais de véhicules doit être déduite la part privée (cf. guide, §2, lettre D).

#### Lettre e :

##### Assurances commerciales

#### Lettre f :

##### Eau, électricité, chauffage

Du montant des charges relatives à l'eau, l'électricité et le chauffage doit être déduite la part privée (cf. guide, §2, lettre D).

### Chiffre 4.5 Résultat net

Le montant du résultat net doit être reporté sous chiffre 150/150c de la déclaration d'impôt, s'il s'agit d'une perte, on l'indiquera en négatif.

### Chiffre 4.6 Tableau des amortissements

#### ➔ Amortissements

Les amortissements sur les véhicules et les machines ne peuvent être acceptés que si le chiffre 4.6 du questionnaire réservé aux agriculteurs sans comptabilité commerciale est dûment rempli.

Les biens-fonds faisant partie de la fortune privée ne peuvent être amortis à ce titre. En cas de vente de tels immeubles, aucune reprise d'amortissements ne sera effectuée, de sorte qu'il n'y aura pas d'imposition.

En l'absence d'une annexe présentant le détail des postes du bilan compris sous la rubrique "bâtiments / améliorations foncières", le taux d'amortissement maximal admissible sous cette rubrique sera de 4%.

#### Indications relatives à la fortune

Pour le bétail, l'évaluation des animaux se fera, en règle générale, d'après le tableau suivant et l'effectif en propre correspondra au listing BDTA au 31.12.2009, lequel pourrait être requis.

Pour des exploitations d'engraissement de plus de 100 pièces de bétail bovin et/ou porcin, la

Voir directives relatives aux amortissements (partie 4).

#### Résumé des recettes et des dépenses des petites exploitations

Les petites exploitations doivent remplir les pages 1, 2 et 4 du questionnaire pour agriculteurs, pour les rubriques qui les concernent. Les petites exploitations sont celles qui comprennent moins de 4 unités de gros bétail (UGB) ou 3 ha (SAU).

valeur d'inventaire pourrait aussi être déterminée en fonction du prix par kg poids vif défini par la FAT.

S'agissant du bétail pris ou donné en pension, veuillez également indiquer le nombre de têtes de bétail.

Le principe de continuité dans le choix de valeur prévaut.

Genre d'animal	Valeur de base Fr.		Valeur moyenne Fr.
Vaches	1'900.--	à 2'300.--	2'100.--
Génisses de plus de 2 ans	1'800.--	à 2'000.--	1'900.--
Génisses de 1 à 2 ans	1'150.--	à 1'350.--	1'250.--
Veaux d'élevage 6 mois à 1 an	600.--	à 700.--	650.--
Veaux d'élevage jusqu'à 6 mois	300.--	à 500.--	400.--
Veaux de boucherie (blancs)	550.--	à 950.--	750.--
Bovins d'engraiss. moins de 1 an	550.--	à 1'250.--	850.--
Remontes d'engraiss. de plus de 1 an	1'400.--	à 2'000.--	1'700.--
Chevaux de selle	6'000.--	à 16'000.--	11'000.--
Juments et étalons dès 3 ans	3'000.--	à 5'000.--	4'000.--
Jeunes chevaux de 2 à 3 ans	2'000.--	à 2'600.--	2'300.--
Jeunes chevaux de 1 à 2 ans	1'500.--	à 2'500.--	2'000.--
Poulains jusqu'à 1 an			1'000.--
Verrats, truies y.c. porcelets non sevrés	300.--	à 400.--	350.--
Porcs de boucherie			200.--
Porcelets (vente à env. 40 kg)	80.--	à 120.--	100.--
Moutons, chèvres	100.--	à 200.--	150.--
Cerfs	300.--	à 500.--	400.--
Autruches	6'000.--	à 14'000.--	10'000.--
Dindes	10.--	à 20.--	15.--
Poulets à l'engrais	2.--	à 4.--	3.--
Poules pondeuses	8.--	à 12.--	10.--

Pour les animaux reproducteurs de choix, les valeurs du tableau doivent être relevées d'une manière appropriée. Le bétail de commerce appartenant aux marchands de bétail professionnels sera évalué

d'après les prescriptions applicables aux marchandises, c'est-à-dire au prix d'achat, ou à la valeur marchande si cette valeur au 31 décembre 2009 est inférieure.

## D. PRELEVEMENTS ET SALAIRES EN NATURE, PARTS PRIVEES

La notice NL 1/2007 de l'Administration fédérale des contributions est valable pour la détermination des prestations en nature et parts privées.

### 1. Prélèvements en nature

Ces montants représentent la valeur des denrées alimentaires provenant de l'exploitant, de sa famille et des employés provenant de l'ex-

ploitation (autoapprovisionnement). Pour les employés de l'exploitation, leurs parts seront déduites en tant que salaire en nature (voir chiffre 7 ci-après).

	enfants à l'âge de *			
	adultes	1-6 ans	6-13 ans	13-18 ans
<b>En règle générale</b>	<b>960.--</b>	<b>240.--</b>	<b>480.--</b>	<b>720.--</b>
Sans lait	600.--	145.--	300.--	455.--
Avec lait, sans viande	600.--	145.--	300.--	455.--
Exploitation sans animaux	240.--	60.--	120.--	180.--

- Est déterminant l'âge des enfants au début de chaque exercice. S'il y a plus de 3 enfants, on déduira du total des taux pour en-

fants: 10 % pour 4 enfants, 20 % pour 5 enfants, 30 % pour 6 enfants ou plus.

### 2. Valeur locative du logement

Il faut déclarer la propre valeur locative selon procès-verbal de la dernière évaluation offi-

cielle de l'immeuble, y compris les locaux occupés par les employés et ceux grevés d'un droit d'habitation gratuit en faveur de l'exploitant.

### 3. Part privée aux frais de chauffage, éclairage, nettoyage, téléphone, etc.

Pour les frais de chauffage, courant électrique, gaz, matériel de nettoyage, lessive, conversations téléphoniques privées, radio et télévision,

on comptera ordinairement les montants suivants, par an, comme part privée aux frais généraux, si tous les frais de ce genre concernant le ménage privé ont été inscrits au débit de l'exploitation :

	Ménage	Supplément par	
	avec 1 adulte	Adulte en plus	enfant
Conditions favorables	3'540.--	900.--	600.--
<b>En règle générale</b>	<b>2'640.--</b>	<b>660.--</b>	<b>420.--</b>
Conditions modestes	2'100.--	540.--	360.--

### 4. Part privée aux salaires du personnel de l'exploitation

Si des employés de l'exploitation travaillent en partie pour les besoins privés de l'exploitant et de sa famille (préparation des repas, entretien des locaux et du linge privés, etc.), on compte-

ra comme part privée la partie du salaire correspondant aux circonstances.

En règle générale, la part privée correspondra au tiers ou à la moitié des salaires en espèces et/ou en nature, car la part du travail dans le ménage privé n'est en aucun cas déductible.

## 5. Part privée aux frais d'automobile

Cette part privée se détermine sur la base des montants des frais effectifs répartis, soit proportionnellement aux kilomètres privés parcourus, soit par estimation, entre le tiers et la moitié de ces frais, mais au minimum Fr. 150.- par mois et véhicule.

## 6. Salaires en nature (pension et logement) pour employés agricoles

		déjeuner	dîner	Souper	Pension pension complète	Logement	Pension et logement
Adultes	Fr./jour	3.50	10.--	8.--	21.50	11.50	33.--
	Fr./mois	105.--	300.--	240.--	645.--	345.--	990.--
	Fr./an	1'260.--	3'600.--	2'880.--	7'740.--	4'140.--	11'880.--

Pour les enfants, ces montants sont réduits à raison de 75 % jusqu'à 6 ans, 50 % de 6 à 13 ans et 20% de 13 à 18 ans. Pour les familles comptant plus de 4 enfants, voir chiffre 1 ci-dessus.

Lorsque l'employeur a aussi fourni des vêtements, du linge de corps et des chaussures et s'est chargé du blanchissage et de l'entretien, on ajoutera Fr. 80.-- par mois, soit Fr. 960.-- par an.

## 7. Déduction du salaire en nature chez l'employeur (prix de revient)

	Fr./jour	Fr./mois	Fr./an
- <b>En règle générale</b>	17.--	510.--	6'120.--
- Si la valeur locative des locaux occupés par le personnel est ajoutée au revenu de l'exploitant	19.--	570.--	6'840.--

Le montant déboursé en faveur du bénéficiaire pour la remise de vêtements, linge de corps et

chaussures est déductible lorsqu'il est pris en considération dans son certificat de salaire.

## 8. Règles concernant la déduction des charges

Tous les frais nécessaires à l'acquisition du revenu de l'activité agricole et justifiés par l'usage commercial ou professionnel sont dé-

ductibles. Voir la partie 3 ci-après qui donne un aperçu non exhaustif sur la manière de comptabiliser certaines charges.

## E. EXPLICATIONS CONCERNANT LES AUTRES CHIFFRES DE LA DECLARATION

### Code 150

#### Résultat de l'activité agricole et forestière

Si, d'après la formule 3, l'exercice 2009 se solde par une perte, on l'indiquera ici en négatif. Les cotisations de l'exploitant au 1<sup>er</sup> pilier doivent être ajoutées au résultat de l'exploitation conformément au décompte présenté en page 3 du formulaire 3. Voir aussi chiffre 182 ci-après.

### Code 180

#### Pertes commerciales non absorbées

Les pertes réalisées au cours des sept derniers exercices seront indiquées ici, pour autant que celles-ci n'aient pas encore été com-

pensées avec des revenus d'années antérieures.

### Code 182

#### Résultat de l'activité agricole et forestière

Les cotisations annuelles AVS supportées par l'exploitant n'entrent pas dans le calcul du revenu commercial soumis aux cotisations AVS en vertu de l'art. 23 du règlement sur l'assurance vieillesse et survivants (RAVS RS 831.101). Elles ne constituent donc pas, au sens du RAVS, des charges d'exploitation. Les cotisations AVS 2009 de l'exploitant ne doivent donc pas influencer le résultat de l'activité agricole selon chiffre 150, mais sont cependant déduites au chiffre 182 pour la détermination du revenu imposable.

## F. BENEFICE EN CAPITAL PROVENANT DE L'ALIENATION, DE LA REALISATION OU DE LA REEVALUATION COMPTABLE

Selon les articles 16 al. 2 LI et 18 al. 2 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 partie du produit de l'activité lucrative indépendante, notamment agricole. 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.

Cependant, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable pour l'impôt fédéral direct que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. En d'autres termes, seuls les amortissements effectués antérieurement et récupérés lors de la vente sont imposables. Au plan cantonal, le système est le même pour l'impôt sur le revenu. Toutefois, la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition est assujettie à l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

### Exemple

Prix de revient de l'immeuble (prix d'achat et investissements)	Fr.400'000.--
Amortissements	Fr.150'000.--
Valeur comptable	Fr.250'000.--
Prix de vente	Fr.500'000.--



### IFD

Imposition de la différence entre le prix de revient et la valeur comptable, qui correspond

aux amortissements effectués, c'est-à-dire Fr. 150'000.--.



### Etat

Imposition du même montant de Fr. 150'000.-- en tant que revenu. Imposition de la différence entre le prix de vente (Fr. 500'000.--) et le prix de revient de l'immeuble (Fr. 400'000.--, à indexer selon les dispositions légales) comme gain immobilier.

Le bénéfice en capital se calculera :

- selon les indications figurant à la page 4 du questionnaire joint à la déclaration d'impôt, pour les agriculteurs qui ne tiennent pas une comptabilité en bonne et due forme;
- selon la différence entre le prix d'acquisition, qui a été reconstitué au 1<sup>er</sup> janvier 1993, et la valeur comptable, pour les contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme, y compris amortissements cumulés jusqu'au 31.12.1992.

Si les indications nécessaires sont insuffisantes, les amortissements effectués jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1993 seront déterminés par appréciation.

Pour les autres actifs, le bénéfice en capital est déterminé par la différence entre le prix de vente et la valeur comptable.

## G. APPARTENANCE DES BIENS-FONDS A LA FORTUNE COMMERCIALE OU A LA FORTUNE PRIVEE (PRINCIPE DE LA PREPONDERANCE)

Lorsqu'un bien, en particulier un immeuble, fait l'objet d'une utilisation mixte, c'est-à-dire qu'il est affecté en partie à une utilisation privée et en partie à une utilisation commerciale, la question de savoir s'il doit être ou non comptabilisé comme bien commercial se règle selon l'utilisation prépondérante (+ de 50 %).

Dans le secteur agricole, la question se pose notamment pour les petites exploitations ou pour les maisons d'habitation. A cet égard, on observera les règles suivantes:

- le principe de l'entité de l'exploitation est appliqué comme le droit foncier rural le prévoit; ainsi, en présence d'une exploitation formée de plusieurs habitations ou ruraux répartis dans plusieurs zones de production, les différents groupes de biens-fonds ne seront pas traités séparément.
- l'attribution à la fortune commerciale ou privée s'effectue à l'aide de la comparaison entre le rendement locatif net des biens qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation et le revenu social; lorsque ce dernier représente plus de la moitié du rendement total, les biens-fonds sont attribués à la fortune commerciale.

Le revenu social s'obtient en additionnant les éléments suivants :

- le revenu agricole;
- les fermages payés;
- les intérêts payés;
- les impôts fonciers;
- le coût des employés salariés.

## H. STOCKS DETERMINANTS DE FOURRAGES GROSSIERS (STOCKS PRODUITS PAR L'EXPLOITATION ET UTILISES PAR CELLE-CI)

Une revalorisation des stocks de fourrages grossiers opérée en cours d'année sera prise en considération en tant que revenu jusqu'au niveau du **besoin annuel normalisé**; conformément à l'exemple ci-après.

Le besoin annuel normalisé correspond au montant fixé selon des critères économiques qui se basent sur un prix proche par unité et d'une quantité en rapport avec :

- la surface productive pour ce produit,
- l'effectif du bétail,
- la date de bouclément .
- Le contribuable doit apporter la preuve de la conformité de l'évaluation relative aux quantités, prix, etc. Les différences de stocks au cours des années suivantes devront être modifiées, en particulier, les di-

### 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 propre, n'est pas considéré comme un acte de réalisation. Le bien-fonds continue de faire partie de la fortune commerciale, tant 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, comme élément de la fortune commerciale.

#### Exemple

Revenu social (voir ci-dessus)	Fr. 60'000.--
Valeur locative	Fr. 3'000.--
Autres locations non-agricoles	Fr. 8'000.--

Total Fr. 71'000.--

Le revenu social s'élève à 84,5% du rendement brut total. Les biens-fonds sont attribués à la fortune commerciale.

minutions qui manquent souvent de base économique ;

- Cette valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu est à prendre intégralement en considération pour l'impôt sur la fortune. La partie incluse dans la valeur de rendement des immeubles agricoles sous « provisions de fourrages » et « avances de cultures » représente une réserve latente.

#### Exemple du mode de calcul

- affouragement d'hiver (novembre-fin avril) / **180 jours**
- effectif moyen des unités de gros bétail-fourrages grossiers (UGBFG) / **25**
- besoin de **MS** (matière sèche) par UGBFG par jour en kilos / **17 kg**

- les besoins annuels normaux en MS (25 UGBFG x 17 kg x 180 jours) / **76'500 kgMS** correspondant à une quantité de foin avec une contenance de 88 % de MS / **86'932 kg**
- prix moyen des fourrages grossiers par quintal (dir. FAT) Fr. 25.-- à 31.-- le quintal / **Ø Fr. 28.--**

#### Le besoin annuel normalisé

pour 25 UGBFG, l'affouragement d'hiver pendant

180 jours est égal à	Fr. 24'341.--
par UGBFG	Fr. 974.--
par UGBFG et par mois	Fr. 162.--

#### Adaptation de l'affouragement d'hiver restant après la clôture de l'exercice comptable 2009.

En cas de clôture au 31.12.2009, le montant sera réduit de 1/3, car la part des stocks destinée à la consommation des mois de novembre et de décembre a déjà été utilisée. Par conséquent, il reste 120 jours d'affouragement dont il faudra tenir compte.

Pour 25 UGBFG, l'affouragement d'hiver pendant

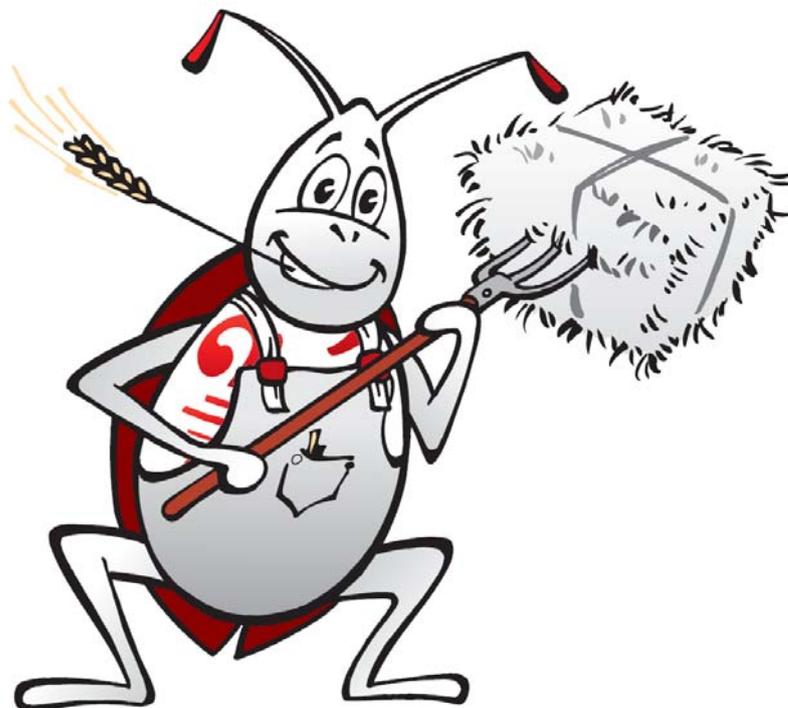
120 jours est égal à	Fr. 16'227.--
par UGBFG	Fr. 649.--
Montant arrondi par UGBFG	Fr. 700.--

Le montant de Fr. 700.-- peut être contesté moyennant la production des pièces justificatives relatives à l'achat de fourrage grossier jusqu'à la fin de la période d'hivernage.

## I. AUTRES STOCKS AGRICOLES

Les stocks d'aliments concentrés, y compris ceux produits sur l'exploitation (comme les céréales stockées à la ferme ou consignées chez un fournisseur d'aliment), ainsi que les matières premières (telles que engrais, produits phytosanitaires ou carburants) seront également comptabilisés.

Toutes les productions de céréales durant l'année doivent être comptabilisées au brut, qu'elles soient vendues, stockées ou consommées.



### 3. Règles concernant la déduction des charges

Tous les frais nécessaires à l'acquisition du revenu de l'activité indépendante et justifiés par l'usage commercial ou professionnel sont dé-

ductibles. Le tableau ci-après donne un aperçu non exhaustif sur la manière de comptabiliser certaines charges.

Charges	Frais d'exploitation	Frais privés	Remarques
Salaires	100%		-
Charges sociales	100%		-
Salaires et charges sociales des employés du ménage privé		100%	-
<b>Exploitant et famille *</b>			
AVS/AI/AC/APG	100%		Les cotisations AVS de l'exploitant doivent être comptabilisées dans une rubrique distincte de la comptabilité.
Assurance maladie		100%	A déduire sur la déclaration d'impôt (DI) ch. 525
Assurance-accidents		100%	-
Assurance-accidents complémentaire		100%	A déduire sur la DI ch. 525
Assurance pour indemnité journalière **		100%	A déduire sur la DI ch. 525
Assurance-vie risque pur à caractère privé		100%	A déduire sur la DI ch. 525
Assurance-vie risque pur mise en gage pour l'exploitation	100%		Garantie pour crédit commercial par exemple
Prévoyance professionnelle 2 <sup>ème</sup> pilier – cotisations ordinaires	50%	50%	La partie privée est déductible sur la DI ch. 515
Prévoyance professionnelle 2 <sup>ème</sup> pilier – rachats		100%	A déduire sur la DI ch. 515
Prévoyance individuelle liée 3 <sup>ème</sup> pilier A		100%	A déduire sur la DI ch. 520
Prévoyance individuelle 3 <sup>ème</sup> pilier B (assurance-vie ou de rentes)		100%	-
Assurance ménage		100%	-
Impôts directs et taxe militaire		100%	-
Charges du logement		100%	-
Téléphone, redevance TV, radio du logement privé		100%	-
Dépenses pour le ménage et les loisirs		100%	-
Amendes		100%	-
<b>Commerce / Entreprise</b>			
Assurance RC commerciale	100%		-
Assurance bâtiment	100%		Pour le bâtiment affecté à la fortune commerciale
Assurance mobilier	100%		Pour le mobilier affecté à la fortune commerciale
Frais de véhicules affectés à la fortune commerciale (leasing, réparations, essence, taxes et assurances, amortissement)	100%		Comptabilisation d'une part privée en fin d'exercice
Frais de voyage et représentation	100%		Idem

\*Sont concernés, les membres de la famille de l'entrepreneur qui ne sont pas au bénéfice d'un contrat de travail dans l'entreprise.

\*\*Les indemnités touchées doivent être déclarées sous chiffre 240 de la déclaration d'impôt.

### **Règles concernant la comptabilisation de charges forfaitaires**

En principe, seuls les frais commerciaux attestés par des pièces justificatives sont admis à la charge de la comptabilité. Toutefois, dans certains cas et à certaines conditions, une déduction forfaitaire peut être admise en lieu et place des frais effectifs.

**Le montant ainsi que l'étendue des frais couverts par le forfait doivent impérativement être déterminés au préalable avec l'autorité de taxation.**

### **Libéralités à des fins d'utilité publique**

Les libéralités en faveur de personnes morales dont le siège est en Suisse et qui sont exonérées de l'impôt en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique sont déductibles jusqu'à concurrence de maximum 10 % du revenu net, à l'impôt d'Etat (art. 32 al. 1 litt. d) et de 20 % à l'IFD (art. 33 a LIFD). Les justificatifs doivent être joints.

### **Rendements de titres et d'autres placements de capitaux**

Les rendements des titres et autres placements de capitaux qui constituent un **élément de la fortune commerciale** doivent être déduits du revenu provenant de l'exercice d'une profession indépendante et déclarés dans l'état des titres (formule 5 A). Ceci est rendu nécessaire par le fait que le contribuable doit pouvoir revendiquer son droit à l'imputation de l'impôt anticipé.

## 4. Directives relatives à l'étendue des amortissements

L'étendue des amortissements et des provisions autorisés est réglée par les directives du Gouvernement, entrées en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2002 et publiées au Journal Officiel n° 41 du 20 novembre 2002. Elle reflète également la notice concernant les amortissements sur les valeurs immobilisées des exploitations agricoles et sylvicoles de l'Administration fédérale des contributions (Notice A / 2001).

### A. But

**Article premier** Les présentes directives ont pour but de régler, au plan fiscal, la déductibilité des amortissements justifiés par l'usage commercial, des provisions et des rectifications de valeurs des entreprises commerciales et des exploitations agricoles.

### B. Amortissements (articles 26 et 74 litt. a LI)

**Article 2** <sup>1</sup>Sont assimilés aux amortissements, les réserves d'amortissement constituées au moyen de versements dans des fonds d'amortissement, de renouvellement ou dans d'autres fonds semblables (amortissements indirects).

<sup>2</sup>Des amortissements justifiés par l'usage commercial ne sont autorisés que sur les objets de la fortune affectés à l'exercice de l'activité lucrative du contribuable. Demeurent réservés les amortissements sur le matériel d'exploitation remis en location ou en fermage (art. 13 ci-après).

<sup>3</sup>La fortune commerciale des personnes physiques est formée de tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité indépendante du contribuable.

**Article 3** <sup>1</sup>Pour qu'ils soient déductibles les amortissements doivent être établis par une comptabilité régulière et des inventaires complets. Il ne peut être procédé à des amortissements sur les éléments de fortune qui ne figurent ni dans la comptabilité ni dans un plan d'amortissements.

<sup>2</sup>Lorsque le revenu ne peut être déterminé sur la base d'une comptabilité, les amortissements doivent être prouvés par un plan spécial d'amortissements où ils apparaissent de façon continue.

**Article 4** <sup>1</sup>L'amortissement peut s'opérer sur la valeur comptable ou sur la valeur d'acquisition. Le système d'amortissement choisi doit, dans

la mesure du possible, être conservé par la suite.

<sup>2</sup>Si les amortissements sont calculés sur la valeur d'acquisition, les taux fixés ci-dessous se réduisent de moitié. Dans ce cas, les amortissements doivent être justifiés au moyen d'inventaires échelonnés ou d'autres éléments d'appréciation convenables.

**Article 5** <sup>1</sup>Le rattrapage d'amortissements est admis pour les quatre années précédant la période fiscale lorsque, par suite d'une mauvaise marche des affaires, aucun amortissement ou seulement des amortissements insuffisants ont été effectués pour les années en cause.

<sup>2</sup>Pour juger s'il y a eu mauvaise marche des affaires, seul le revenu commercial entre en considération. Le rattrapage d'amortissements ne peut pas s'effectuer sur des revenus privés.

<sup>3</sup>Le rattrapage d'amortissements n'est admis que s'il est prouvé par une comptabilité ou des états de comptes réguliers.

**Article 6** Les taux d'amortissement des entreprises commerciales admis annuellement sur la base de la valeur comptable sont les suivants :

#### 1. Terrains

La valeur des terrains ne peut être amortie ; demeure réservé l'article 8 alinéa 2.

#### 2. Maisons d'habitation de sociétés immobilières et maisons d'habitations pour le personnel

- sur le bâtiment uniquement **2.0%**
- sur le bâtiment et le terrain ensemble **1.5%**

#### 3. Bâtiments commerciaux et industriels

a. Sur les bâtiments commerciaux, les grands magasins, les bâtiments à l'usage de bureaux, les banques et les cinémas :

- sur le bâtiment uniquement **4.0%**
- sur le bâtiment et le terrain (mais jusqu'à concurrence de la valeur du terrain) **3.0%**

b. Sur les bâtiments d'hôtels et restaurants :

- sur le bâtiment uniquement **6.0%**
- sur le bâtiment et le terrain (mais jusqu'à concurrence de la valeur du terrain) **4.0%**

c. Sur les bâtiments de fabriques et les immeubles artisanaux, tels que les ateliers, les garages d'entreprises et les ateliers de garages, les boxes, les installations de réservoirs murés, les cidreries, les moulins, les serres de jardiniers, ainsi que les bâti-

ments d'entrepôts, les greniers à grains, les silos :

- sur le bâtiment uniquement **8.0%**
- sur le bâtiment et le terrain (mais jusqu'à concurrence de la valeur du terrain) **7.0%**

Pour les nouvelles constructions énumérées au chiffre 3 ci-dessus, le taux d'amortissement est doublé pendant l'année d'achèvement des travaux et les trois années suivantes.

**4.** Lorsque les bâtiments mentionnés sous chiffre 3 disposent de parties distinctes dont les taux d'amortissement sont différents, l'amortissement sera calculé sur la base d'un taux moyen. Celui-ci pourra être calculé en fonction de la valeur locative ou de la surface des locaux.

**5. Constructions mobilières et installations**  
Sur les conduites d'eau affectées à des buts industriels, les voies ferrées, les installations frigorifiques, les réservoirs non abrités ou transportables (y compris les wagons-citernes), les conteneurs, les brûleurs de chauffage à mazout, les baraquements à l'usage de bureaux ou de logements pour les ouvriers, les constructions mobilières édifiées sur les terrain d'autrui, les installations techniques (pour la climatisation, le téléphone, etc.), les installations de ventilation et d'insonorisation de l'entreprise même **20%**

**6. Entrepôts à hauts rayonnages**  
Sur les entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables, les citernes à mazout **15%**

**7. Mobilier**  
a. Sur le mobilier de bureau et de magasin ainsi que les installations d'ateliers et d'entrepôts ayant le caractère de mobilier **25%**

b. Sur le mobilier d'hôtels et de restaurants **30%**

**8. Machines et appareils**  
a. Sur les appareils et machines servant à la production, les machines de cuisines d'hôtels ou de restaurants, les appareils de projection cinématographiques, les distributeurs automatiques (y.c. essence), les systèmes de commandes automatiques, les dispositifs de sécurité, les appareils électroniques de mesure et de contrôle ainsi que les machines de bureau **40%**

b. Sur les machines travaillant dans des conditions particulières (machines utilisées pour le travail en équipe, machines lourdes servant à travailler la pierre) ou exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles, le gros outillage ainsi que les échafaudages **45%**

**9. Véhicules de tout genre**  
a. Sur les moyens de transport de tout genre, sans moteur, en particulier les remorques, les appareils et machines destinées à la production **30%**

b. Sur les moyens de transport et les véhicules à moteur **45%**

**10. Ordinateurs, hardware et software**  
Sur les installations de traitement des données, les micro-ordinateurs, le système d'exploitation et les logiciels **60%**

Les logiciels bureautiques d'un coût inférieur à Fr. 5'000.- peuvent être amortis à **100%**

**11. Outillage, vaisselle et linge**  
Sur l'outillage manuel, les ustensiles d'artisans, les instruments, l'outillage pour machines, la vaisselle et le linge d'hôtels et de restaurants, ainsi que le matériel de composition d'imprimerie **65%**

**12. Valeurs immatérielles**  
Sur les valeurs immatérielles servant à l'exercice de l'activité lucrative, telles que les droits de raison sociale, de brevets, d'édition, de concession, de licence et d'autres droits de jouissance, ainsi que sur le goodwill **40%**

**Article 7** <sup>1</sup>Les taux d'amortissement des entreprises agricoles admis annuellement sur la base de la valeur comptable sont les suivants :

**1. Terrain**  
La valeur des terrains ne peut être amortie ; demeure réservé l'article 8 alinéa 2.

**2. Taux d'amortissement global**  
En cas d'absence de ventilation de la valeur du domaine (constructions, plantes, améliorations, sol) dans la comptabilité ou le plan d'amortissements, l'amortissement est limité à la valeur du sol. **3%**

**3. Améliorations**  
Drainages, frais de remaniement parcellaire **10%**

Aménagements (chemins, routes, etc.) et murs de vignobles **6%**

**4. Plantes (cultures pérennes)**  
Les frais encourus jusqu'au moment du plein rendement servent de base pour le calcul de l'amortissement.  
Vignes **12%**  
Cultures fruitières **20%**

**5. Constructions**  
Maisons d'habitation faisant partie de la fortune commerciale **2%**

Taux global pour les bâtiments ou les fermes abritant l'habitation et la grange sous le même toit	4%
Pour les ruraux	6%
Constructions légères, porcheries, halles avicoles, etc.	10%
Silos, arrosages	10%

#### 6. Installations mécaniques

Installations techniques qui font partie des bâtiments, dans la mesure où elles ne sont pas comprises dans la valeur des bâtiments 25%

#### 7. Véhicules, machines

Véhicules	45%
Machines	40%

#### 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.

#### 9. Contingents laitiers

Les contingents laitiers acquis dès le 1er mai 1999 peuvent être amortis à raison de 20%

#### 10. Investissement pour des installations visant à économiser l'énergie, à respecter 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.

#### 11. Rattrapage d'amortissements

L'article 5 des présentes directives s'applique par analogie.

**Article 8** <sup>1</sup>Des taux d'amortissements plus élevés que ceux énumérés aux articles précédents peuvent être admis si le contribuable établit que la moins-value effective survenue durant l'année fiscale est plus importante que celle résultant de l'application des taux fixés.

<sup>2</sup>Des amortissements extraordinaires peuvent être faits également sur le terrain et sur les participations dès que la valeur vénale tombe en dessous de la valeur comptable. Toutefois, ces amortissements ou corrections de valeur doivent être extournés dans la mesure où ils ne sont plus justifiés.

<sup>3</sup>Les nouvelles installations qui, pour des raisons particulières, auront une durée de vie très courte ou qui sont affectées à l'application de nouvelles technologies ou à la fabrication de nouveaux produits ainsi que les investissements effectués dans les immeubles industriels

peuvent être amortis de manière accélérée. Les amortissements consentis doivent servir prioritairement à l'autofinancement des investissements. Les demandes doivent être soumises préalablement à l'autorité fiscale qui statuera sur le taux d'amortissement octroyé.

**Article 9** <sup>1</sup>Les bâtiments qui sont érigés pour abriter des stocks obligatoires peuvent être amortis, pendant l'année de construction, jusqu'à concurrence de la valeur officielle, puis à raison de 10 % de la valeur comptable.

<sup>2</sup>Les réservoirs de stockage obligatoire pour les carburants et combustibles liquides sont soumis à des directives particulières de l'autorité fiscale.

**Article 10** Les installations destinées à protéger le voisinage contre le bruit, la pollution de l'eau et de l'air peuvent être amorties à raison de 50 % de la valeur comptable lors de l'année de leur construction et l'année suivante. Par la suite, le taux d'amortissement se réduit à 20%.

**Article 11** Les frais de mesures visant à économiser l'énergie telles que la transformation du chauffage, la modification du système de production d'eau chaude, l'installation de sas non chauffés, la pose de pompe à chaleur ou de dispositifs de réglage, l'isolation thermique des conduites, de la robinetterie ou de la chaudière, les installations de récupération de la chaleur, l'utilisation des énergies renouvelables, l'assainissement de cheminée lié au renouvellement du chauffage, le remplacement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie qui font partie de la valeur de l'immeuble, peuvent être amortis à 100 %.

**Article 12** Lorsque la totalité de l'inventaire d'un hôtel ou d'un restaurant est compris dans un compte unique, un amortissement global de 40 % sur la valeur comptable est autorisé.

**Article 13** <sup>1</sup>Le matériel d'exploitation remis en location ou en fermage peut être amorti selon les taux indiqués aux articles 5 à 7. Cet amortissement n'est licite que lorsque les locaux commerciaux ou artisanaux sont remis en location ou en fermage avec la totalité ou une partie du mobilier et du matériel d'exploitation.

<sup>2</sup>Lorsque le bailleur ou la bailleuse ne tient pas de comptabilité régulière, l'amortissement n'est autorisé que s'il est prouvé par des inventaires échelonnés ou des tableaux d'amortissement, sur lesquels figurent la date d'acquisition et la valeur d'achat de chaque élément de fortune, les ventes éventuelles, les amortissements effectués, ainsi que les valeurs restantes.

<sup>3</sup>Lorsque la personne contribuable fait valoir des amortissements au plan fiscal pour la première fois, la valeur retenue pour l'impôt sur la

fortune à la fin de l'année précédant l'année fiscale est réputée valeur d'entrée.

**Article 14** <sup>1</sup>Les instructions valables pour les entreprises commerciales sont applicables par analogie aux usines électriques.

<sup>2</sup>Les taux suivants sont admis pour l'amortissement sur la valeur de construction :

- a. pour les entreprises électriques livrant de l'énergie à des tiers :
  - sur les installations des usines hydrauliques **3.5%**
  - sur les réseaux de distribution **4.5%**
- b. pour les usines électriques d'entreprises industrielles qui, outre la production d'énergie pour leurs propres besoins, livrent également de l'énergie à des tiers :
  - sur les installations des usines hydrauliques **4.0%**
  - sur les réseaux de distribution **5.0%**
- c. pour les usines électriques d'entreprises industrielles qui produisent de l'énergie pour leurs propres besoins et n'en livrent pas, ou très peu à des tiers :
  - sur les installations hydrauliques **5.0%**
  - sur les installations de lignes **6.0%**
- d. pour les entreprises qui possèdent des réseaux secondaires étendus, d'importantes sous-stations équipées d'appareils compliqués ou des lignes en montagne, les taux indiqués ci-dessus pour les réseaux de distribution ou les installations de lignes peuvent être augmentés de 0.5 %

<sup>3</sup>Lorsque l'amortissement se fait sur la valeur comptable, les taux mentionnés à l'alinéa 2 sont doublés.

<sup>4</sup>Les versements au fonds spécial d'amortissement pour les installations soumises au droit de retour, calculés d'après les conditions de la concession, peuvent être déduits en sus pour autant qu'ils soient justifiés par l'usage commercial.

<sup>5</sup>Pour les entreprises qui ne constituent pas de fonds spécial en vue de l'amortissement de leurs installations soumises au droit de retour, mais qui procèdent à cet effet à des amortissements ordinaires plus élevés, les taux fixés à l'alinéa 2 pour les installations hydrauliques peuvent être majorés de 1 %.

**Article 15** Les taux d'amortissement autorisés annuellement sur la valeur comptable sont les suivants :

- installations de téléski au taux forfaitaire sur l'ensemble des installations **24%**
- constructions nécessaires pour pistes et chemins tels que ponts, galeries, tunnels, aménagement du terrain, etc. :

- sur terrain propre ou sur terrain grevé d'un droit de superficie **40%**
- le terrain d'autrui peut être amorti directement
- sur les véhicules de pistes **50%**
- sur le matériel de balisage de pistes (signaux d'orientation, filets de protection, etc.) **50%**
- sur les machines de construction **40%**
- exploitations annexes (hôtels et restaurants) :
  - sur les bâtiments **10%**
  - sur les installations, machines et mobilier **25%**
  - antennes collectives (télé-réseau) **30%**
  - bâtiment servant à l'exploitation (sans le terrain) (sociétés de laiterie) **6%**
  - tank à lait **25%**
  - centrifugeuse **30%**
  - installation de coulage **25%**Les sociétés de laiterie ont en outre droit à une réserve pour investissements futurs correspondant à 15 % des investissements bruts prévus.
  - chemin de traîne (bourgeoisies) **25%**
  - chemins **10%**
  - loges **5%**
  - (selon normes des exploitations agricoles) **article 7 point 5.**
  - frais causés par les remaniements parcel-laires **10%**

**Article 16** Les taux d'amortissement d'immobilisations particulières ne figurant pas dans les présentes directives peuvent être obtenus auprès de l'autorité fiscale.

### Provisions et rectifications de valeur

**Article 17** <sup>1</sup>Des provisions peuvent être constituées pour les engagements d'un montant encore indéterminé ainsi que pour les risques de pertes imminentes qui existent au terme de l'exercice (article 27 LI).

<sup>2</sup>La comptabilisation au passif de charges futures dont le fait générateur ne peut pas être attribué à l'exercice commercial n'est pas autorisée. Demeurent réservés les articles 19 et 20.

<sup>3</sup>Les provisions doivent figurer expressément au passif du bilan ou être annoncées à l'autorité fiscale.

**Article 18** Les provisions destinées à couvrir les frais liés à des travaux de garantie peuvent être constituées forfaitairement à raison de 2 % du chiffre d'affaires. Des provisions supérieures à ce taux ne peuvent être constituées que si la comptabilité permet de faire ressortir le coût annuel des frais liés à des travaux de garantie et si ceux-ci sont supérieurs aux 2 % du chiffre d'affaires.

**Article 19** <sup>1</sup>Les entreprises commerciales peuvent constituer des provisions exemptes d'impôt destinées à de futurs mandats de recherche et développement confiés à des tiers jusqu'à 10 % du bénéfice commercial (article 27 alinéa 1bis LI), mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum. Par revenu commercial imposable ou bénéfice, il faut entendre le montant brut diminué de toutes les déductions objectives prévues aux articles 25 à 29, respectivement aux articles 70 et 71 LI.

<sup>2</sup>A chaque période fiscale, l'autorité fiscale peut exiger du contribuable qu'il établisse à nouveau la justification des provisions constituées. Les provisions qui ne sont plus justifiées doivent être dissoutes et elles sont imposées. Il en va de même lors du départ de l'entreprise hors de Suisse.

**Article 20** Les sociétés immobilières peuvent constituer une provision pour grosses réparations destinées à couvrir les réparations importantes planifiées dans le temps jusqu'à concurrence de 5 % de la valeur d'assurance du bâtiment. La constitution d'une telle provision peut être échelonnée à raison de 1/10 par année.

**Article 21** <sup>1</sup>Le stock de marchandises doit être inventorié d'une façon complète et précise, en quantité et en valeur. Il sera évalué à son prix d'acquisition ou de revient, ou, si sa valeur marchande d'après l'usage local est inférieure, d'après cette valeur (article 44, alinéa 3 LI).

<sup>2</sup>Sur la valeur du stock de marchandises, une réserve privilégiée de 35 % non imposable lors de sa constitution est admise. Si la valeur du stock diminue, la rectification de valeur diminue également pour représenter 35 % au maximum de la nouvelle valeur d'inventaire.

<sup>3</sup>Les rectifications de valeurs ne sont pas autorisées sur les éléments suivants :

- les immeubles ;
- les produits fabriqués sur commande de tiers (travaux en cours ou achevés) ;
- les stocks qui sont produits dans l'entreprise et destinés à la propre consommation de l'entreprise, y compris les fourrages produits dans les exploitations agricoles ;
- le bétail.

<sup>4</sup>La rectification de valeurs doit être établie par le contribuable chaque année au moyen d'une comptabilité tenue régulièrement et d'un inventaire exact. Elle est mentionnée dans la déclaration d'impôt.

<sup>5</sup>Les rectifications de valeurs qui n'ont pas été établies conformément aux prescriptions en vigueur ne peuvent plus être privilégiées ultérieurement et sont imposées.

**Article 22** Les stocks obligatoires constitués sur la base d'un contrat conclu avec la Confé-

dération (Office fédéral pour l'approvisionnement économique du pays) peuvent faire l'objet d'un abattement supplémentaire. Les entreprises concernées doivent se mettre en rapport avec l'autorité fiscale pour en fixer les modalités.

**Article 23** <sup>1</sup>Les contribuables qui présentent une comptabilité régulièrement tenue, sont, sans examen particulier, autorisés à constituer une provision d'amortissement forfaitaire pour du croire au maximum :

- sur les avoirs en Suisse **5%**
- sur les avoirs à l'étranger (facturation en francs suisses) **10%**
- sur les avoirs à l'étranger (facturation en devises étrangères) **15%**

<sup>2</sup>Les provisions d'amortissement qui excéderaient ces forfaits devront être justifiées dans leur totalité. Leur montant est calculé, dans ce cas, selon la probabilité de perte de chaque créance. Une liste détaillée doit être spontanément remise à l'autorité fiscale.

<sup>3</sup>Toutes les provisions d'amortissement pour du croire doivent être mentionnées dans un compte spécial ou sur la déclaration d'impôt.

**Article 24** <sup>1</sup>Les banques et caisses d'épargne peuvent constituer sur leurs titres en portefeuille une réserve de 12 % calculée sur la valeur en cours (article 45, alinéa 1 LI) ou sur la valeur vénale (article 42 LI).

<sup>2</sup>Cette réserve n'est pas admise pour l'impôt fédéral direct.

**Article 25** Les réserves ou corrections de valeurs au sens des articles 21 à 24 sont imposées lorsqu'elles sont réalisées, liquidées ou détournées de leur destination ou lorsque l'entreprise est liquidée ou transférée hors de Suisse.

**Article 26** <sup>1</sup>Les réserves latentes sur marchandises, sur les titres des banques et des caisses d'épargne, sur les travaux en cours ainsi que sur les postes de rectification de valeurs, qui ont été déclarées pendant la période de taxation 1969 – 1970 à l'occasion de l'amnistie fiscale doivent, dans la mesure où elles existent encore, être indiquées à nouveau.

<sup>2</sup>Leur imposition comme revenu ou bénéfice n'intervient cependant qu'en cas de revalorisation comptable ou de réalisation.

Les dispositions particulières suivantes ressortent de la Notice fédérale A/2001 pour l'agriculture et la sylviculture.

## 5. Le calcul du revenu des personnes exerçant une activité lucrative indépendante / agricole dans le système d'imposition postnumerando

Dans le système d'imposition postnumerando, le contribuable indépendant / agriculteur est imposé sur les revenus réalisés au cours de l'année fiscale (année fiscale 2009 : imposition sur les revenus réalisés en 2009).

La détermination du revenu imposable est régie par les principes suivants, qui sont également transposés dans les 4 exemples qui suivent l'énumération :

- la période fiscale correspond à l'année civile ;
- le revenu imposable de la période fiscale n (par exemple n = 2009) est déterminé d'après le résultat de l'exercice ou des exercices commerciaux clos au cours de cette année fiscale ;
- lorsque l'exercice commercial comprend plus ou moins douze mois, il y a également lieu de se baser sur les résultats effectifs. Ainsi, si le contribuable, qui était précédemment étudiant, débute une activité lucrative indépendante au mois de juillet, le revenu imposable correspondra au bénéfice réalisé durant ces 6 mois.

En effet, lorsque le contribuable est domicilié en Suisse pendant toute l'année civile (assujettissement annuel), le résultat ne subit aucune conversion pour la détermination du taux d'imposition.

- si la durée de l'assujettissement et celle de l'exercice commercial sont inférieures à douze mois, les bénéfices ordinaires sont convertis en bénéfice annuel pour le calcul du taux.
- la conversion est établie en fonction de la durée la plus longue entre celle de l'assujettissement et de l'exercice commercial.
- les bénéfices ordinaires d'un exercice commercial qui comprend douze mois ou plus ne sont pas convertis pour le calcul du taux, même si l'assujettissement est inférieur à douze mois.

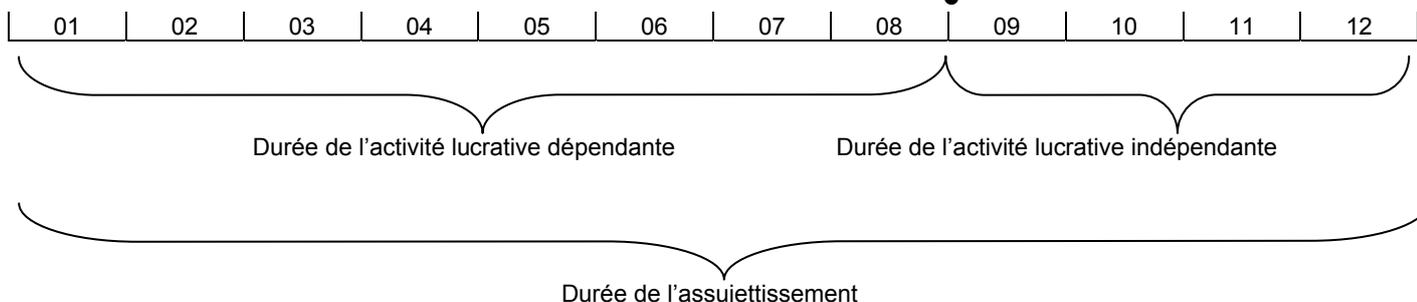
Les éléments extraordinaires ne subissent jamais de conversion pour le calcul du taux.

## Principes de taxation des contribuables indépendants dans le système d'imposition postnumerando

**Exemple 1 :** LA DUREE D'ASSUJETTISSEMENT EST DE 12 MOIS

### Imposition du bénéfice réalisé sans conversion pour la détermination du taux

Contribuable salarié jusqu'au 31 août : salaire mensuel Fr. 3'000.-  
 Début activité lucrative indépendante : 1<sup>er</sup> septembre avec un bénéfice réalisé pour 4 mois de Fr. 8'000.-

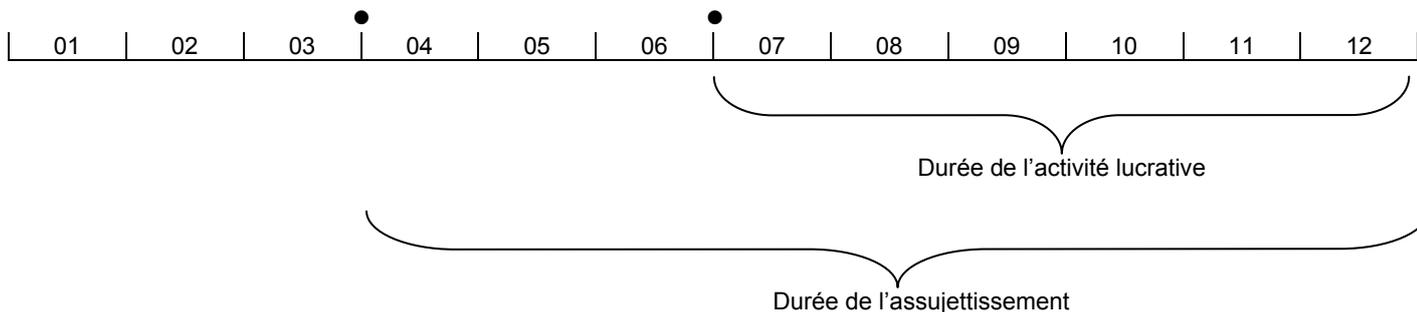


Revenus	Imposable	Taux
Revenu salarié	24'000	24'000
Revenu indépendant	8'000	8'000
Total	32'000	32'000

**Exemple 2 :** LA DUREE D'ASSUJETTISSEMENT ET DE L'ACTIVITE LUCRATIVE INDEPENDANTE SONT INFERIEURES A 12 MOIS

### Imposition du bénéfice réalisé avec conversion en fonction de la durée la plus longue entre l'assujettissement ou l'activité lucrative pour la détermination du taux

Arrivée du contribuable de l'étranger : 1<sup>er</sup> avril  
 Début de l'activité lucrative : 1<sup>er</sup> juillet avec un bénéfice mensuel de Fr. 6'000.-

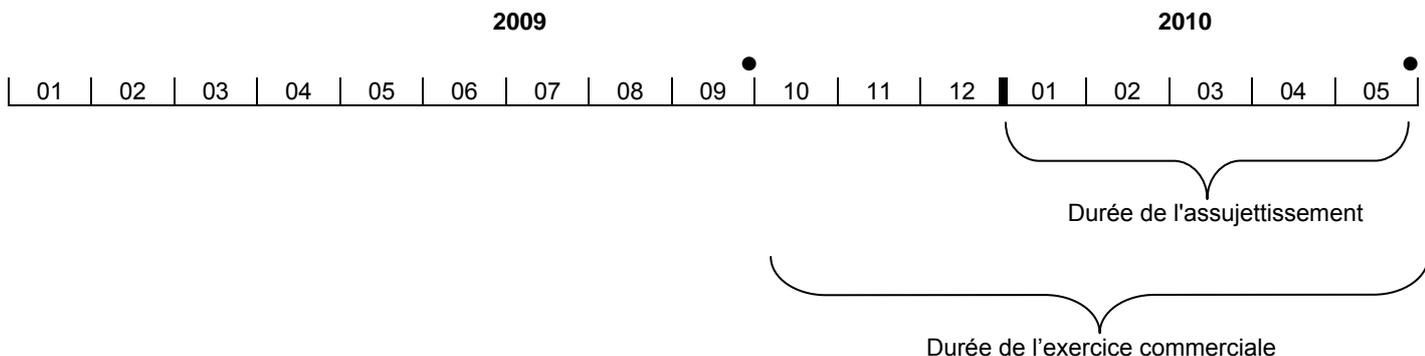


Revenus	Imposable	Taux
Revenu indépendant	36'000	48'000
Total	36'000	48'000

**Exemple 3 :** DUREE DE L'ACTIVITE LUCRATIVE SUPERIEURE A CELLE DE L'ASSUJETTISSEMENT, QUI EST INFERIEURE A 12 MOIS

**Le bénéfice réalisé est converti sur la durée de l'activité lucrative**

Clôture des comptes : 30 septembre de chaque année  
 Départ à l'étranger : 31 mai 2010  
 Durée de l'exercice commercial : 8 mois avec un bénéfice de Fr. 16'000.-  
 Loyers encaissés : Fr. 2'000.- par mois

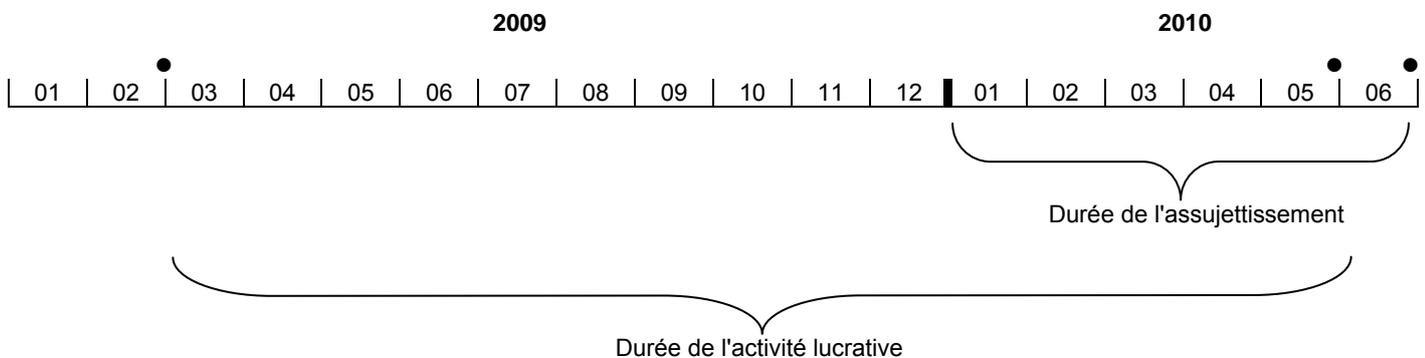


Revenus 2009	Imposable	Taux
Revenu indépendant	16'000	24'000
Revenus périodiques	10'000	24'000
Total	26'000	48'000

**Exemple 4 :** DUREE DE L'ACTIVITE LUCRATIVE EGALE OU SUPERIEURE A 12 MOIS ET DUREE DE L'ASSUJETTISSEMENT INFERIEURE A 12 MOIS

**Imposition du bénéfice réalisé sans conversion pour le taux**

Clôture des comptes : 28 février de chaque année  
 Départ à l'étranger : 30 juin 2010  
 Le contribuable cesse son activité lucrative le 31 mai 2008 avec un bénéfice sur 15 mois de 30'000.- (1.3.2009-31.5.2010)



Revenus 2009	Imposable	Taux
Revenu indépendant	30'000	30'000
Total	30'000	30'000