



Impôt fédéral direct

Berne, le 25 novembre 1992

Circulaire n° 3, version du 7 février 2024

Principes applicables dans le traitement fiscal de l'agriculture et de la sylviculture conformément à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Table des matières

1	Introduction.....	2
2	Revenus de l'activité lucrative indépendante (art. 18 LIFD)	2
2.1	Bénéfices en capital sur les éléments de la fortune commerciale	2
2.2	Détermination des bénéfices en capital et des amortissements récupérés en cas d'aliénation d'immeubles agricoles.....	2
2.2.1	Détermination des amortissements récupérés jusqu'au 1 ^{er} janvier 1993, en l'absence de données.....	2
2.3	Affectation fiscale à la fortune commerciale ou à la fortune privée.....	3
2.3.1	Principe	3
2.3.2	Affectation	3
2.3.3	Indications complémentaires concernant l'affectation des éléments de fortune	4
2.4	Amortissements (art. 28 LIFD)	4
2.5	Provisions (art. 29 LIFD).....	4
2.6	Remploi (art. 30 LIFD).....	4
2.7	Déduction des pertes (art. 31 LIFD).....	4
3	Annexes à la déclaration d'impôt (art. 125 LIFD).....	5
3.1	Justification du résultat d'exploitation	5
3.2	Généralités	5
3.3	Bilan d'entrée.....	5
3.4	Questionnaire de l'AFC pour exploitants agricoles et forestiers, Instructions ..	5
3.5	Comptabilité.....	5
3.6	Relevés.....	6
4	Collaboration ultérieure (art. 126 LIFD).....	6

1 Introduction

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

La présente circulaire a été formellement mise à jour par cette version du 7 février 2024. Les adaptations correspondantes sont signalées dans le présent document par une barre noire à gauche du texte. Aucune modification matérielle n'a été apportée.

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

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

2.1 Bénéfices en capital sur les éléments de la fortune commerciale

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

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

Ces amortissements dits récupérés sont ajoutés aux revenus imposables. Si les conditions de l'article 37b LIFD sont remplies, les réserves latentes sont imposées de manière privilégiée.

2.2 Détermination des bénéfices en capital et des amortissements récupérés en cas d'aliénation d'immeubles agricoles

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

- soit directement, par référence au montant indiqué dans le bouclage comptable ou dans le questionnaire de l'administration fédérale des contributions (AFC) pour exploitants agricoles et forestiers, sous chiffre 2.3.
- soit dans la comptabilité, par différence entre les dépenses d'investissement (obligatoirement mises à jour) et la valeur comptable.

2.2.1 Détermination des amortissements récupérés jusqu'au 1^{er} janvier 1993, en l'absence de données

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

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

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

b) soit en calculant la part des amortissements pris en considération dans les taux. Celle-ci est calculée comme suit:

années concernées x taux ¹⁾ x grandeur d'exploitation actuelle ²⁾

¹⁾ voir tableau ci-dessous ²⁾ surface cultivée en ha SAU (y c. terres louées) ou UGB

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

2.3 Affectation fiscale à la fortune commerciale ou à la fortune privée

L'article 18, alinéa 2, LIFD prévoit en lieu et place de l'ancienne méthode du partage de la valeur en une partie commerciale ou privée celle dite de la prépondérance, selon laquelle les valeurs patrimoniales sont affectées, du point de vue fiscal, soit entièrement à la fortune commerciale, soit entièrement à la fortune privée. Selon cette disposition, sont considérés comme fortune commerciale tous les éléments patrimoniaux qui servent de manière prépondérante à l'activité lucrative indépendante. En cas d'utilisation mixte (principalement de biens fonds) c'est l'utilisation prépondérante (plus de 50 %) qui est déterminante. Dans le secteur agricole, cette question se pose notamment pour les petites exploitations et pour les maisons d'habitation.

2.3.1 Principe

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

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

2.3.2 Affectation

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

2.3.2.1 Détermination de la part des rendements commerciaux par rapport aux rendements immobiliers totaux

Si la part des fermages payés ou calculés (loi fédérale du 4 octobre 1985 sur le bail à ferme agricole; LBFA; RS 221.213.2) n'atteint pas la moitié des rendements totaux d'immeubles (fermages calculés, valeur locative, loyers), les biens fonds sont attribués à la fortune privée.

2.3.2.2 Détermination de la part des revenus d'exploitation (rendements bruts rectifiés) par rapport aux rendements totaux (rendements d'immeubles et revenus d'exploitation)

Si le revenu d'exploitation représente plus de la moitié de l'ensemble des revenus, les biens fonds sont attribués à la fortune commerciale.

2.3.3 Indications complémentaires concernant l'affectation des éléments de fortune

- Pour les habitations, l'affectation 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, affectées à la fortune privée.
- L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée que sur demande du contribuable (art. 18a, al. 2, LIFD; cf. circulaire de l'AFC n° 31 du 22 décembre 2010, Exploitations agricoles – report de l'imposition en cas d'affermage ainsi que circulaire de l'AFC n° 38 du 17 juillet 2013, Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs, ch. 3.6.1.2).
- Les biens fonds mis à la disposition de communautés d'exploitations par un de leurs membres actifs sont à considérer, en règle générale, comme des éléments de la fortune commerciale.

2.4 Amortissements (art. 28 LIFD)

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

Les taux d'amortissements maximums applicables sans justification particulière sont fixés dans la [notice de l'AFC concernant les amortissements sur les valeurs immobilisées des exploitations agricoles et sylvicoles](#).

2.5 Provisions (art. 29 LIFD)

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

2.6 Remploi (art. 30 LIFD)

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent, conformément à l'article 30, alinéa 1, LIFD, être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée (cf. ég. circulaire de l'AFC n° 38 du 17 juillet 2013, ch. 3.6.2).

2.7 Déduction des pertes (art. 31 LIFD)

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

3 Annexes à la déclaration d'impôt (art. 125 LIFD)

3.1 Justification du résultat d'exploitation

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

3.2 Généralités

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

3.3 Bilan d'entrée

Voir Notice «Bilan d'entrée».

3.4 Questionnaire de l'AFC pour exploitants agricoles et forestiers, Instructions

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

3.5 Comptabilité

Les exigences fiscales en matière de comptabilité ne se réfèrent pas à un système particulier, mais aux principes comptables généraux reportés ci-dessous.

Le droit comptable modifié est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2013 dans le code des obligations (RS 220). Il commence à s'appliquer pour les exercices commençant deux ans après l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable, c'est-à-dire à partir du 1^{er} janvier 2015. Selon le nouveau droit comptable, il faut distinguer entre:

- les entreprises individuelles et les sociétés de personnes dont le chiffre d'affaires est d'au moins 500 000 francs; elles sont soumises à l'obligation de tenir une comptabilité commerciale conformément à l'article 957, alinéa 1, CO (art. 957a ss CO);
- les entreprises individuelles et les sociétés de personnes dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 francs; selon l'article 957, alinéa 2, CO, elles doivent uniquement tenir une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine (comptabilité simplifiée). Les principes de la régularité de la comptabilité s'appliquent par analogie (art. 957, al. 3, CO). Les entreprises individuelles et les sociétés de personnes dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 francs peuvent toutefois se soumettre volontairement à la comptabilité commerciale.

La base de toute clôture comptable est constituée par des livres auxiliaires correctement établis (livres de caisses, comptes de chèques postaux, de banque, inventaires, etc.). Le résultat de l'exercice commercial clôturé pendant la période fiscale est déterminant (art. 41, al. 2, LIFD).

3.6 Relevés

Les relevés représentent le résumé des recettes et des dépenses enregistrées de manière chronologique dans le but de déterminer le revenu. Les exigences minimales prévues par la loi ressortent du [questionnaire](#) pour exploitants agricoles et forestiers de l'AFC et des [instructions](#) y relatives.

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

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

4 Collaboration ultérieure (art. 126 LIFD)

L'article 126, alinéa 3, LIFD oblige les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante à conserver pendant dix ans leurs livres comptables et les relevés prévus à l'article 125, alinéa 2, LIFD, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité. Sur demande, les contribuables doivent présenter ces documents à l'autorité de taxation.